



Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmünd, wonach gemäß § 188 i.V.m. § 190 Abs. 1 BAO festgestellt wird, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften hinsichtlich DDr. WH und RP für die Jahre 1998 bis 2000 (vorläufige Bescheide vom 6. August 2001, endgültige Bescheide vom 24. Oktober 2003) sowie für das Jahr 2001 (Bescheid vom 28. Jänner 2003) zu unterbleiben hat, entschieden:

Die angefochtenen Bescheide sowie die Berufungsvorentscheidungen vom 28. Jänner 2003 betreffend Nichtfeststellung von Einkünften hinsichtlich DDr. WH und RP für die Jahre 1998 bis 2000 werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), DDr. WH, ist Miteigentümer von ursprünglich landwirtschaftlich genutzten Grundstücken, welche nach deren Erwerb durch die Miteigentümer aufgeforstet wurden.

Zweiter Miteigentümer war der mittlerweile verstorbene Ing. JH, nunmehr ist zweite Miteigentümerin dessen Erbin RP.

Nach der Aktenlage bewirtschaftete DDr. WH ursprünglich gemeinsam mit dem unterdessen verstorbenen Ing. JH folgende Flächen:

Aktenkennzeichen	landw. Flächen	forstw. Flächen	Energieholzflächen	unprod. Flächen	Summe
X3	0,2139	5,5870	1,7473	0,0044	7,5526
X8	0,0000	3,2955	0,0000	0,0000	3,2955
X5	0,0946	2,4409	4,4509	0,1916	7,1780
	0,3085	11,3234	6,1982	0,1960	18,0261

Den Finanzamtsakten lässt sich entnehmen, dass jedenfalls seit dem Jahr 1990 (die Grundstücke wurden im Jahr 1988 erworben, im November 1989 wurde eine beabsichtigte Kulturmündung der Bezirksverwaltungsbehörde angezeigt) von der Miteigentümergemeinschaft Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt wurden.

Die Miteigentümergemeinschaft ermittelte diese Einkünfte nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 in den ersten Jahren in der Weise, dass eine fortlaufende Liste aller Einnahmen und Ausgaben unter Angabe von Tag, Betreff, Einnahme (in S) oder Ausgabe (in S) den Steuererklärungen beigelegt wurde. Ab 1998 erfolgte eine gruppenweise Aufgliederung der Einnahmen und Ausgaben.

Der Finanzamtsakten lässt sich ferner entnehmen, dass DDr. WH ferner als Miteigentümer einer Gemeinschaft am Standort der Forstflächen angehört, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärte.

Seitens des Finanzamtes Gmünd wurden – soweit ersichtlich in teilweiser Berichtigung der erklärten Einkünfte um anderen Steuersubjekten oder § 20 Abs. 1 EStG 1988 zurechenbaren Aufwendungen sowie unter Ausscheiden der Aufforstungskosten aus den laufenden Aufwendungen (VwGH 21.10.1986, 86/14/0021) – rechtskräftig folgende Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 188 BAO einheitlich (und gesondert) festgestellt:

<i>Veranlagungsjahr</i>	<i>Bescheid vom</i>	<i>gemeinschaftliche Einkünfte laut Abgaben-</i>	<i>gemeinschaftliche Einkünfte laut Bescheid</i>
-------------------------	---------------------	--	--

		<i>erklärung bzw. Unterlagen der Miteigentümer</i>	<i>des Finanzamtes</i>
1990	7. November 1995	-96.550 S	-17.134 S
1991	7. November 1995	-19.000 S	-12.363 S
1992	7. November 1995	-20.359 S	-26.372 S
1993	7. November 1995	-54.161 S	-26.825 S
1994	16. November 1995	-19.183 S	-25.196 S
1995	22. September 1998	-56.034 S	-14.810 S
1996	22. September 1998	-209.328 S	-130.236 S
1997	26. November 1998	-18.917 S	-40.635 S
	Summe	-493.532 S	-267.199 S

Hinsichtlich der Folgejahre wurden von der Miteigentümerschaft folgende Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt:

1998	-147.540 S
1999	-124.199 S
2000	-139.369 S
2001	-108.239 S

Die Einnahmen und Ausgaben laut Erklärung setzen sich folgendermaßen zusammen (in den Jahren zuvor erfolgte durch die Miteigentümer keine gruppenweise Zusammenfassung):

	1998	1999	2000	2001
Einnahmen				
Jagdpacht	1.010,00			401,00
Eigenverbrauch	5.500,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00
A				2.750,00
B (Holzverkauf)				31.015,69
Summe Einnahmen	6.510,00	5.000,00	5.000,00	39.166,69
Ausgaben				
Bürobedarf usw.	1.236,98	1.009,90	1.065,00	961,00
Heizung	40.766,80		16.200,00	20.095,98
Treibstoffe	544,62	2.030,00	1.960,30	1.540,10
Telefon	13,40	2.289,50	3.178,80	3.077,50

EVN		5.842,35	6.190,38	5.707,18	6.206,00
SVB-Versicherung		5.842,35	3.548,00	1.503,00	1.674,00
Unfallversicherung		4.521,00	2.115,60	2.235,60	2.115,59
Feuerversicherung		2.266,60	2.280,60	2.309,60	3.354,16
KFZ-Haftpflicht			7.660,00	8.214,00	6.818,00
GUV		1.420,00	1.320,00	1.320,00	1.320,00
KFZ-Rep. u. Instandhaltung		1.411,60	7.436,46	8.420,14	3.047,48
ÖAMTC					1.173,00
Gem.Abgaben		16.279,30	14.912,97	14.091,34	15.146,02
FA Gmünd		2.731,00	520,00	1.632,00	4.104,00
Werkzeuge, Maschinen		893,81	1.636,20	4.183,52	127,00
Darlehen		2.104,00			8.250,98
Pflanzgut		5.622,00	5.346,75	1.947,00	4.037,00
Gebühren, Stempel, Porti		2.436,00	1.932,00	130,00	168,00
PSK-Spesen			411,00	472,00	510,06
Notar, RA		11.811,00			500,00
Hausreparaturen		4.613,28		3.144,60	4.249,69
Rauchfangkehrer				1.320,48	1.266,76
Fachliteratur			1.578,00	3.004,00	3.400,97
Caritas		100,00			
km Geld		22.372,40	29.869,56	27.334,00	31.698,10
AFA	Wildzaun 1990	5.063,00	5.063,00	5.063,00	
	Mäher 1991	950,00	950,00	950,00	
	Elektr. 1991	2.751,00	2.751,00	2.751,00	
	Tischler 1991	966,00	966,00	966,00	
	Kanalanschl. 1993	3.232,00	3.232,00	3.832,00	3.832,00
	Leiter 1993	717,00	717,00	717,00	
	Tischler 1994	1.096,00	1.096,00	1.096,00	
	Herd 1994	819,00	819,00	819,00	
	Fa. 1995	1.722,00	1.722,00	1.722,00	1.722,00
	Haus 21	9.000,00	9.000,00	9.000,00	9.000,00
	Haus 14	1.350,00	1.350,00	1.350,00	1.350,00

	Haus 7	3.375,00	3.375,00	3.375,00	3.375,00
	Haus 6	3.375,00	3.375,00	3.375,00	3.375,00
Summe Ausgaben		154.049,74	129.214,84	144.368,56	147.405,39

Mit Schreiben vom 23. November 2000 teilte das Finanzamt Gmünd der Miteigentümergemeinschaft hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften Folgendes mit:

„Ihre Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zeigen laut Einnahmen- Ausgabenrechnungen für die für die Jahre 1989 - 1999 [folgendes] Bild:

	1990	1991	1992	1993	1994
Holzverkauf			3.674,17		
Eigenverbrauch					
Pacht Landwirtschaft	4.153,50	1.182,50	3.536,50		
Jagdpacht	967,00	948,00	993,00	1279	1.296,00
Sonstige Einnahmen	637,00	523,00	629,50	664	664,00
Einnahmen brutto	5.757,50	2.653,50	8.833,17	1.943,00	1.960,00
Ausgaben brutto	-22.891,50	-15.016,50	-35.205,17	-28.768,00	-27.156,00
Gewinn	-17.134,00	-12.363,00	-26.372,00	-26.825,00	-25.196,00

	1995	1996	1997	1998	1999
Holzverkauf			10.600,00		
Eigenverbrauch				5.500,00	5.000,00
Pacht Landwirtschaft					
Jagdpacht	1.337,00	1.148,00	869,00	1.010,00	
Sonstige Einnahmen	295,00		183,15		
Einnahmen brutto	1.632,00	1.148,00	11.652,15	6.510,00	5.000,00
Ausgaben brutto	-16.442,00	-131.384,00	-52.287,15	-154.050,00	-129.198,00
Gewinn	-14.810,00	-130.236,00	-40.635,00	-147.540,00	-124.198,00

	Summe	Durchschnitt
Holzverkauf	14.274,17	1.427,42

Eigenverbrauch	10.500,00	1.050,00
Pacht Landwirtschaft	8.872,50	887,25
Jagdpacht	9.847,00	984,70
Sonstige Einnahmen	3.595,65	359,57
Einnahmen brutto	47.089,32	4.708,93
Ausgaben brutto	-612.398,32	-61.239,83
Gewinn	-565.309,00	-56.530,90

§ 1 Abs 2 der Liebhabereiverordnung normiert nun, daß die für die Einkunftsquelleneigenschaft entscheidende Absicht der Erzielung eines Gesamtgewinnes in Fällen nicht anzunehmen ist, in denen die Betätigung nach der durch die Lebenserfahrung gestützten inneren Wahrscheinlichkeit einen solchen Gesamtgewinn nicht bezweckt, weil sie entweder im engen Zusammenhang mit Lebensbereichen steht, die nicht in erster Linie der Erzielung einkommensteuerbarer Erträge dienen, oder weil ihnen typischerweise eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zugrunde liegt.

Entstehen nun Verluste aus einem Betrieb im Vollzug einer derartigen Tätigkeit, ist somit nach § 1 Abs 2 der Liebhabereiverordnung für diese Tätigkeit jedenfalls Liebhaberei zu vermuten (vgl. VwGH v. 22.12.1993, 91/13/0128). Diese Vermutung kann gemäß § 2 Abs 4 Liebhabereiverordnung nur widerlegt werden, indem Sie dartun, daß die Art der Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten läßt.

Sie werden daher eingeladen, bis zum umseits angeführten Termin eine Prognoserechnung vorzulegen aus der schlüssig und nachvollziehbar hervorgeht, innerhalb eines welchen Zeitraumes die Erzielung eines Gesamtgewinnes zu erwarten ist, widrigenfalls das Vorliegen von Liebhaberei i.S. der zitierten Verordnung angenommen werden müßte.

(...)"

Hierzu äußerte sich der Bw. mit Schreiben vom 29. Jänner 2001 wie folgt:

„Zu Ihrem obgenannten Ersuchen um Stellungnahme bzw. Ergänzung teile ich innerhalb verlängerter und offener Frist folgendes mit:

Die Umstellung eines Landgutes auf ein wirtschaftlich ertragreicheres Forstgut ist mit beträchtlichen Aufwendungen verbunden und erfordert einen längeren Zeitraum bis zu welchem die aufgelaufenen Aufwendungen aus den Erträgen wiedergewonnen und überdies ein andauernder Reinertrag erzielt werden kann. Die mit dem Landgut miterworbenen Waldgrundstücke waren gänzlich ausgeholzt und konnten aus diesem Grunde bisher nicht wesentlich zu Erträgen beitragen.

Nunmehr hat sich der Holzbestand auf diesen Waldflächen soweit erholt, dass eine jährliche Nutzung von bis zu 100 fm möglich ist. Aus beiliegendem Schreiben der [...] ergibt sich eine voraussichtliche Nutzung von bis zu 65.000, -- S Reinertrag für das Jahr 2001 und ist zu erwarten, dass zumindest in dieser Höhe derselbe Ertrag bis zum Jahre 2010 zu erzielen ist. Damit erscheinen die bisherigen Aufwendungen abzudecken durchaus im Bereich der gegebenen Möglichkeiten zu sein. Ab dem Jahre 2010 kann bereits mit der Nutzung der Energieholzflächen begonnen werden. Aus dessen Erträgen nicht nur die weiteren Aufwendungen abzudecken möglich ist und ein Gesamtüberschuss erzielt werden wird, sondern

vielmehr auch ein Jahresüberschuss über die dann anfallenden Aufwendungen erwartet werden kann.“

Beigeschlossen war die Kopie eines Schlussbriefes vom 23. Jänner 2001 einer Ein- und Verkaufsgesellschaft, wonach diese „ca. 60 bis 100 fm Rundholz“ zu näher ausgeführten Konditionen kaufe.

Das Finanzamt Gmünd erlies hierauf am 6. August 2001, dem Bw. zugestellt am 9. August 2001, unter anderem einen gemäß § 200 BAO vorläufigen Bescheid, mit welchem gemäß § 188 iVm § 190 Abs 1 BAO festgestellt wurde, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1998 – 2000 vorläufig zu unterbleiben habe. Dies betreffe die Beteiligten DDr. WH und RP als Erbin nach Ing. JH.

Begründend wurde ausgeführt, dass in der Vorhaltsbeantwortung vom 29. Jänner 2001 anstelle der erbetenen schlüssigen und nachvollziehbaren Prognoserechnung, innerhalb welches Zeitraumes ein Gesamtgewinn zu erwarten sei, lediglich allgemeine Angaben über die Verbesserung der Ertragslage ab dem Jahr 2001 gemacht worden seien. Da auf Grund dieser Angaben nicht abschließend beurteilt werden könne, ob eine Einkunftsquelle im Sinne der einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen vorliege, sei bescheidmäßig auszusprechen gewesen, dass vorläufig eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte, bis zur Vorlage detaillierter Ergebnisse der Folgejahre zu unterbleiben habe.

Mit Schreiben vom 5. September 2001, beim Finanzamt Gmünd am 6. September 2001 persönlich überreicht, erhob der Bw. Berufung unter anderem gegen diese Nichtfeststellungsbescheide für die Jahre 1998 bis 2000 und führte hierzu aus:

„Hier geht es um eine Umstellung der Landwirtschaft auf eine Forstwirtschaft, sodass auf einen absehbaren Zeitraum von 30 Jahren hinsichtlich der Energienutzungsflächen (Kurzumtrieb), hinsichtlich der übrigen forstsw. genutzten Flächen auf einen Zeitraum von mindestens 60 Jahren keine Erträge erwartet werden können. Dies war anfangs auch dem Finanzamt bekannt (Bewertungsstelle). Maßgeblich für eine Beurteilung als Einkunftsquelle kann nur der jährliche Holzzuwachs sein, dessen Wert die jährlichen Ausgaben gegenüberzustellen wären, um sodann ein Gesamtergebnis zu prognostizieren.

Beweis: forstw. Sachverständiger, Lokalausweis

*Die Aufforstungsflächen werden gefördert und deshalb von Bund und Land auch laufend kontrolliert, sodass auch schon aus diesem Grunde von einer regelrechten Aufforstung ausgegangen werden kann. Ich **beantrage** daher die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte auch ab dem Jahre 1998 vorzunehmen.*

(...)“

Einem Vermerk des Finanzamtes hierzu lässt sich entnehmen:

Ertragssituation 1990 - 2001

	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
Holzverkauf			3.674,17					10.600,00
Eigenverbrauch								
Pacht Landwirtschaft	4.153,50	1.182,50	3.536,50					
Jagdpatch	967,00	948,00	993,00	1.279,00	1.296,00	1.337,00	1.148,00	869,00
Sonstige Einnahmen	637,00	523,00	629,50	664,00	664,00	295,00		183,15
Einnahmen brutto	5.757,50	2.653,50	8.833,17	1.943,00	1.960,00	1.632,00	1.148,00	11.652,15
- Ausgaben brutto	-22.891,50	-15.016,50	-35.205,17	-28.768,00	-27.156,00	-16.442,00	-131.384,00	-52.287,15
Gewinn	-17.134,00	-12.363,00	-26.372,00	-26.825,00	-25.196,00	-14.810,00	-130.236,00	-40.635,00

	1998	1999	2000	2001	Summe	Schnitt
Holzverkauf				31.015,69	45.289,86	3.774,16
Eigenverbrauch	5.500,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00	20.500,00	1.708,33
Pacht Landwirtschaft					8.872,50	739,38
Jagdpatch	1.010,00			401,00	10.248,00	854,00
Sonstige Einnahmen				2.750,00	6.345,65	528,80
Einnahmen brutto	6.510,00	5.000,00	5.000,00	39.166,69	91.256,01	7.604,67
- Ausgaben brutto	-154.050,00	-129.198,00	-144.368,56	-147.405,39	-904.172,27	-75.347,69
Gewinn	-147.540,00	-124.198,00	-139.368,56	-108.238,70	-812.916,26	-67.743,02

Wie aus dieser Aufstellung ersichtlich ist, müsste aus der gegenständlichen Forstwirtschaft ein durchschnittlicher jährlicher Rohertrag von über 75.000 S erzielt werden, um die Ausgaben abzudecken bzw. einen Gesamtgewinn zu erzielen.

(...)

Über Ersuchen des Finanzamtes Gmünd erstattete Hofrat Dipl.Ing. EW, Technischer Leiter der Forstbewertung in der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Geschäftsabteilung 5, als Amtssachverständiger nachstehendes Gutachten vom 16. Dezember 2002, welches dem Finanzamt am 23. Dezember 2002 übermittelt wurde:

„Am Montag, 30. 9. und Dienstag, 1. 10. 2002 wurden die Waldparzellen und als Energiewald angepflanzten Grundstücke des Dr. H unter dessen Führung begangen. Ziel der Waldbegehung war die Abschätzung der Baumartenanteile und deren Holzvorräte, der Zuwachs-

verhältnisse und der Ernte- und damit Kostenbedingungen. Als Orientierungsgrundlage dienen aktuelle Mappenblattkopien vom Vermessungsamt Gmünd.

1. Beschreibung der Waldflächen:

1.1. Lage:

Die aufgesuchten Flächen sind auf die Katastralgemeinden [...] verteilt. Lediglich zwei der insgesamt 55 Parzellen weisen dabei ein Flächenausmaß von mehr als 1 ha auf! Diese extreme Zerstückelung beeinträchtigt durchaus die Bewirtschaftung. Die Waldflächen sind eben bis schwach geneigt, die Morphologie überwiegend gleichförmig. Häufig treten Naßstellen auf.

1.2. Aufschließung:

Aufgrund der Kleinheit der einzelnen Waldgrundstücke ist kein eigenes Wegenetz vorhanden, die zahlreichen Parzellen sind jedoch alle auf öffentlichen Wegen oder über Fremdbesitz erreichbar.

1.3. Baumarten:

Aus den Erhebungsdaten wurde eine Altersklassentabelle entwickelt, aus der folgende Baumartenanteile hervorgehen:

1.3.1. An der Hochwald-Gesamtfläche von 11,56 ha hat

Fichte einen Anteil von	2,82 ha oder 24 %
Weißkiefer von	3,48 ha oder 30 %
Eiche von knapp	0,09 ha oder 1 % und
andere Laubhölzer von rund	5,16 ha oder 45 %

1.3.2. Die Energiewaldfläche beträgt 5,67 ha, die Baumarten sind schnellwüchsige Laubholzarten wie Erle, Pappel, Weide, Birke, z.T. Esche und Ahorn.

1.4. Altersstruktur:

Die Altersstruktur ist sehr unausgeglichen. Einerseits ist der Anteil an in jüngster Zeit aufgeforsteter ehemaliger landwirtschaftlich genutzter Flächen bei den Baumarten Fichte (0,9 ha) und sonstige Laubhölzer (2,07 ha) und auch der Anteil an erster und zweiter Altersklasse (bis 40 Jahre) groß, andererseits sind durchaus hiebsreife Bestände (90 bis über 110 Jahre), deren Zuwachspotenz erschöpft erscheint und die genutzt werden sollten, vorhanden. Dritte Altersklasse (mittleres Alter 50) fehlt zur Gänze, die vierte Altersklasse ist mit weniger als 7.000 m² unterrepräsentiert. Das bedeutet, daß zur Erreichung eines ausgeglichenen Altersklassenaufbaues, der für eine regelmäßige nachhaltige Nutzung Voraussetzung ist, ein sehr langer Ausgleichszeitraum (rund 50 Jahre) zu veranschlagen ist. Ausgeglichenes Altersklassenverhältnis würde eine Fläche von knapp 2 ha je Altersklasse bedeuten.

2. Bewirtschaftung:

2.1. Hochwald:

Allein von der Flächenausstattung her ist gegenständlicher Forstbetrieb nicht als regelmäßige Einkunftsquelle anzusehen. Im oberen Waldviertel ist die Umtriebszeit, das ist die Zeitspanne von der Bestandesbegründung bis zur Endnutzung, üblicherweise mit wenigen Ausnahmen mit zumindest 100 Jahren zu kalkulieren. Das bedeutet, daß im Durchschnitt jedes Jahr 0,1156 ha (das sind 1.156 m²) Waldfläche genutzt werden kann. Ortsüblicherweise werden derartige Forstbetriebe aussetzend neben einem landwirtschaftlichen Betrieb bewirtschaftet. Ist dies der Fall, so erfolgt die Schlägerung zumeist durch den Eigentümer selbst mit eigenen Maschinen. Die auflaufenden Erntekosten können als Arbeitslohn selbst lukriert werden. Eine Nutzung

erfolgt meist anlaßbezogen in größeren Abständen (je nach tatsächlicher Betriebsgröße bis 30 Jahre!), wenn für Hausbau oder eine andere Investition Holz oder Geld aus Holzverkauf benötigt wird. Bei Dr. H ist das nicht der Fall, es müssen Fremdarbeitskosten kalkuliert werden. Weil die Waldflächen, wie in Punkt 1.1. dargestellt, auf zahlreiche kleinste Parzellen verstreut sind, wird die jeweilige Nutzungsfläche im Einzelfall auch unter Berücksichtigung der Grundstücksgrenzen und –ausmaße angelegt werden.

2.2. Energiewald:

Die Energiewaldflächen im Ausmaß von 5,67 ha sind erst im Lauf der vergangenen zehn Jahre angelegt worden und bislang keinerlei Nutzung unterworfen worden. Dennoch sollte eine Hackgutnutzung in jenen Beständen aufgenommen werden, wo eine Bestandesoberhöhe von mehr als neun Metern erreicht wurde bzw wo Brusthöhendurchmesser von mehr als 10 cm erreicht wurden, um die Ausschlagsfreudigkeit in diesem Alter optimal auszunutzen. Allerdings besteht seitens des Eigentümers keinerlei Nutzungskonzept, es gibt keinen Abnehmervertrag und meines Wissens in der Region auch keinen gewerblichen Waldhackgutabnehmer. Auch eine Selbstverwertung, wie in Landwirtschaftsbetrieben zunehmend geübt, ist nicht vorgesehen.

Eine, allerdings der Zielsetzung Energiewald nicht entsprechende, Variante wäre das Durchwachsenlassen der Laubholzbestände über das Alter von 30 Jahren hinaus. Damit würden die Flächen gem. Forstgesetz zur Nutzungsart Wald wechseln. Nach Erreichen sägeholzfähiger Dimensionen (je nach Holzart nach 60 bis 100 Jahren) könnten die Bestände traditionell geerntet und verwertet werden. Allerdings fallen bis dahin nicht unerhebliche Pflegekosten an.

3. Ertragsituation:

3.1. Hochwald:

3.1.1. Herleitung DECKUNGSBEITRAG im Umtriebsalter:

Sortenfall in %	Fichte	Kiefer	Laubholz
Brennholz	10	15	50
Schleifholz	10	15	-
Schwachbloche	10	10	-
Blochholz	70	60	50

3.1.2. HOLZPREIS:

Sortiment/Preis ATS/fm	Fichte	Kiefer	Laubholz
Brennholz	400	400	640
Schleifholz	550	550	-
Schwachbloche	700	600	-
Blochholz	1000	700	1000

Durchschnittspreis	865	623	820
Holzerntekosten	300	300	350
Deckungsbeitrag	565	323	470

Unter der Annahme der im Punkt 1.3. angeführten Baumartenanteile, der in Tabelle 5 (potentielle Nutzungsmengen) dargestellten Erntemassen bei Fichte von 551 fm, bei Weißkiefer von 289 Efm und bei Laubholz von 322 Efm und der im Punkt 2.1. abgeleiteten nachhaltigen Nutzungsfläche von 1.156 m² könnte im langjährigen Durchschnitt auf Preisbasis 2000 jedes Jahr ein erntekostenfreier Abtriebsertrag von $(565 \times 551 \times 0,24 + 323 \times 289 \times 0,30 + 470 \times 322 \times 0,46) \times 0,1156 = 19.922$, das sind rund 20.000 ATS, erzielt werden.

Dieser erntekostenfreie Abtriebsertrag ist ein langjährig möglicher Durchschnittswert, wird sich mit jeder Änderung der Angriffsfläche aufgrund geänderter Kostengrundlage, veränderbarer Baumartenzusammensetzung und damit Sortimentsänderung und letztendlich unterschiedlicher Holzqualität von mal zu mal in seiner Höhe verändern können, aber in Summe auf die Flächen- und Zeiteinheit bezogen ziemlich gleich bleiben müssen.

3.2. Energiewald:

Aufgrund des schon im Punkt 2.2. angeführten Mangels eines Nutzungskonzeptes und des fehlenden Abnehmervertrages kann aus der Energieholznutzung im engeren Sinn derzeit keine seriöse Ertragsmöglichkeit erkannt werden.

Über mögliche Fördergelder, die über die Begründung von Energieholzflächen hinausgehend laufend lukriert werden können, sollen hier keine Spekulationen angestellt werden, weil ho keine gesicherten Grundlagen zur Verfügung stehen.

4. Kriterienprüfung bezüglich Liebhaberei:

4.1. Ursachen des Verlustes im Verhältnis zu vergleichbaren Betrieben:

Die Ursachen für die Verluste liegen ausschließlich im Betrieb selbst. Vergleichbare Betriebe werden lediglich in langjährig - aussetzendem Betrieb bewirtschaftet. Es reicht vollständig, einmal jährlich die Waldparzellen in Augenschein zu nehmen, um eventuelle Schäden festzustellen und vordringliche Maßnahmen festzulegen. Dafür reichen, wie die Waldbegehung zeigte, zwei Tage aus. Keinesfalls sind Ursachen, die von außen wirken, festzustellen, auch nicht aktuell durch das heurige Hochwasser. Der einzige von außen wirkende und zugleich ertragsbestimmende Faktor ist der erzielbare Holzpreis für die Forstprodukte und im konkreten Fall die Erntekosten durch Fremdarbeitskräfte. Dieser Faktor trifft jedoch vergleichbare Betriebe in genau demselben Ausmaß und muß daher als quasi neutraler Wert ausgedrückt werden.

4.2. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen:

Die Produkte eines Forstbetriebes sind durch in der Wirtschaft einzigartig lange Produktionszeiten (Umtriebszeit im konkreten Forstbetrieb rund 100 Jahre!) gekennzeichnet. Daraus resultierend ist eine Umstellung der Produktpalette, wenn überhaupt, nur in sehr langen Zeiträumen, die "marktgerechtes Verhalten" im engeren Sinne nicht zulassen, sehr eingeschränkt möglich.

4.3. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung:

Da ist der aussetzende Betrieb zweifellos im Vorteil gegenüber jenen Konkurrenten, die aufgrund ihrer Größe und wegen hoher Fixkosten regelmäßig nutzen müssen. Nutzungen sollten also nur in Phasen höherer Nachfrage und damit einhergehender höherer Preise durchgeführt werden.

4.4. Verbesserungsmaßnahmen:

Die Waldbegehung ließ durchaus vorhandene Pflegemängel erkennen. Aufgrund der mit Bestandespflege verbundenen Kosten sind jedoch Zweifel angebracht, daß derartige Investitionen sich auch jemals rechnen werden."

(Von der Wiedergabe der Detailtabellen wird Abstand genommen)

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Jänner 2003 wies das Finanzamt Gmünd unter anderem die Berufung gegen die Nichtfeststellungsbescheide für die Jahre 1998 bis 2000 unter Anschluss des Gutachtens als unbegründet ab und führte aus:

„§ 1 Abs 2 der Liebhabereiverordnung normiert, dass die für die Einkunftsquelleneigenschaft entscheidende Absicht der Erzielung eines Gesamtgewinnes in Fällen nicht anzunehmen ist, in denen die Betätigung nach der durch die Lebenserfahrung gestützten inneren Wahrscheinlichkeit einen solchen Gesamtgewinn nicht bezweckt, weil sie entweder im engen Zusammenhang mit Lebensbereichen steht, die nicht in erster Linie der Erzielung einkommensteuerbarer Erträge dienen oder weil ihr typischerweise eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zugrunde liegt.

Entstehen nun Verluste aus einem Betrieb im Vollzug einer derartigen Tätigkeit, ist somit nach § 1 Abs 2 Liebhabereiverordnung für diese Tätigkeit jedenfalls Liebhaberei zu vermuten (vgl. VwGH v. 22.12.1993, 91/13/0128). Diese Vermutung ist gemäß § 2 Abs 4 Liebhabereiverordnung durch Vorlage schlüssiger Bewirtschaftungspläne widerlegbar.

Der rund 18 ha große forstwirtschaftliche Betrieb des Berufungswerbers erwirtschaftete in den Jahren 1990 – 1999 einen Betriebsausgabenüberschuss in Höhe von S -565.309,00 (durchschnittlich S -56.530,90 jährlich). Die (zum Teil subventionierten) Aufforstungskosten der Energieholzflächen sind dabei als aktivierungspflichtiger Aufwand nicht berücksichtigt.

Mit Ergänzungsersuchen vom 23. November 2000 wurde der Abgabepflichtige daher aufgefordert eine Prognoserechnung vorzulegen, aus der schlüssig und nachvollziehbar hervorgeht, innerhalb eines welchen Zeitraumes die Erzielung eines Gesamtgewinnes zu erwarten ist.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 29. Jänner 2001 wurden diesbezüglich keine konkreten Angaben gemacht. Es wurde lediglich vorgebracht, dass eine jährliche Nutzung von bis zu 100 fm möglich sei, woraus sich bereits im Jahr 2001 ein Reinertrag von bis zu S 65.000,00 ergebe.

In den nunmehr vorliegenden Steuererklärungen für die Jahre 2000 und 2001 wurden aber entgegen der angekündigten Reingewinne Verluste in Höhe von S -139.368,56 bzw. S -108.238,70 erklärt, wodurch sich der durchschnittliche Jahresverlust des Betriebes auf S -67.743,00 erhöhte.

Im Berufungsverfahren gegen die aufgrund der geschilderten Ertragslage ergangenen Nichtfeststellungsbescheide vom 06.08.2001 galt es nun zu klären, ob objektiv die Möglichkeit besteht, die durchschnittlich jährlich anfallenden Betriebsausgaben in Höhe von rund S 75.000,00 aus den aus dem Betrieb durchschnittlich zu erwirtschaftenden Erträgen abzudecken und darüber hinaus Gewinne zu erzielen.

Entsprechend der Forderung des Abgabepflichtigen wurde hiezu ein Gutachten eines forstwirtschaftlichen Sachverständigen angefordert. Aus Punkt 3.1. dieses Gutachtens geht her-

vor, dass bei der gegenständlichen Forstwirtschaft gesicherte jährliche Erträge von rund S 20.000,00 erzielbar sind. Diese Erträge reichen aber – auch bei Berücksichtigung eventueller zusätzlicher Erträge aus der Energieholznutzung, welche aber laut Punkt 3.2. des Gutachtens mangels Nutzungskonzeptes keine seriöse Ertragsmöglichkeit darstellt - bei weitem nicht aus, um die aus der Betriebsführung resultierenden jährlichen Ausgaben abzudecken.

Was nun die Ursache für den untypisch hohen Betriebsaufwand betrifft, so liegt dieser laut Gutachten ausschließlich in der unwirtschaftlichen Betriebsführung begründet. So wird etwa bei vergleichbaren Forstbetrieben, mit einmal jährlich durchgeführten Forstbegehungen das Auslangen gefunden (Pkt. 4.1. des Gutachtens).

Zusammenfassend muss daher festgestellt werden, dass

1. seitens des Berufungswerbers keine Anstrengungen unternommen wurden, den Betriebsaufwand auf ein in vergleichbaren Betrieben übliches Maß zu reduzieren,
2. die unwirtschaftliche Betriebsführung für den Berufungswerber nur deshalb wirtschaftlich leistbar war, weil er zur Abdeckung der angefallenen Betriebverluste und seines Lebensunterhaltes über andere Einkünfte verfügte, weshalb
3. davon auszugehen war, dass die Tätigkeit nicht in erster Linie der Erzielung einkommensteuerbarer Einkünfte diene, sondern vielmehr auf eine in der Lebensführung begründeten Neigung (bukolische Lebensweise) zurückzuführen ist und
4. als letztendlich entscheidender Faktor, die aus dem Betrieb zu erzielenden Erträge objektiv bei weitem nicht ausreichen, den aus der unwirtschaftlichen Betriebsführung anfallenden Aufwand abzudecken,

weshalb die bescheidmäßige Verneinung einer Einkunftsquelle zu Recht erfolgte.“

Mit Bescheid ebenfalls vom 28. Jänner 2003 stellte das Finanzamt Gmünd fest, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 2001 zu unterbleiben habe. Dies betreffe die Beteiligten DDr. WH und RP als Erbin nach Ing. JH.

Als Begründung wurde auf die Berufungsvorentscheidung gleichen Datums betreffend die Vorjahre verwiesen.

Mit Schreiben vom 22. Februar 2003, beim Finanzamt Gmünd persönlich überreicht am 27. Februar 2003, beantragte der Bw. unter anderem ersichtlich die Vorlage seiner Berufung betreffend Nichtfeststellung für die Jahre 1998 bis 2000 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung und erhob ferner Berufung gegen den Nichtfeststellungsbescheid für das Jahr 2001. Unter anderem führte der Bw. hierzu aus:

„I. Berufungsvorentscheidung vom 28.1.2003, zugestellt am 3.2.2003:

Es wird die Entscheidung der Abgabenbehörde 2. Instanz beantragt:

Die Berufungsvorentscheidung wie auch das Gutachten vom 16.12.2002 gehen offensichtlich irrtümlich davon aus, dass der Verlust aus den Jahren 1990 bis 1999 im Betrage von S 565.309,-- keine Aufforstungskosten sind. Richtig ist, dass dieser Verlust nahezu ausschließlich die Aufforstung der Energiewaldflächen betrifft, welche ohne Inanspruchnahme fremder Arbeitskraft durch eigene Arbeitskraft vorgenommen wurde. Eine Aufteilung dieser Kosten auf die vorgesehene Bestandsdauer dieser Fläche auf 20 bis 30 Jahre ergibt, dass die

Kosten der Aufforderung niedrig gehalten wurden und ein Gesamtgewinn erwartet werden kann.

Der Sachverständige geht offensichtlich von laufenden Kosten eines bereits bestehenden forstwirtschaftlichen Kleinbetriebes aus ohne nach den Ursachen der Verluste, nämlich die Umstellung einer Landwirtschaft in eine Forstwirtschaft, zu fragen, und kommt deshalb zu falschen Ergebnissen. Bloße Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen sind kein Mittel für die wahren Verhältnisse aufzuzeigen. Nur ein Vermögensvergleich ab dem Jahre 1990 und jetzt wäre geeignet den erwirtschafteten Wertzuwachs offenzulegen und die unbegründete Annahme einer "Liebhaberei" zu widerlegen.

Beweis: Ergänzung des Gutachtens durch einen bilanzfähigen Sachverständigen für Land- und Forstwirtschaft.

II. Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 28.10.2003, zugestellt am 3.2.2003:

(...)

III. Bescheid betreffend die Nichtfestsetzung von Einkünften für das Jahr 2001 vom 28.1.2003, zugestellt am 3.2.2003:

Berufung wird eingebracht und als Begründung auf die Berufung vom 5.9.2001 gegen die Nichtfeststellungsbescheide für die Jahre 1998 bis 2000 verwiesen, denen derselbe Sachverhalt zugrunde liegt sowie auf die oben zu I. genannten Umstände und Anträge. Beantragt wird sohin auch die Einkünfte für das Jahr 2001 festzustellen."

Mit Bericht vom 27. März 2003 legte das Finanzamt Gmünd die Berufungen betreffend Nichtfeststellung von Einkünften für die Jahre 1998 bis 2001 dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Über Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenates nahm der Amtssachverständige mit Schreiben vom 27. Oktober 2003 wie folgt Stellung:

1. Dr. H behauptet, die Verluste 1990 bis 1999 in Höhe von ATS 565.309 seien nahezu ausschließlich aus Aufforstung der Energiewaldflächen auf bisher landwirtschaftlich genutzten Flächen entstanden.

Das Gesamtausmaß der Energiewaldflächen wurde mit 5,67 ha festgestellt. Demnach wären Aufforstungskosten von ATS 99.702 pro ha zu verzeichnen gewesen! Dabei ist jedoch nicht geklärt, wodurch die weiteren Verluste in den Jahren 2000 (ATS 139.368) und 2001 (ATS 108.239) verursacht worden wären!

Erfahrungswerte von Aufforstungskosten für Energiewald bewegen sich zwischen ATS 20.000 bis maximal 40.000, je nachdem, ob Wildverbißschutzmaßnahmen (Wildzäune, Einzelschutz etc) inkludiert sind oder nicht. Nur bei wenigen Aufforstungsflächen wurden anlässlich der Waldbegehung Zäune wahrgenommen (z.B.Pz. [...]). Außerdem wurden Energiewaldaufforstungen seinerzeit großzügig (50 bis 100% der Gestehungskosten) gefördert. Die Förderung auch seiner Aufforstungsflächen hat Dr. H in seiner Berufung vom 5.9.2001 selbst einbekannt.

Es ist nicht nachvollziehbar und völlig unglaubwürdig, daß die Aufforstungskosten des Dr. H mehr als doppelt so hoch sein sollen als ortsüblich und daß die Förderungssätze für Dr. H in vernachlässigbarer Größenordnung gelegen wären.

2. Auch durch Aufteilung der Kosten auf 20 bis 30 Jahre wird deren Glaubwürdigkeit nicht verbessert, schon gar nicht kann dadurch ein Gesamtgewinn erwartet werden. Es wird auf Punkt 3.2. meines Gutachtens vom 16.12.2002 hingewiesen.

3. Dr. H unterstellt dem Gutachten vom 16.12.2002 falsche Ergebnisse, als Ursache für die Verluste wird die Umstellung einer Landwirtschaft in eine Forstwirtschaft dargestellt. Ursachenforschung ist jedoch nicht Aufgabe der Finanzverwaltung. Daß und warum die Waldflächen des Dr. H nicht als regelmäßige Einkunftsquelle angesehen werden können ist in Punkt 2.1. und 2.2. des oe Gutachtens erläutert.

4. Es wird ein Vermögensvergleich ab dem Jahr 1990 gefordert, "um den erwirtschafteten Wertzuwachs offenzulegen". Der Wert eines Betriebes bzw dessen Wertzuwachs hat mit nachhaltiger Gewinnerzielung nicht unmittelbar zu tun. Außerdem erhebt sich die Frage, welcher "Wert" dieser Betrachtung zugrundegelegt ist. Es gibt drei grundlegend unterschiedliche Verfahren zur Wertermittlung einer forstwirtschaftlichen Liegenschaft:

4.1. das Vergleichswertverfahren

4.2. das Ertragswertverfahren und

4.3. das Sachwertverfahren.

Ohne näher auf die Spezifika der einzelnen Verfahren einzugehen, ist folgendes festzustellen: Aus Verkaufsfällen der letzten 10 Jahre ist in der Region oberes Waldviertel eine leicht fallende Tendenz sowohl bei Waldpreisen als auch bei den erzielten Preisen für landwirtschaftlich genutzte Grundstücke erkennbar. Eine Erholung ist zumindest mittelfristig nicht zu erwarten. Diese Betrachtung entspricht simplifiziert dem Vergleichswertverfahren. Folgt man dem Sachwertverfahren, so ist eine getrennte Wertermittlung für Waldboden und Waldbestand vorzunehmen. Eine langjährig geübte und auch in der Fachliteratur (Wilhelm MANTEL: "Waldbewertung", Seite 28) empfohlene Bewertungsformel zur Waldbodenwertermittlung drückt das Verhältnis Ackerland:Grünland:Waldboden ungefähr mit 3:2:1 aus. Durch Änderung der Nutzungsart von Wiesengrundstücken auf Waldflächen wird der Bodenwert damit halbiert. Aber auch für den Waldbestandeswert ist keine positive Entwicklung erkennbar: Die im Gutachten unter Punkt 3.1.1. zur Herleitung eines Deckungsbeitrages angeführten Holzpreise haben sich für das Hauptsortiment Blochholz binnen eines Jahres bei Fichte um etwa 7 bis 10 % von € 72 auf € 65, bei Kiefer von knapp über 50 € auf unter € 48 vermindert. Auch hier ist wegen der Markttöffnung nach Osten mittelfristig keine Erholung zu erwarten."

Mit am 28. Oktober 2003 zugestellten Bescheiden erklärte das Finanzamt Gmünd die vorläufigen Bescheide betreffend die Jahre 1998 bis 2000 für endgültig.

Mit Schreiben vom 25. November 2003 erhob Dr. WH gegen diese Bescheide Berufung mit dem Antrag, diese aufzuheben. Es mangle den Bescheiden an einer Begründung für die Endgültigerklärung; es sei verfassungswidrig, „dass Entscheidungen erster Instanz während des anhängigen Rechtsmittelverfahrens durch diese erste Instanz abgeändert werden und so die Entscheidungsgrundlage der zweiten Instanz verändert wird.“ Im übrigen werden alle Einwendungen gegen „den vorläufigen Bescheid vom 6.8.01“ vorsichtshalber auch hier eingewendet und „insbesondere darauf hingewiesen, dass die durch Aufforstung entstandenen Ausgaben auf die gesamte Bestandszeit aufgeteilt werden müssen und diesen die Werte des Holzzuwachses gegenüberzustellen sind“.

Mit Note vom 9. Jänner 2004 wurde DDr. WH die Stellungnahme des Amtssachverständigen vom 23. Oktober 2003 zur Äußerung übermittelt und DDr. WH Ergänzungen seines bisherigen Vorbringens aufgetragen.

Mit beim Unabhängigen Finanzsenat am 19. April 2004 eingelangtem Schreiben äußerte sich DDr. WH.

Zur Stellungnahme des Amtssachverständigen wurde mitgeteilt:

„Im Zeitraum 1990-1997 wurden sämtliche (laut EW-AZ ... sollen allerdings noch 1,5895 ha landwirtschaftlich genutzt werden? Ich ersuche um Bekanntgabe der Grundstücksnummern) landwirtschaftlich genutzten Flächen aufgeforstet, teils als Energieholzfläche, teils als Waldfläche, insgesamt rund 10 ha (vergleiche Grundbesitzbögen). Für diesen Zeitraum wurden Verluste im Gesamtbetrag von 293.571 S festgestellt, sodass pro ha rund 30.000 S zu errechnen sind. An Förderungen wurden in diesem Zeitraum 258.136,50 S gewährt, sodass die Aufforstungskosten pro ha lediglich 3.500 S ausmachen.

Hinzukommt, dass nicht 6 Parzellen, wie vom Sachverständigen angenommen, sondern 16 Parzellen mit Wildschutzzäunen.

Weiters kommt hinzu, dass die Aufforstungen erschwert wurden durch die Entfernung des Wohnortes vom Betriebsort, die Streulage der Grundstücke sowie der bereits verwilderte Zustand zahlreicher Grundstücke.

Die geltend gemachten Verluste ab 1998 betreffen vorwiegend die mir allein gehörigen bzw. von mir allein genutzten Grundflächen. Ich habe Herrn HR Wegerer anlässlich der Besichtigung darauf hingewiesen, allerdings erfolglos.“

Der Fragenvorhalt wurde wie folgt beantwortet (Vorhaltstext mager, Antwortstext kursiv):

Gewinnermittlung

„Ihren Angaben zufolge, sollen die bisher aufgelaufenen Verluste „nahezu ausschließlich die Aufforstung der Energiewaldflächen“ betreffen; diese Aufforstungskosten seien nicht sofort abzuziehen, sondern über einen längeren Zeitraum zu verteilen. Gemäß § 4 Abs. 8 EStG 1988 sind Aufwendungen für die Pflege des stehenden Holzes und Wiederaufforstungskosten zwingend als Betriebsausgaben (sofort) abzusetzen, wenn (wie hier der Fall) für das stehende Holz nicht der höhere Teilwert (§ 6 Z 2 lit. b EStG 1988) angesetzt wird. Hingegen sind Erst-aufforstungskosten zu aktivieren.

Sollte die bisherige Gewinn- bzw. Verlustermittlung für die Jahre 1990 bis 2001 diesen rechtlichen Rahmenbedingungen nicht entsprochen haben, werden Sie gebeten, entsprechend berichtigte Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für diese Jahre vorzulegen. Diese Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen mögen den gesetzlichen Vorschriften entsprechend erstellt werden und die Betriebsausgaben (wie laut Finanzamtsakt ab dem Jahr 1998 der Fall) gruppenweise auflgliedern (§ 44 Abs. 4 EStG 1988).

Bemerkt wird, dass nach Angaben des Finanzamtes die Erstaufforstungskosten bereits von Amts wegen ausgeschieden wurden. Sofern darüber hinaus Aufwendungen für eine Erst-aufforstung und nicht für die Pflege des stehenden Holzes oder Wiederaufforstungen getätigt wurden, wären diese im Einzelnen für die jeweiligen Veranlagungszeiträume zahlenmäßig genau darzustellen und anzugeben, wo diese Erstaufforstungen jeweils durchgeführt wurden.“

„Gewinnermittlungen 1990 – 97: Hiezu fehlen mir alle Unterlagen und ersuche ich um dies-bezügliche Kopie des Finanzaktes. Die geltend gemachten Betriebsausgaben ab 1998 betreffen die Gemeinschaft mit meiner Frau und beantrage ich deren gesonderte Feststellung. Hinsichtlich der Gemeinschaft mit meiner Nichte beantrage ich für die Jahre ab 1998 die Pauschalierung der Betriebsausgaben“.

Förderungen

„Seitens des Finanzamtes sowie des Amtssachverständigen wird wiederholt von erhaltenen Förderungen der öffentlichen Hand gesprochen. Ob derartige Förderungen erhalten wurden und in welcher Form dies steuerlich seinen Niederschlag gefunden hat, lässt sich allerdings dem Finanzamtsakt nicht entnehmen.“

Geben Sie bitte an, ob Ihnen Förderungen der öffentlichen Hand gewährt wurden. Bejahendenfalls wird um folgende Angaben ersucht:

- Förderungsgeber
- Förderungszweck
- Höhe der Förderung
- Zeitpunkt(e) des Zuflusses der Förderung
- Verwendung der Förderung
- In welcher Form wurde(n) die Förderung(en) bei der Gewinnermittlung von Ihnen berücksichtigt:
 - gar nicht
 - Kürzung der damit in Zusammenhang stehenden Ausgaben, diesfalls Angabe von
 - Ausgabe brutto
 - Förderungsanteil
 - in der Gewinnermittlung niedergeschlagener verbleibender (Netto)Anteil der Ausgabe.“

„Gegenständlich handelt es sich durchwegs um Erstaufforstungskosten, lediglich die Kosten im Rahmen des Eigenverbrauchs sind Pflegekosten.“

Förderungsgeber waren und sind die NÖ.L-LWK, der Getreidewirtschaftsfonds und der Agrarmarkt Austria (AMA):

1990	28.000,00 S
1992	27.496,00 S
1993	64.155,00 S
	44.400,00 S
	8.949,00 S
1994	2.911,50 S
1996	2.535,00 S
	<u>79.690,00 S</u>
	258.136,50 S

Sie wurden unter den Miteigentümern aufgeteilt und als steuerfrei bei der Gewinnermittlung nicht berücksichtigt.

Betriebsausgaben

„In einzelnen Jahren werden bestimmte Betriebsausgaben nicht geltend gemacht, die in anderen Jahren sehr wohl Eingang in die Gewinnermittlung gefunden haben, etwa

- Heizung (im Jahr 1999 keine Aufwendungen)
- Kfz-Haftpflicht (im Jahr 1998 keine Aufwendungen)
- ÖAMTC (in den Jahren 1998 bis 2000 keine Aufwendungen)
- Rauchfangkehrer (in den Jahren 1998 und 1999 keine Aufwendungen).

Bitte geben Sie die Gründe hierfür an.

- Worum handelt es sich bei den Aufwendungen „GUV“ (1998: 1.420 S, sonst 1.320 S), FA Gmünd (1998: 2.731 S; 1999: 520 S, 2000: 1.632 S; 2001: 4.104 S), „Darlehen“ (1998: 2.104 S, 2001: 8.250,98 S) und „Caritas“ (1998: 100 S)?
- Einerseits werden tatsächliche Kfz-Kosten (zB Haftpflicht, Reparaturen) geltend gemacht, andererseits Kilometergelder. Handelt es sich hierbei um Aufwendungen für dasselbe oder für unterschiedliche Kfz?
- Ein beträchtlicher Teil der Aufwendungen betrifft AfA für mehrere Häuser (Haus 6, 7, 14 und 21) sowie Kosten in Zusammenhang mit Gebäuden (wie Heizung, Hausreparaturen). Geben Sie bitte an, worin die betriebliche Notwendigkeit dieser Aufwendungen für die gegenständliche Fortswirtschaft besteht.
- In welchem Umfang betreffen die geltend gemachten Aufwendungen für Pflanzgut Wiederaufforstungen und in welchem Umfang Erstaufforstungen?“

„1999 war noch ein Heizölvorrat aus dem Jahr 1998 vorhanden.

Für Kfz-Haftpflicht (1998), ÖAMTC (1998-2000) und Rauchfangkehrer (1998 und 1999) fehlen die Belege.

„GUV“ = Gemeindeumweltverband in Gmünd, d.i. die Müllabfuhr.

Bei FA Gmünd handelt es sich um Steuervorschreibungen (Lastschriften) des Finanzamtes Gmünd, einmal um eine Rückerstattung einer Vorsteuer.

Caritas ist eine Betriebsspende anlässlich einer Caritassammlung.

Bei den Kraftfahrzeugen handelt es sich um ein Fahrzeug, dessen Halterin meine Frau ist, welche mir das Fahrzeug für Betriebszwecke zur Verfügung stellt. Ich habe mich deshalb verpflichten müssen für Haftpflicht und Reparaturen aufzukommen.

Das Haus S... 21 dient dem Forstbetrieb als Arbeits-, Lager-, Abstell- und Aufenthaltsraum etc. Die Häuser 6, 7 und 14 waren vermietet und sollten nach deren Abwohnung wieder renoviert werden, wozu es allerdings bisher nicht gekommen ist.

Die Aufwendungen für das Pflanzgut betragen nur Erstaufforstungen.

Bisherige Nutzung

Aus welchen Gründen wurden die hiebsreifen Bestände bisher nicht bzw. nur in geringem Umfang genutzt (Punkt 1.4 des Gutachtens des Amtssachverständigen)?

„Um eine Verwilderung landw. genutzter Grundstücke – für welche eine Förderung nicht vorgesehen war – hintanzuhalten, hatte die Neuaufforstung immer Vorrang vor der Schlägerung. Auch die Holzpreise waren eher sinkend als steigend. Ab 1998 war mein Bruder aus Gesundheitsgründen nicht mehr einsatzfähig.“

Welche Nutzung der Energiewaldflächen erfolgt (Punkt 2.2 des Gutachtens des Amtssachverständigen) bzw. aus welchen Gründen ist bisher eine Nutzung unterblieben?

„Eine Möglichkeit zur vorzeitigen Nutzung der Energiewaldflächen hatte sich nicht ergeben.“

Kfz-Aufwendungen

Woraus resultieren die hohen Kfz-Aufwendungen (tatsächliche Kosten, Kilometergeld)? Nach Ansicht des Amtssachverständigen wäre eine ein bis zweimal jährlich erfolgende Kontrolle (Punkt 4.1 des Gutachtens des Amtssachverständigen) ausreichend.

„Die Höhe der Kfz-Aufwendungen ergibt sich aus der Inanspruchnahme eines Kilometergeldes anstelle der Verrechnung von Treibstoffen. Auch die Pflege bereits aufgeforsteter Flächen, etwa Bestandverbesserung etc. wird gefördert und erscheint daher sinnvoll. Eine bloß einmalige oder zweimalige Kontrolle wird hierfür allerdings nicht ausreichen.“

Wirtschaftliche Entwicklung im Folgezeitraum

Legen Sie bitte Gewinnermittlungen für die Jahre 2002 und 2003 vor.

Eine derartige Vorlage erfolgte nicht.

Betriebsvermögensvergleich

„Da bislang der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt wurde, ist diese Gewinnermittlungsart auch der Liebhabereiprüfung zugrunde zu legen. Da bisher ein Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG 1988) – mit Ansatz des höheren Teilwertes für Holz – nicht vorgenommen wurde, kommt eine fiktive Vergleichsrechnung nicht in Betracht und wird daher von Amts wegen auch kein Gutachten „durch einen bilanzfähigen Sachverständigen für Land- und Forstwirtschaft“ eingeholt werden.“

Eine Äußerung von DDr. H hierzu erfolgte nicht.

Übergangs-/Veräußerungsgewinn

„Allerdings ist dem Umstand, dass bislang der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt wurde, dadurch Rechnung zu tragen, dass zu prüfen ist, ob sich

- durch Ansatz eines theoretischen Übergangsgewinnes (§ 4 Abs. 10 EStG 1988) sowie
- durch Ansatz eines theoretischen Veräußerungsgewinnes

ein Gesamtüberschuss ergibt (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, Manz'sche Sonderausgabe Nr. 18, Anh. I/2, Anm 56 f).

Sie werden daher eingeladen, unter Berücksichtigung der bisherigen wirtschaftlichen Entwicklung und unter Einbeziehung eines theoretischen Übergangs- und Veräußerungsgewinns nachvollziehbar darzulegen, innerhalb welches Zeitraumes ein Gesamtgewinn zu erwarten ist.

Hierzu werden Sie erneut – wie bereits durch das Finanzamt Gmünd – gebeten, eine konkrete Prognoserechnung vorzulegen, aus welcher nachvollziehbar hervorgeht, innerhalb eines welchen Zeitraumes die Erzielung eines Gesamtgewinnes zu erwarten ist. Diese Prognoserechnung hat – wie eine Gewinnermittlung – detailliert die in den jeweiligen Jahren einzelnen zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben sowie die Gründe für die jeweils vorgenommene Schätzung zu enthalten.

Ebenso ist der zu ermittelnde theoretische Übergangs- und Veräußerungsgewinn (wodurch der Wertzuwachs berücksichtigt wird) entsprechend zu begründen. Insbesondere möge hinsichtlich des theoretischen Veräußerungsgewinnes eine detaillierte Darstellung vorgenommen werden.

In Fällen des § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung setzt die Anerkennung der Betätigung als Einkunftsquelle voraus, dass trotz Auftretens von Verlusten (wie bisher der Fall) die Erzielung eines Gesamtgewinns in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten ist. Das Finanzamt Gmünd hat dies auf Grund der bisherigen Entwicklung verneint; es wäre Ihre Sache darzutun, wann und warum es zu einem derartigen Gesamtgewinn kommen soll. Kann der rechnerische Nachweis des Gesamtgewinnes in einem absehbaren Zeitraum vom sich Betätigenden nicht erbracht werden, ist die Betätigung von Anfang an Liebhaberei (vgl. *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei, Linde 2003, 151). Absehbar ist eine Zeitspanne, die nach den wirtschaftlichen Gepflogenheiten des betroffenen Verkehrskreises als übliche Rentabilitätsdauer des geleisteten Mitteleinsatzes kalkuliert wird (vgl. *Rauscher/Grübler*, a.a.O., 151). Bitte tätigen Sie auch hierzu Ausführungen (ein Zeitraum von 100 Jahren, der üblicherweise ein Menschenleben übersteigt, ist auch in der Forstwirtschaft sicherlich kein „absehbarer“ mehr).

Bemerkt wird, dass es nicht Aufgabe der Rechtsmittelbehörde ist, von Amts wegen Gutachten zu Fragen, für die den Steuerpflichtigen die Beweislast trifft, einzuholen. Das bereits vorliegende Gutachten des Amtssachverständigen ist durchaus schlüssig. Sollten Sie Ihren Beweisantrag, ein (weiteres) Gutachten „durch einen bilanzfähigen Sachverständigen für Land- und Forstwirtschaft“ einzuholen, weiter aufrecht halten, werden Sie eingeladen, selbst ein derartiges Gutachten vorzulegen.“

„Gegenständlich ist eine solche extensive Bewirtschaftung dadurch eingetreten, dass der Miteigentümer ab dem Jahre 1998 nicht mehr mittätig war. Die Gewinnermittlungen ab 1998 betreffen die gegenständliche Gemeinschaft nicht, sondern die mir allein gehörigen Grundstücke, dessen gesonderte Feststellung vorerst für das Jahr 1998 und dann folgend für die weiteren Jahre ich sohin beantrage, damit nicht von Land und Bund geförderte Leistungen von der Finanzbehörde vereitelt werden.

Pro ha wurden im Verband 2 m x 2 m rund 2.500 Pflanzen versetzt, d.s. für 10 ha nach 50 Jahren 25.000 hieb reife Bäume im Ausmaß von ca. 10.000 fm. Daraus ergibt sich pro Jahr ein Holzzuwachs (Übergangsgewinn bzw. Veräußerungsgewinn) von 200 fm und einen Rohertrag von 200 fm x 50 Eur/fm, das sind pro Jahr 10.000 Eur oder aufgerundet 140.000 ATS.

Beweis: Sachverständiger.

Bei entsprechender Pflege könnte ein höherer Ertrag erzielt werden.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Steuerbarkeit von Einkünften setzt nicht nur die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale der in § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten voraus, sondern auch die Absicht, eine insgesamt ertragbringende Tätigkeit zu entfalten. Fehlt es an einer derartigen Absicht, ist das Ergebnis der Betätigung – mag es auch die Tatbestandsmerkmale einer Einkunftsart des EStG 1988 erfüllen – steuerlich nicht beachtlich, sondern als Liebhaberei dem Bereich der privaten Lebensführung (§ 20 EStG 1988) zuzurechnen (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, Anh I/2, Anm 1).

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993 (LiebhabereiV 1993) liegen Einkünfte vor „bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.“

Liebhabelei ist nach § 1 Abs. 2 leg. cit. „bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder

2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, oder

3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Annahme von Liebhabelei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.“

Unter Gesamtgewinn ist nach § 3 Abs. 1 LiebhabeleiV 1993 der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen, wobei steuerfreie Einnahmen nur insoweit anzusetzen sind, als sie nicht zu einer Kürzung der Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der dem Anlagevermögen angehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen.

Gemäß § 2 Abs. 4 LiebhabeleiV 1993 liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 leg.cit. „Liebhabelei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten läßt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhabelei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit

nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).“

Land- und forstwirtschaftliche Einkünfte erzielt derjenige, der über die Eigenversorgung und über eine Liebhaberei hinausgehend (bewertungsrechtliches) land- und forstwirtschaftlichen Vermögen (also nicht bloß bewertungsrechtliches Grundvermögen, §§ 51ff BewG 1955) selbst (allein oder mit Arbeitskräften, nicht aber nur in Form der Verpachtung) bewirtschaftet. Eine Land- und Forstwirtschaft und damit eine Einkunftsquelle liegt nur vor, wenn der Betrieb nach land(forst)wirtschaftlichen Grundsätzen mit Gewinnerzielungsabsicht geführt wird und auch objektiv (Lage und Größe des Besitzes, Bodenbeschaffenheit, Kulturgattung, tatsächliche Bewirtschaftungsweise) die Möglichkeit besteht, einen Gewinn zu erzielen; anderenfalls ist Liebhaberei gegeben. Neben objektiven Momenten sind aber auch subjektive Momente wie die Beweggründe des Ankaufs, Aufenthalt auf dem Besitz, Vorhandensein anderer Einkunftsquellen ua in Erwägung zu ziehen (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 21, Anm 3 f).

Geringe Größe des Betriebes, die auf eine „Freizeitlandwirtschaft“ oder einen „Freizeit-tierzuchtbetrieb“ hindeutet, spricht für einen § 1 Abs 2 LiebhabereiV 1993-Betrieb (zB VwGH 26. 11. 2002, 98/15/0144: Bewirtschaftung einer 20 ha großen Forstwirtschaft durch einen Freiberufler; VwGH 21. 5. 1997, 92/14/0185: 1,8 ha große Landwirtschaft; VwGH 24. 4. 1997, 94/15/0012: Fischteich; VwGH 22. 12. 1993, 91/13/0128: „bukolische Lebensweise“ eines – vorwiegend zur Deckung des Eigenbedarfs - Lämmer, Kaninchen, Schafe und Schweine züchtenden sowie Weinbau betreibenden Rechtsanwalts), ebenso im Einzelfall besondere persönliche Interessen („Annehmlichkeiten“ einer – 172 ha umfassenden - Eigenjagd und eines großzügig umgebauten Jagdhauses in Ruhelage für einen Primararzt, VwGH 29. 6. 1995, 93/15/0225; im Erk 25. 5. 1996, 93/15/0215, hat der VwGH offengelassen, ob ein 115 ha großes Forstgut eines Architekten mit Eigenjagd § 1 Abs 1 LiebhabereiV- oder § 1 Abs 2 LiebhabereiV-Betrieb ist, aber das Fehlen einer Einkunftsquelle bestätigt), vor allem die Jagd oder die Bewirtschaftung eines Schlosses (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 21, Anm 5).

Unter § 1 Abs. 2 Z 1 LiebhabereiV 1993 fällt unter anderem eine Freizeitlandwirtschaft; § 1 Abs. 1 Z 2 stellt darauf ab, dass die Tätigkeit typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist. Dies trifft auf Tätigkeiten, die grund-

sätzlich erwerbswirtschaftlich sind, nicht zu (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, Anh I/2, Anm 15).

Um beurteilen zu können, ob – sowohl bei Tätigkeiten mit Einkunftsquellenvermutung als auch bei Tätigkeiten mit Liebhabereivermutung – Liebhaberei vorliegt, ist zunächst festzustellen, ob und in welchem Umfang Verluste gegeben sind (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Anh I/2, Anm 3).

Das Finanzamt hat der Gewinnermittlung in den berufsgegenständlichen Jahren die Angaben der Miteigentümer ohne inhaltliche Prüfung zugrunde gelegt. Während es in den Vorjahren zu erheblichen Abweichungen von den eingereichten Gewinnermittlungen im Zuge der Veranlagung durch das Finanzamt kam, wurde die Liebhabereibeurteilung allein an Hand der erklärten Einnahmen und Ausgaben vorgenommen.

Aus der beim Unabhängigen Finanzsenat am 19. April 2004 eingelangten Vorhaltsbeantwortung von DDr. WH ergibt sich, dass die Gewinnermittlung für die berufsgegenständlichen Jahre offenkundig nicht den einkommensteuerlichen Vorschriften entspricht.

Zum einen werden Aufwendungen doppelt geltend gemacht (etwa sowohl Kilometergeld als auch teilweise tatsächliche Kosten für ein- und dasselbe Kraftfahrzeug), zum anderen wurden offenbar grundsätzlich aktivierungspflichtige (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 4 Anm 183) Erstaufforstungskosten zur Gänze abgezogen. Aufwendungen wurden nicht um erhaltene steuerfreie Subventionen gekürzt (§ 20 Abs. 2 EStG 1988).

Dem Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung zufolge sollen nunmehr diese Aufwendungen nicht die gegenständliche Gemeinschaft zwischen DDr. WH und RP, sondern „die Gemeinschaft mit meiner [DDr. WHs] Frau“ betreffen, deren „gesonderte Feststellung beantragt“ werde, oder DDr. WH „allein gehörige Grundstücke“.

Die Gewinnermittlung der gegenständlichen Gemeinschaft solle hingegen nunmehr unter Ansatz pauschalierter Betriebsausgaben (nach den land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnungen) durchgeführt werden, wobei sich dann die Frage stellt, welchen Betrieb diese Gemeinschaft überhaupt führen soll.

Auch die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen setzt jedoch voraus, dass es sich um eine Einkunftsquelle handelt. Liegt keine Einkunftsquelle vor, wäre auch die Versteuerung nach Durchschnittssätzen verfehlt.

Das Finanzamt wird daher zunächst Feststellungen darüber zu treffen haben,

- ob und bejahendenfalls welche Einnahmen und Ausgaben der berufungsgegenständlichen Gemeinschaft zuzurechnen sind,
- ob und bejahendenfalls welche der geltend gemachten Ausgaben sofort abzugsfähig, aktivierungspflichtig oder nicht abzugsfähig sind

In weiterer Folge wird zu beurteilen sein, ob – wenn aus Sicht des Finanzamtes weiterhin die Betätigung unter § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung zu subsumieren ist - sich unter Berücksichtigung der Angaben der Gemeinschaft sowie der Einholung eines ergänzenden Gutachtens des Amtssachverständigen

- durch Ansatz eines theoretischen Übergangsgewinnes (§ 4 Abs. 10 EStG 1988) sowie
- durch Ansatz eines theoretischen Veräußerungsgewinnes

ein Gesamtüberschuss ergibt (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, Anh. I/2, Anm 56 f). Entsprechende Feststellungen wären zu treffen und mit der Gemeinschaft zu erörtern (§ 183 Abs. 4 BAO).

Im Falle des Nichtvorliegens einer Einkunftsquelle – sei es, weil Liebhaberei vorliegt, sei es, weil die gegenständliche Gemeinschaft überhaupt keine gemeinschaftlichen Einkünfte erzielt - wird weiterhin eine Feststellung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft hinsichtlich DDr. WH und RP in den Jahren 1998 bis 2001 zu unterbleiben haben; im Falle des Vorliegens einer Einkunftsquelle wird der Gewinn dem in der am 19. April 2004 eingelangten Vorhaltsbeantwortung gestellten Antrag von DDr. WH zufolge nach Durchschnittssätzen zu ermitteln sein.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (vgl. *Ritz*, BAO-HB, 228).

Da die durchzuführenden Ermittlungen anderslautende Bescheide nach sich ziehen können, die Sache somit nicht entscheidungsreif ist, waren die angefochtenen Bescheide (unter Einbeziehung der Berufungsvorentscheidungen) gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen war der Aufhebung der Vorrang vor der Fortsetzung der zweitinstanzlichen Ermittlungen zu geben.

Hinzu kommt, dass dem Vorbringen von DDr. WH zufolge vom nunmehrigen Finanzamt Waldviertel erstmals erstinstanzliche Bescheide – hinsichtlich anderer Steuersubjekte aber

denselben Sachverhaltskomplex betreffend – zu erlassen sein werden, für deren Erlassung der Unabhängige Finanzsenat – als zweitinstanzliche Behörde – nicht zuständig ist.

Wien, 14. Juli 2004