

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., dessen Verlassenschaft nunmehr durch Notar Nr. 40, vertreten wird, vom 18. Dezember 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 15. November 2001 betreffend Einkommensteuer 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmeldung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass der Bw. am 17. Juni 2009 verstorben ist. Die Verlassenschaft ist noch nicht eingegangen und wird vom öffentlichen Notar Dr. F vertreten.

Am 9. Juli 1998 hat der Bw. die Liegenschaft EZ 123, um einen Preis von 14 Mio S verkauft.

Laut Einkommensteuererklärung entfällt der Anteil von 10.158.437,00 S auf den Bodenwert. Bei Berücksichtigung einer Vermittlungsprovision in Höhe von 205.800,00 S,

Herstellungskosten in Höhe von 1.660.111,00 S und der Übertragung stiller Reserven in Höhe von 541.595,00 S betrage der einkommensteuerpflichtige Anteil 1.434.057,00 S.

Nachdem die Einkommensteuer 1998 zunächst mit Bescheid vom 16. Mai 2001 erklärungsgemäß veranlagt wurde, erfolgte mit Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 31. Oktober 2001 die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 1998. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass bei Beachtung der Beilage zur Einkommensteuererklärung 1998 in Verbindung mit der Aktenlage ein begründeter Anlass zu weiteren Ermittlungen bestanden habe, die in weiterer Folge zur Erlassung eines anders lautenden Einkommensteuerbescheides 1998 führen hätten können. Daher wäre der Einkommensteuerbescheid 1998 somit von der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Aufsichtsweg aufzuheben.

Mit Bescheid vom 15. November 2001 wurde die Einkommensteuer 1998 (neuerlich) veranlagt. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wurden mit 3.754.304,00 S festgesetzt. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erhöht werden müssten, da die Angaben betreffend Waldverkauf im Bezirk Murau erheblich von den tatsächlichen Werten abweichen würden. Dies werde in einem Gutachten des Forstreferenten des Finanzamtes A, Ing. H, festgestellt, die Werte dieses Gutachtens seien dem Bw. mit Schreiben vom 27. Juni 2001 bereits zur Kenntnis gebracht worden. Die Abweichungen gegenüber den Angaben des Bw. in der Einkommensteuererklärung 1998 würden vor allem die Teilbereiche Eigenjagdwert, Jagdhütte und die geltend gemachten Ausgaben betreffen. Hinsichtlich stehenden Holzes (Bestandwert) seien die Abweichungen zum Sachwert im Bereich gutachtlicher Toleranz. Der Jagdwert werde mit 758.160,00 S, der Gebäudewert mit 788.600,00 S angesetzt. Die Werterhöhungen würden zu Lasten des steuerfreien Waldboden- und Grundwertes gehen. Eine Ausgaben-Pauschalschätzung könnte aufgrund des Fehlens jeglicher Grundlagen nicht berücksichtigt werden. Die Übertragung stiller Reserven sei aufgrund der gesetzlichen Änderung im Jahr 1996 nicht mehr möglich.

Mit Schriftsatz vom 18. Dezember 2001 wurde durch den damals ausgewiesenen Vertreter das Rechtsmittel der Berufung eingebbracht. Der Bescheid würde in den Punkten geltend gemachte Ausgaben, Eigenjagdwert, Jagdhütte und Übertragung stiller Reserven abweichen.

1. Geltend gemachte Ausgaben: In einer dem Finanzamt mit der Einkommensteuererklärung übermittelten Beilage zur Einkommensteuer 1998 seien als Ausgabe die Vermittlungsprovision in Höhe von 750.000,00 S, hievon 27,44 % (205.800,00 S) geltend gemacht worden. Die Vermittlungsprovision sei auf den anteilig auf Grund und Boden entfallenden Teil gekürzt worden. Weiters seien Herstellungskosten (Pauschalschätzung aufgrund Drittteilung des

Umtriebsalters und Valorisierung mit Kosten-, Erwartungs- und Abtriebswerten) in Höhe von 1.660.111,00 S geltend gemacht worden. Mit Schreiben vom 27. Juni 2001 habe das Finanzamt den Nachweis der Herstellungskosten verlangt, es bestünde erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen. Wie bereits Dr. Karl Wascher in seinem Artikel "Ermittlung des Veräußerungsgewinnes aus Waldverkäufen bei pauschalierten Betrieben" ausgeführt habe, würde die exakte Ermittlung aller den jeweiligen Bestandesalter entsprechenden Kosten auf Schwierigkeiten stoßen, da sie sich meist über Jahrzehnte erstrecken würden und Unterlagen darüber kaum mehr vorhanden seien. Er biete daher in seinen Ausführungen drei Varianten zur Ermittlung der Herstellungskosten an, wovon hier vorliegend die Pauschalschätzung durch Drittteilung des Umtriebsalters als die sachlich zutreffendste angewendet werde. Abgeleitet vom Umtriebsalter seien demnach im ersten Drittel (Kostenwerte) die Herstellungskosten mit 80 % vom Bestandewert, im zweiten Drittel (Erwartungswert) mit 55 % vom Bestandewert und im dritten Drittel (Abtriebswert) mit 30 % anzusetzen. Die Kosten der organischen Produktion (Bestandsbegründung, Kultur- und Jungwaldpflege sowie Bestandspflegemaßnahmen) seien in diesen Wertansätzen noch nicht enthalten und daher zusätzlich in Ansatz zu bringen. Zur Berücksichtigung dieser letztgenannten Kosten würden zu den vorgenannten Werten jeweils 5 % hinzugerechnet. Die bisher erklärten Werte seien wie folgt ermittelt worden:

Gesamt-Bestandewert 3.442.688,00 S

- hievon Wirtschaftswald 2.735.265,00 S
- hievon Schutzwald im Ertrag 707.423,00 S

Diese Gesamtwerte seien altersmäßig laut Gutachten gedrittelt worden und von diesem Drittel jeweils die oben angeführten Pauschalsätze für Herstellungskosten abgezogen worden, sodass als aufgedeckte stille Reserve ein Betrag von 1.975.652,00 S verbleiben würde. Hievon sei noch eine Übertragungsrücklage gemäß § 12 EStG abzuziehen. Diese von namhaften Autoren vorgeschlagene Vorgangsweise werde durch die Praxis bestätigt. So könne sich der Abgabepflichtige erinnern, dass vor Jahren etwa ca. 10.000 Jungpflanzen ausgepflanzt worden seien, welche aufgrund ihrer Aufzucht als "Topfpflanzen" nicht den genügenden Widerstand gegen das Klima in dieser Höhenlage entwickeln haben können und der Großteil zugrunde gegangen sei. Darüber hinaus wäre aufgrund fehlender Abzäunung ein extrem starker Wildverbiss gegeben, sodass nach der Erinnerung des Bw. die gesamte Auspflanzungsaktion zunichte gemacht worden sei. Dies möge nur als ein Beispiel für die Schwierigkeit gelten, einen exakten Nachweis über die Herstellungskosten zu führen. Zusätzlich werde auf das dieser Berufung beiliegende Schreiben des Forstsachverständigen der Finanzlandesdirektion Steiermark, Herrn DI Dr. HS, vom 9. November 1999 verwiesen. Demnach seien sämtliche Waldflächen im Ertrag extrem dezimiert worden, unter anderem

weise er darauf hin, dass "meist jedoch ungesicherte Kulturen stark, zum Teil bonsaiartig, verbissen" vorhanden seien. Diese Feststellungen würden schließlich dazu führen, dass der Einheitswert für die Käufer dieser Liegenschaft um 307.721,00 S auf endlich 134.792,00 S verringert worden sei. Gerade aufgrund dieses festgestellten Verbisses und des Hinweises auf die fehlende Sicherung müsse betont werden, dass den Voreigentümern hier hohe Kosten durch ständige Wiederaufforstung entstanden seien und diese Aufforstungsversuche nicht immer von glücklicher Hand geleitet gewesen wären, sodass daraus wiederum neue Kosten entstanden seien.

2. Eigenjagdwert: Der Wert der Eigenjagd sei in der Erklärung mit 248.875,00 S angegeben worden. Von der Behörde werde dieser Wert mit 758.160,00 S angesetzt, wobei dieser Wert aufgrund der Verkehrslage und dem äußeren Erscheinungsbild der wirtschaftlichen Einheit die absolute Untergrenze darstelle. Der erklärte Wert sei dem oben angeführten Gutachten des DI Wall entnommen worden. Dieser wiederum berufe sich auf den Abgabenbescheid für die Ausübung des Jagdrechtes der steiermärkischen Landesregierung vom 27. Oktober 1999, wonach der Wert 10.141,00 S bzw. 64,95 pro m² betrage. Kapitalisiert mit 4 % ergebe dies für die Jagdfläche von 153,2722 ha einen Jagdwert von 248.875,00 S. Im Schreiben des Finanzamtes vom 27. Juni 2001 werde der Durchschnittssatz von vergleichbaren, verpachteten Eigenjagden (Rotwild Kerngebiet) für das Jahr 1998 mit 197,86 S pro ha angegeben. Für die Ermittlung des gegenständlichen Jagdwertes sei dieser Ansatz jedoch zu hoch. Wie bereits im oben genannten Schreiben des Forstsachverständigers DI Dr. HS vom 9. November 1999 bemerkt worden sei, seien über 40 % der Flächen im Ertrag bestenfalls Dickungen, meist jedoch ungesicherte Kulturen (zirbenarm und stark, zum Teil bonsaiartig, verbissen). Der Forstsachverständige habe eine exzessive Nutzung selbst beobachtet. Seine Beobachtungen würden in einer drastischen Herabsetzung des Einheitswertes für den Nachfolgeeigentümer gipfeln. Somit habe der Forstsachverständige extreme Wildschäden beobachtet. Dies erkläre sich aus den bisherigen exzessiven Schlägerungen verbunden mit nachfolgender ungesicherter – mangelhafter – Aufforstung. Damit dieser Forst wieder in das gesetzlich vorgegebene Gleichgewicht komme, habe der Eigentümer entsprechenden Aufwand hinsichtlich der Aufforstungskosten bzw. der Sicherung der Aufforstung zu tragen. Damit diese Aufforstung gelinge, sei entweder eine Sicherung (Umzäunung) oder eine Verhinderung des Wildverbisses (Wildeliminierung = Totalabschuss) vorzunehmen. Wenn die erste Variante gewählt werde, sei zu bedenken, dass diese Kosten auf einen möglichen Jagdpächter zu überwälzen seien, da die Herstellung der Umzäunung eine Folge des Wildverbisses sei. Diese Überwälzung würde aber nicht gelingen, da ein Jagdpächter ja nur einen Pachtvertrag auf sechs Jahre habe, und es nicht einsichtig wäre, Kosten des Grundeigentümers zu tragen, welche ihm jagdlich nichts bringen würden. Für den Verpächter ginge die Schere auseinander,

bei steigenden Kosten bekäme er trotzdem keinen höheren Jagdpacht, da der Markt nicht mehr hergebe. Somit verbleibe aber nur die zweite Variante, nämlich ein erhöhter Abschuss. Hiefür werde aber nach eingehenden Recherchen bei Nachbarjagden und örtlichen Jagdfunktionären kein Preis gezahlt, da in diesem Falle der verordnete Abschuss sich nicht auf "Erntehirsche" beschränken könne, sondern ganz im Gegenteil "Masse vor Klasse" zu treten habe. Für den Abschuss von großer Masse werde aber nur ein geringer Preis gezahlt, somit sinke der Jagdwert beträchtlich. Schließlich will ein Pächter, der einen hohen Pachtpreis zahlen solle auch entsprechende Trophäen vorweisen können. Diese könnten aufgrund des erhöhten Abschusses nicht heranwachsen. Weiters sei zu bedenken, dass Fütterungskosten und Kosten für Wildschäden natürlich das Pachtentgelt mindern würden. Außerdem wäre es nicht einsichtig, dass – wie im Schreiben des Forstsachverständigers DI Dr. HS angeführt – in einem Waldgebiet forstlich so gut wie nichts in Ordnung sei, ganz im Gegenteil schwerste Mängel und Verstöße vorliegen würden, jedoch für die Eigenjagd ein Wert anzusetzen sei, wie für das beste und herrlichste Hochwildrevier. Da sich aus diesen Gründen die gegenständliche Eigenjagd nicht mit anderen verpachteten Eigenjagden im Verwaltungsbezirk Murau vergleichen lasse, könne auch nicht der dort genannte Hektarsatz angewendet werden.

3. Jagdhütte samt Nebengebäude: In der Beilage zur Einkommensteuererklärung sei als anteiliger Veräußerungserlös für die Jagdhütte ein Betrag von 100.000,00 S und für den Almstall 50.000,00 S angegeben worden. In der Bescheidbegründung des Finanzamtes Perg vom 20. November 2001 sei als Gebäudewert ein Betrag von 788.600,00 S angesetzt worden (soll wohl heißen: 488.600,00 S wie im Schreiben des Finanzamtes vom 27. Juni 2001 angeführt). Dieser Wert entspreche nicht dem tatsächlichen Sachwert. Das Gebäude sei etwa um die Jahre 1907 bis 1910 errichtet worden. Beide seien vollständig in Holzbauweise errichtet worden. Beim Stallgebäude (Nebengebäude) sei das Dach zur Gänze neu gedeckt, bei der Jagdhütte etwa 2/3 des Daches. Diese Neueindeckung sei vom Bw. in den Jahren 1995/1996 vorgenommen worden. Das Nebengebäude sei nicht, das Hauptgebäude nur zu einem kleinen Teil unterkellert. Das Nebengebäude diene zu etwas mehr als seiner halben Fläche als Stall bzw. Traktoreinstellraum bzw. Futtervorratsraum. Ein bestimmter Verwendungszweck für die Jagdhütte sei nicht erkennbar. Abgesehen vom teilweise neugedeckten Dach mache das Hauptgebäude einen großteils verwahrlosten und reparaturbedürftigen Eindruck. Wie die anlässlich einer eigenen Besichtigung gemachten Fotos zeigen, dürften am Gebäude selbst schwere Schäden vorliegen. Der noch mit Holzschindel gedeckte Dachanteil zeige zum Großteil schadhafte Schindel. Vermutlich würden die vor einigen Jahren neu gedeckten Dachanteile ebensolche Schäden aufweisen wie der jetzt noch vorhandene Schindelanteil, sodass in Kürze mit einer Erneuerung dessen zu rechnen sei. Der Kamin zeige abbröckelnden Verputz. Die Dachrandeinfassungen sowie die

Dachrinnen aus Holz seien gebrochen und würden sich in hängender Weise kurz vor dem Herunterfallen befinden. Der im Osten angebaute Balkon im ersten Stock könne offensichtlich nicht mehr betreten werden, da sich eine Stütze aus ihrer Verankerung gelöst habe, die Balustrade brüchig sei und der ganze Balkon scheinbar nur mehr aufgrund einer notdürftigen Abstützung gehalten werde. Die gesamte Südseite des Gebäudes sei stark durch aufsteigende Feuchtigkeit beeinträchtigt. Gebrochene bzw. fehlende Schindel, stehende, vom Boden bis in eine Höhe von ca. einem Meter verfaulte Schalungsbretter, sowie aus ihrer Flucht versetzte Wandbretter würden eine aufwendige Sanierung des Gebäudes verlangen. Hiezu würden noch kaputte Fenster und Türen kommen. Ein WC befindet sich offensichtlich abseits des Gebäudes im Freien. Frischwasser sei in einer Entfernung von etwa 20 m ostseits des Gebäudes einem Bachlauf zu entnehmen. Aufgrund des Lebensalters des Gebäudes – ca. 90 Jahre – und der festgestellten, teilweise massiven Baumängel, ferner der einfachsten Bauweise, des desolaten Zustandes wäre eine Bewertung mit mehr als 100.000,00 S ein Ansatz, der beim Verkauf nicht erzielbar sei. Im Nebengebäude würden sich erdgeschossig zwei kleine Räume befinden, sowie ein weiterer kleiner Raum im Dachgeschoss. Das Gebäude diene in erster Linie als Futtervorratsraum und Holzhütte. Es seien zwar augenscheinlich keine so schweren Mängel wie beim Hauptgebäude feststellbar, doch könne aufgrund der einfachsten Bauweise und des Gebäudealters kein höherer Wert als die angesetzten 50.000,00 S beigemessen werden.

4. Übertragung stiller Reserven: In diesem Punkt werde zur Gänze der Meinung der Finanzverwaltung gefolgt. Das bedeute einer Kürzung der beantragten Ausgaben, somit eine Erhöhung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnes um 541.995,00 S auf nunmehr 1.975.652,00 S.

An dieser Stelle werde die Verteilung des Veräußerungsgewinnes von 1.975.652,00 S gemäß § 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 auf drei Jahre beantragt.

Der Gegenstellungnahme des Forstsachverständigen Ing. H ist Folgendes zu entnehmen:

I. Eigenjagdwert:

1. Die Recherche des Bw. bei der steiermärkischen Landesregierung dürfte unzureichend verlaufen sein, denn mit 64,95 S pro Hektar pro Jahr sei lediglich der Gemeindejagdtarif eruiert worden. Dieser Gemeindejagdbeitrag stelle lediglich einen ausgesprochenen "Sozialtarif" dar und könne im gegenständlichen Eigenjagdbewertungsfall nicht angewendet werden. Zumal die steiermärkische Landesregierung bei genauerer Betrachtung sehr wohl den vom Sachverständigen unterstellten Eigenjagd-Verkehrswert ermittelt habe.
2. Die in der Berufung angeführte Problematik in Zusammenhang mit Verbissdruck, ungesicherten Kulturen, mangelnder Aufforstung sei allgemeiner Natur und ein generelles Problem. Auf die behördlichen Schlägerungsverbote mangels Wiederaufforstung sei nochmals verwiesen. Die Landesforstdirektion für Steiermark habe in ihrer Karte über Verdachtsflächen

für gefährdende Wildschäden 2000/01 das verkaufte Gebiet nicht als Problemfall ausgewiesen.

3. Die hohen Aufforstungs- und Wiederbewaldungskosten hätten keine Auswirkung auf den steuerlichen Jagdwert. Dies würde sich im Kostenwert bei der Waldwertrechnung widerspiegeln.

4. Die Argumentation in Zusammenhang mit der Kostenüberwälzung auf einen fiktiven Jagdpächter sei völlig unsachlich. Es gebe auch längerfristige Jagdverpachtungen. Die möglichen Wildschäden seien Ausschluss einer fehlgeleiteten Jagdmethode bzw. hätten auch waldbauliche Ursachen.

5. Jagdverkehrswert: Es entspreche gängiger Lehre und sachverständiger Gepflogenheiten den ortsüblichen Verkehrs-Vergleichswert anzusetzen. Das steirische Landesjagdamt habe das gegenständliche Gebiet im Rahmen der wildökologischen Raumplanung als Rotwild-Kerngebiet ausgewiesen. Wie in Punkt 1. dargestellt, würden die gutachtlich ermittelten 197,00 S pro Hektar den absoluten Unterwert darstellen. Des Weiteren sei festzustellen, dass unter Berücksichtigung eines ideellen Wertes (Ausgehrechtfertigung, Dispositionsfreiheit etc.) von namhaften Forst- und Jagdsachverständigen in der Obersteiermark bereits Jagdbewertungsuntergrenzen von 300,00 S pro Hektar angesetzt würden. Im gegenständlichen Fall sei die Wildschadenproblematik absolut ausreichend berücksichtigt worden.

II. Gebäude: Der Sachverständige habe den Gebäudewert vom örtlich gerichtlich zertifizierten SV übernommen.

III. Anschaffungs/Herstellungskosten: Es sei in der Finanzverwaltung gängige Praxis und Übung, die Schnellbemessungstabelle zur Errechnung der Anschaffungs- und Herstellungskosten wie sie 1996 von den Forstsachverständigen DI Dr. HS und DI Pötsch entwickelt worden wären, anzuwenden. Diese Anschaffungs- und Herstellungskosten in Prozenten des Bestanderlöses zum Zeitpunkt des Waldverkaufes würden mittlerweile in ganz Österreich angewendet werden. Falls der Bw. die tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten berücksichtigt haben wolle, so sei darauf zu drängen, dass der exakte Nachweis zu führen sei. Eine Glaubhaftmachung der angefallenen Kosten genüge nicht. Da seitens der Behörde Schlägerungsverbote ausgesprochen worden seien, könnten aus diesem Titel keine Kosten entstanden sein.

In Zusammenhang mit einem Antrag auf Wertfortschreibung der Erwerber der Liegenschaft des Bw. wurde seitens des DI Dr. HS als Forstsachverständiger am 9. November 1999 eine Stellungnahme abgegeben. Von den Erwerbern sei beantragt worden, bei der Einheitswertermittlung die anteiligen Schutzwaldflächen, die Altersklassen/Verminderung Altholz, die Rotfäule/Schäden, die Gelände-Bringungsverhältnisse und die Wegebaubedingungen zu berücksichtigen. Zur Klärung sei am 19. Oktober 1999 eine

Besichtigung vorgenommen worden und die relevanten Daten anhand des von den Eigentümern vorbereiteten Orthofotos überprüft worden. Dabei seien vom Forstsachverständigen die Waldgrundzahlen auch im Hinblick auf eine Veräußerungsgewinnermittlung mittels bestandsweiser Taxation erhoben worden. Sämtliche Waldflächen im Ertrag seien bereits vor 1993 extrem um hiebsreife Bestockungen sowohl flächig als auch einzelstammweise dezimiert worden. In der langjährigen Praxis des unterfertigten Forstsachverständigen seien dermaßen exzessive Nutzungen noch nie beobachtet worden. Die Mitteilung der Erwerber, wonach im nächsten Dezenium kaum mehr als 50 fm/pro Jahr geschlägert werden könnten, erscheine durchaus glaubwürdig. Laut den Ergebnissen der Überprüfung seien über 40 % der Flächen im Ertrag bestenfalls Dickungen, meist jedoch ungesicherte Kulturen. Die verbliebenen Altholzreste würden nur mehr Bestockungsgrade um 0,5 aufweisen. Durchforstungsfähige Mittelhölzer würden weitgehend fehlen. Dass für das blockige, zu rund der Hälfte um 60 % stelle Gelände die Bringungs- als auch Wegebaubedingungen keinesfalls mit günstig zu beurteilen seien, rechtfertige weiters die antragsgemäße Neuberechnung des forstlichen Hektarsatzes. Der forstliche Anteil am Einheitswert sei zum 1.1.1999 mit 134.792,00 (Hektarsatz 1.070) errechnet worden. Dass sich gegenüber der bisherigen Berechnung eine Verminderung um 307.721,00 S bzw. aufgrund 30 % des Einheitswertes ergebe, sei äußerst ungewöhnlich, jedoch aufgrund der festgestellten sehr schwierigen Situation gerechtfertigt.

Am 8. März 2003 wurde die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schriftsatz des Unabhängigen Finanzsenates vom 3. April 2007 wurde dem Bw. die Gegendarstellung des Forstsachverständigen Ing. Fritz H zur Kenntnisnahme übermittelt. Gleichzeitig wurde der Bw. ersucht, das Gutachten von DI W sowie eine Kopie des Kaufvertrages vom 9. Juli 1998 vorzulegen.

Mit Schreiben vom 3. September 2007 wurde der Kaufvertrag vom 9. Juli 1998 vorgelegt.

Am 27. Jänner 2007 wurde der Akt dem Forstsachverständigen DI Dr. Johann Hafenscherer zur Begutachtung übermittelt.

Mit Schriftsatz vom 16. Dezember 2007 nahm der steuerliche Vertrete des Bw. zum Gutachten des Sachverständigen Ing. H Stellung:

Eigenjagdwert: In der Gegendarstellung habe Ing. H erwähnt, dass die steiermärkische Landesregierung bei genauerer Betrachtung sehr wohl den unterstellten Eigenjagd-Verkehrswert ermittelt habe. Die Parameter dieser Ermittlung seien bisher jedoch nicht bekannt gegeben worden. Laut Sachverständigen (Punkt 5.) entspreche es gängiger Lehre

und sachverständiger Gepflogenheit den ortsüblichen Verkehrs-Vergleichswert anzusetzen. Wie in Punkt 1. dargestellt, würden die gutachtlichen ermittelten 197,00 S pro Hektar den absoluten Unterwert darstellen. Gerade der Ansatz für fremdverpachtete Eigenjagdflächen sei nach Meinung des Abgabepflichtigen hier nicht heranzuziehen. Es handle sich hier nicht um eine fremdverpachtete Eigenjagdfläche. Dass ein Pächter eines Jagdgebietes andere Motive und andere Wertvorstellungen hätte, welche ihn überhaupt zu einer Fremdpachtung verleiten würden, möge dahingestellt bleiben. Tatsache sei aber, dass die Käufer der gegenständlichen Liegenschaft das Eigenjagdrecht selbst ausüben würden und (bisher) nicht verpachtet hätten. Wenn sie aber dieses Jagdrecht selbst ausüben würden, stelle sich die Frage, warum dann der Vergleichswert für eine fremdverpachtete Eigenjagdfläche herangezogen werden sollte und nicht der Gemeindejagdbeitrag. Für die Vergleichbarkeit mit Eigenjagdpachtungen fehle es eben an der wesentlichen Voraussetzung, dass diese nicht verpachtet sei. Da aber kein Pachterlös zu erzielen sei, gehe für die nunmehrigen Eigentümer die Kostenschere auseinander. Für sie würde der Liegenschaftserwerb eine Einheit darstellen, das Eigenjagdrecht wäre zwar vorhanden, aber nicht ursächlich für den Kauf dieser Liegenschaft. Dieses Eigenjagdrecht hätten sie auch wesentlich billiger erwerben können. Dem Vernehmen nach seien in dieser Eigenjagd kaum Gams bzw. Rehe zu erlegen. Zuletzt wären etwa 20 Stück Rotwild pro Jahr zu erlegen gewesen, hievon mehr Scharwild (Gaisen und Kitze) als Geweihräger. Im konkreten Jagdgebiet gebe es große Probleme bei der Abschussplanung, welche auf Spannungen innerhalb der Mitgliedschaft des Hegerings zurückzuführen seien. Hinsichtlich der Abschüsse von Periodenhirsche gebe es bereits Gerichtsverfahren gegen die Eigenjagdbesitzer, weil solche Abschüsse von den übrigen Hegeringmitgliedern streitig gemacht würde. Da sich das Eigenjagdgebiet in großräumigen Rotwild-Kerngebiet befindet, seien in strengen Wintern Fütterungskosten aus eigener Tasche im Ausmaß von geschätzt ca. 20.000,00 € zu tragen. In solchen Jahren würden dann die Fütterungskosten mögliche Einnahmen aus Abschussverkäufen überwiegen. Weil die Eigenjagdbesitzer die Jagd selbst ausüben würden, würden ihnen keine Wildschäden ersetzt. Jeder Pächter hätte aber auch diese Wildschäden zu ersetzen. Zusammen mit den konkreten Schwierigkeiten hinsichtlich der Jagdausübung könnten sich die Wertansätze des Sachverständigen nicht verwirklichen, da kein Pächter bereit wäre, bei diesen unruhigen Voraussetzungen die genannten Pachtsätze zu tragen.

Anschaffungs/Wiederherstellungskosten: Diesbezüglich sei der Ansicht des Sachverständigen insofern entgegen zu treten, als dieser vermeinte, aufgrund der behördlicherseits ausgesprochenen Schlägerungsverbote könnten aus diesem Titel keine Kosten entstanden sein. In der Stellungnahme des DI Dr. HS aus dem Jahr 1999 seien laut den Ergebnissen der Überprüfung zu 40 % der Fläche im Ertrag bestenfalls Dickungen, meist jedoch ungesicherte

Kulturen und die verbliebenen Altholzreste würden nur mehr Bestockungsgrade um 0,5 aufweisen. Bei den angeführten "bestenfalls Dickungen" würde es sich jedoch um Wiederaufforstungen handeln, welche vom Bw. vorgenommen worden seien. Wie bereits in der Berufung erwähnt, seien dessen Wiederaufforstungsbemühungen zum Teil auch völlige Fehlversuche gewesen. Der Bw. habe insgesamt ca. 4.000 Pflanzen gesetzt, davon ca. 50 % Fichten, 30 % Lärchen und 20 % Zirben. Bei Berücksichtigung von Nachbesserungen und Verstreichen gegen Wildbiss würden sich Kosten in Höhe von 65.000,00 S pro Hektar ergeben. Die bisher geltend gemachten Herstellungskosten wären pauschal geschätzt worden (mit 1.660.111,00 S). Der vorgenannte Ansatz mit 65.000,00 S pro Hektar würde diese pauschale Summe erreichen. Tatsächlich wären aufgrund der beobachteten exzessiven Schlägerungen auf den gesamten 153 ha größere Flächen aufzuforsten, sodass die Kosten über der Pauschalschätzung liegen dürften.

Gebäude: Der bisherige Wertansatz in der Berufung erscheine ausreichend, da es sich um uralte Holzgebäude handle und im Hauptgebäude seit Gedenken keine Investitionen mehr vorgenommen worden seien, dementsprechend sei dieses auch einem Verfall preisgegeben.

Dieser Schriftsatz vom 16. Dezember 2007 wurde mit Schreiben vom 17. Dezember 2007 an den Forstsachverständigen weitergeleitet.

Am 2. November 2009 übermittelte der Forstsachverständige DI Dr. Hafenscherer eine Stellungnahme samt Gutachten. Es wurde zunächst darauf hingewiesen, dass trotz mehrfacher Ersuchen sowohl seitens des Unabhängigen Finanzsenates als auch des Forstsachverständigen es nicht möglich gewesen wäre, das Gutachten der Partei zur Einsichtnahme vorgelegt zu bekommen. Fachliche Bezüge zu diesem Gutachten von DI W wären daher nicht möglich. Das gegenständliche Revier sei dem unterfertigten Forstsachverständigen auch aus Erhebungen vor Ort bekannt. In Zusammenhang mit den Herstellungskosten wurde ausgeführt, dass anlässlich der Erhebungen zur Wertfortschreibung am 1.1.1999 festgestellt worden sei, dass damals 31 ha Kulturen-Dickungen im Wirtschaftswald bzw. 2 ha im Schutzwald vorhanden gewesen wären; Bestockung rund 65 % Fichte, 30 % Lärche, 5 % Zirbe, Bestockungsgrad 0,70. Ca. 2/3 dieser 33 ha, somit 22 ha, seien als ungesicherte Kulturen zu beurteilen, wobei aufgrund des starken Verbisses diese ein tatsächliches höheres Alter als das wirtschaftliche Alter von i.D. 10 Jahren hätten. Durch Selbstansammlung stamme ein hoher Anteil dieser Bestockung aus Naturverjüngung. Laut Auskunft der zuständigen Bezirksforstinspektion seien Kahlschlagsflächen vor Veräußerung mit wurzelnackter Fichte, nie mit Lärche oder Zirbe, aufgeforstet worden. Der Pflanzverband der letzten 10 Jahre würde rund 2.500 Fichten pro Hektar ergeben. Somit sei die Darstellung der Kosten der Wiederaufforstung pro Hektar des Bw. unzutreffend, da weder 4.000 Pflanzen pro Hektar gesetzt worden seien, noch mit Lärche oder Zirbe, die immerhin rund 60 % der

angeführten Kosten ausgemacht hätten. Es dürfe in diesem Zusammenhang auf das Kuriosum hingewiesen werden, dass laut Bw. der Wert der Aufforstungsfläche mit 6,5 S pro m² beinahe doppelt so hoch wäre als der mittlere Wert des gesamten Waldbestandes laut Gutachten seitens des Bw. von rund 3,5 S pro m². Die gesamte Herleitung dieser "Herstellungskosten" entbehre jeglicher sachlicher Grundlage und sei offensichtlich nur auf das Wunschziel gerichtet, rund 50 % des Bestandeswertes nicht als Gewinn darzustellen.

Unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16.6.2002, 99/15/0264, wurde darauf hingewiesen, dass Wiederaufforstungskosten nur unter bestimmten Bedingungen als Herstellungskosten geltend gemacht werden könnten.

Aus den Einkommensteuerrichtlinien-Rz 4197 gehe hervor, dass vom Veräußerungserlös keine Wiederaufforstungskosten in Abzug gebracht werden dürften, wenn vom Wahlrecht der Aktivierung des höheren Teilwertes für das stehende Holz nicht Gebrauch gemacht werde. Da vom Wahlrecht der Aktivierung des stehenden Holzes hier nicht Gebrauch gemacht worden sei, könnten die Wiederaufforstungskosten der Kulturen nicht geltend gemacht werden. Daher würde für Anschaffungs- oder Herstellungskosten entsprechend den Einkommensteuerrichtlinien ein Pauschale in Abzug gebracht.

Jagdwert: Grundsätzlich würden hier die allgemeinen Regeln der Bewertung, nämlich "gemeine" und nicht subjektive Werte zu ermitteln, gelten. Das subjektive Interesse des Erwerbers oder auch des Veräußerers sei ohne Belang. Die Wertermittlung hätte auf objektiven Tatsachen zu beruhen. Gemeindejagdpachtwerte seien für Eigenjagden keine objektive Vergleichsbasis, da diese nicht am freien Markt entstünden und diese Jagden sowohl nach Flächen – als auch Abschussstruktur nur in Spezialfällen vergleichbar seien. Ebenso sei die Basis für die Landesjagdabgabe bei Wertermittlungen von Eigenjagden unbrauchbar, da diese überhaupt nicht auf die konkreten Revierbedingungen eingehen würden, sondern lediglich regionale Abgabenbasis ohne konkreten Vergleichsbezug seien. Die gegenständliche Wertermittlung sei daher durchgeführt worden auf Basis des tatsächlichen Abschusses vor Verkauf laut behördlichen Abschussplan/Meldung, spezielle Revierbedingungen und dem Vergleich ähnlicher Eigenjagden der Region. Das konkrete Revier mit rund 153 ha sei eine kleine Eigenjagd und durch seine spezielle Lage trotz seiner Kleinheit ein ausgezeichnetes Rotwildrevier. Zwar würden die alten Erntehirsche in dieser Region nicht die Geweihgewichte wie in den Kalk- oder Auregionen erreichen, doch seien hier vor allem in der besten Rotwildjagdzeit – nämlich zur Hirschprunk - außergewöhnlich viele alte, auch kapitale Berghirsche sogar tagaktiv beobachtbar. Dass die nunmehrigen Eigentümer durch außergewöhnliches subjektives Interesse dieses Revier noch soweit verbessert hätten, dass dieses nunmehr zweifelsohne als ein jagdliches Rotwild-Unikat bezeichnet werden könnte,

beweise nur die sehr guten natürlichen Voraussetzungen dieses Reviers. Diese Verbesserungen wie auch die Steigerung des Abschusses beim Rotwild auf das Vierfache werde in der Bewertung zum Verkaufszeitpunkt außer Acht gelassen.

Zum Verkaufszeitpunkt wären jagdwertspezifisch relevant: Rotwild- und Rauhfußhühner-Kerngebiet, Hirschpruntgebiete, sehr leicht bejagdbar, jagdlich sehr gut erschlossen, keine Jagdstörungen, keine wesentlichen Jagdbetriebskosten, hoher Abschuss an Rotwild und Birkhähnen sowie Auerhähnen und auch bejagdbares Gams- und Rehwildvorkommen.

Die Wertermittlung auf Basis von Abschusskalkulation sowie von Vergleich ergebe einen Jagdwert von zumindest 350,00 S pro Hektar pro Jahr. Dies sei der absolute Mindestwert. Der erzielbare Marktwert wäre noch wesentlich höher. Laut Auskunft der örtlichen Behörde habe der Bw. die Jagd hier nie selbst ausgeübt, sondern habe die Wildabschüsse zur Gänze entgeltlich vergeben. Dies komme einer Verpachtung gleich. In den Steuererklärungen würden Einnahmen daraus jedoch nie aufscheinen. Bekannt sei, dass in unmittelbarer Nähe dieses Reviers bei durchwegs schlechteren Bedingungen und geringerem Abschuss an Ernährhirschen 645,00 S pro Hektar pro Jahr netto an Pachterlösen (bzw. Abschusserlösen) erzielt würden. Es liege wegen der geringen Bestandswerte sowie der geringen Wuchsleistungen dieses Hochgebirgsreviers auf der Hand, dass der primäre Wert in der Jagd liege. Gerade kleine Jagden mit hohem Rotwildabschuss und Jagdmöglichkeit auf alte Ernährhirsche, Hahnen- und Gamswildvorkommen wie hier seien am Markt sehr gefragt und würden Höchstpreise erzielen. Die im Rechtsmittel vorgebrachte Argumentation sei fachlich nicht nachvollziehbar und widerspreche der Realität sowie den Bewertungsgrundsätzen.

Gebäude: Diese seien vom Sachverständigen DI Winter mit 353.000,00 bewertet worden. Unzutreffenderweise werde im Rechtsmittel die Jagdhütte als Almstall bezeichnet. Es wurde festgestellt, dass die bebaute Fläche der ca. 1900 errichteten „Villa“ 87 m² betrage. Es handle sich um einen teilweise 2-geschoßigen Holzriegelbau mit Holzschindelverkleidung, das Dach sei auch Enternit- und Holzschindeln. Wasser- und Stromanschluss sei nicht vorhanden.

Ausgangsbasis für den Bauwert des Gebäudes seien jene Herstellungskosten, die aufzuwenden seien, um zum Wertermittlungszeitpunkt ein dem Bewertungsgegenstand gleiches Objekt an selber Stelle, mit gleicher Größe, Konstruktionsart, Bauweise, Ausstattung, Ausbau- und Fertigstellungsgrad zu errichten (=Neubauwert). Der Neubauwert werde üblicherweise nach Kubikmeter umbauten Raumes bzw. nach Nutzflächen multipliziert mit einem angemessenen Preis je m² bzw. je m² berechnet. Aufgrund der Richtpreistabelle für Wohngebäude nach Bruttorauminhalt der 4. überarbeiteten Auflage von Heimo Kranewitter sei der gegenständlichen Wertermittlung folgender Ansatz zugrunde gelegt worden:

105 m² Nutzfläche x ATS 11.800,-- = ATS 1.239.000,--

Dieser Neuwert werde um die Wertminderung aufgrund des Alters reduziert. Beim

gegenständlichen Gebäude könne man von einer Restnutzungsdauer von 25 Jahren und von einer Zustandsstufe 3,5 nach Heideck ausgehen. Der Abschlag für die Altersminderung erfolge in Prozent vom Neuwert. Vom Neubauwert in Höhe von ATS 1.239.000,-- würden 83,3 % lineare Wertminderung (= ATS 1.032.087,--) berücksichtigt, sodass sich ein Gebäudezeitwert zum Bewertungsstichtag von gerundet ATS 207.000,-- ergäbe.

Die bebaute Fläche von „Jagdhütte und Stall“ betrage 86 m². Es hande sich um ein massiv geziimmertes Blockhaus ohne Wasser- und Stromanschluss mit Eternitschindeldeckung.

36 m² Nutzfläche x ATS 10.600,-- = ATS 381.600,--

146 m³ x ATS 1.380,-- = ATS 201.480,--.

Die Summe von 583.080,-- werde um die lineare Wertminderung von 75 % vermindert (= ATS 437.310,--), sodass sich der gerundete Gebäudezeitwert von ATS 146.000,-- ergibt. Die Summe der Gebäudezeitwerte zum Bewertungsstichtag betrage ATS 353.000,--.

Unter Zugrundelegung der Daten laut Abschlussplan/Meldungen an die BH Murau, der Daten laut Kaufpreisdatenbank und der Bewertung des Almhauses und des Stalles ergibt sich, dass laut Gutachten 35,1 % des Kaufpreises auf Waldbestand, Jagd und Gebäude entfallen. Davon seien ein fiktiver Buchwert und anteilige Veräußerungskosten abzuziehen, sodass der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn laut Gutachten 4.404.446,00 S betragen würde.

Dem Gutachten sind ua folgende Tabellen angeschlossen:

Summe der Teil- (Substanz-) - Werte zum Verkaufsstichtag:

Tabelle1

Benutzungsart	Fläche (ha)	Wert/m ²	Teilwert	%
Waldbestand i.E.	97,0	3,5	3.442.688	23,5
Waldboden i.E.	97,0	6,0	5.820.000	40
Waldboden& Bestand a.E.	24,0	6,0	1.440.000	10
Wege, Lagerplatz	5,0	3,0	150.000	1,0
Alpe	26,8	5,0	1.340.000	9,2
Freiland um Baufläche	0,5000	150,0	750.000	5,1
Gebäude Betriebsverm.			353.000	2,4

Jagd	153,2722	0,88	1.341.132	9,2
Summe	153,2722	9,5	14.636.820	100,0

Jagdwert kalkuliert; Jagdfläche 153,3262 m²

Tabelle2

Wildart	Klasse	Abschusswert von	Abschusswert bis	Mittel	Anzahl i.D.	Summe
Rehb.	I/II	200	400	300	1,3	400
Gamsb.	I	500	1.800	1.150	0,0	0
Gamsb.	II	400	1.500	950	0,2	158
Gamsb.	III	60	100	80	0,0	0
Gamsg.	I	500	1.000	750	0,0	0
Gamsg.	II	400	1.000	700	0,0	0
Gamsg.	III	60	100	80	0,2	0,2
Steinwild				0	0,0	0
Hirsch	I	1.000	5.000	3.000	0,3	1.000
Hirsch	II	500	3.500	2.000	0,2	333
Hirsch	III	0	800	400	1,5	600
Kahlwild		0	50	25	4,2	104
Birkwild		700	1.500	1.100	0,5	550
Auerwild		1.000	2.000	1.500	0,5	750
Murmel				0	0,0	0
Summe					8,8	3.909
	Abschusswert/ha/ Jahr	25			ATS 351	

Gutachtlich/ha/ Jahr rund	35	ATS 482
Netto/Jahr	5,366	ATS 73.844
Landesjagdabgabe	1.342	
USt	1.342	
Gesamt/Jahr	8.050	ATS110.765
Gesamt/Jahr/ha	52,5	722

Der gutachtliche Zuschlag von 35 % wurde begründet mit: außergewöhnlich viele alte Hirsche & sehr gute Hirschbrunft, sehr einfach bejagd- und begehbar, gut erreichbar, hoher Raufußwildstand, keine Störungen durch Tourismus, Wanderwege, öffentliche Straße etc., kaum Schälschäden.

Nachdem der Bw. inzwischen verstorben ist und die Verlassenschaft noch nicht eingeantwortet wurde, wurde das Gutachten des DI Dr. HS dem Vertreter der Verlassenschaft, Herrn Dr. F, öffentlicher Notar, zur Stellungnahme übermittelt. Der zunächst vorgesehene Termin 17. Dezember 2009 wurde auf 25. Jänner 2010 verschoben. Bis dato langte keine Äußerung des Vertreters der Verlassenschaft beim Unabhängigen Finanzsenat ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Streitgegenständlich ist, wie hoch der Anteil des zu versteuernden Wertes beim Verkauf einer Liegenschaft ist.

Folgender Sachverhalt steht fest:

Der nunmehr verstorbene Bw. war grundbürgerlicher Alleineigentümer der Liegenschaft EZ 123a bestehend aus den Grundstücken 501 Alpe, 504 und 505 je Alpe, Wald, 505 Alpe sowie 116 Baufläche St. Lorenzen ob Murau 95 im unverbürgten katastralnen Gesamtausmaß von 141 ha 58 a 94 m². Er war weiters grundbürgerlicher Alleineigentümer der Liegenschaft EZ 123b, bestehend nur aus dem Grundstück 498/17 Wald im unverbürgten katastralnen Ausmaß von 11 ha 69 a 28 m². Mit Kaufvertrag vom 9. Juli 1998 verkaufte er diese Liegenschaften an Hubert und Walter G zu einem Kaufpreis von 14 Mio S.

Seitens des Bw. wurde kein Gutachten über die Aufteilung des Kaufpreises in den Wert für Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdwert sowie Gebäude vorgelegt. Seitens des

Forstsachverständigen der Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Gebühren und Verkehrssteuern, Bewertung in Br wurde von DI Dr. HS ein detailliertes Gutachten erstellt.

Steuerrechtlich ist von folgenden Bestimmungen auszugehen:

Gemäß § 21 EStG 1988 in der für 1998 geltenden Fassung sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen, sowie Einkünfte aus Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Land- und Forstwirtschaft in Zusammenhang steht.

Gemäß § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 sind Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, nicht zu berücksichtigen.

Da der Wert für den nackten Grund und Boden bei der Ermittlung der Einkünfte nicht anzusetzen ist, ist der Kaufpreis für die Grundstücke in den Wert für Grund und Boden, der steuerlich nicht erfasst wird, sowie den zu versteuernden Wert aufzuteilen.

Im vorliegenden Fall besteht der zu versteuernde Wert aus Waldbestand, Gebäude und Jagd. Die Erfassung des Jagdrechtes als zu versteuernder Wert erfolgt aus der Bewertung des Jagdrechtes als selbständig bewertbares Wirtschaftsgut. Das Jagdrecht ist einerseits bei vorhandener Eigenjagd ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut, aber auch bei fehlender Eigenjagdbefugnis ist der Jagdwert selbständig zu bewerten, wenn der Jagdwert ein wertrelevanter Faktor bei der Kaufpreisbildung war.

Die Höhe dieser Werte ist eine Tatsachenfeststellung.

Die Tatsachenfeststellung obliegt der Behörde, die sich dazu fachkundiger Personen – zB. zur Erstellung eines Gutachtens – bedienen kann. Gemäß § 177 Abs. 1 BAO sind für Gutachten der erforderlichen Art die öffentlich bestellten Sachverständigen beizuziehen. Das Gutachten eines Sachverständigen besteht in der fachmännischen Beurteilung von Tatsachen. Es muss einen Befund, also die Erhebung der Tatsachen nennen. Ein Gutachten, aus dem weder die zugrunde gelegten Tatsachen erkennbar sind noch wie sie beschafft wurden, ist mit einem wesentlichen Mangel behaftet und als Beweismittel unbrauchbar. Die Gutachten unterliegen gemäß § 167 Abs. 2 BAO der freien Beweiswürdigung durch die Behörden. Bei dieser Beweiswürdigung ist von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat.

Aufgrund des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung ist nunmehr zu beurteilen, ob die Fakten des Gutachtens des DI Dr. Hafenscherer eine höhere Wahrscheinlichkeit für sich haben als das Vorbringen des Bw.

Ausgehend von den oben angeführten Kriterien der steuerlichen Würdigung müssen aus einem Gutachten jene Tatsachen festzustellen sein, die eine Aufteilung des Veräußerungserlöses in einen Wert für Grund und Boden und in Bestandwert Jagdwert und Gebäudewert ermöglicht. Die einzelnen Werte sind nach der Verhältnismethode zu ermitteln. Im vorliegenden Amtsgutachten werden jene Werte, die steuerrechtlich zu beurteilen sind, wie Bestandwert, Jagdwert, Gebäudewert und der Wert für den nackten Grund und Boden getrennt ermittelt.

Das vorliegende Gutachten setzt sich zunächst nachvollziehbar damit auseinander, dass die Berücksichtigung der vom Bw. begehrten Herstellungskosten aus tatsächlichen und rechtlichen Gründen nicht möglich ist und für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entsprechend den Einkommensteuerrichtlinien ein Pauschale in Abzug zu bringen ist. Der Jagdwert wurde auf Basis des tatsächlichen Abschlusses, der speziellen Revierbedingungen und dem Vergleich ähnlicher Eigenjagden der Region durchgeführt. Der Bodenwert Wald wurde mittels Daten der Kaufpreisbank ermittelt, wobei der Vergleich aus einer größeren Anzahl, aus der vergleichbaren Region, aus kleineren Flächen und ohne Einbeziehung von Ausnahmefällen hergestellt wurde. Als Ausgangsbasis für den Bauwert der Gebäude wurden jene Herstellungskosten herangezogen, die aufzuwenden sind, um zum Wertermittlungstichtag ein dem Bewertungsgegenstand gleiches Objekt an selber Stelle, mit selber Größe, Konstruktionsart, Bauweise, Ausstattung, Ausbau- und Fertigstellungsgrad zu errichten. Dieser Neubauwert wurde um die Wertminderung aufgrund des Alters reduziert. Der Abschlag für die Alterswertminderung erfolgte in Prozent vom Neuwert.

Die Berechnungen und Begründungen des vorliegenden Gutachtens sind schlüssig und nachvollziehbar. Seitens der berufungsführenden Partei wurden keine Einwände dagegen abgegeben. Der Unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass das Gutachten des DI Dr. HS den Tatsachen entspricht und das Berufungsvorbringen viel weniger den Tatsachen entsprechend ist.

Es sind daher die steuerpflichtigen und die nichtsteuerpflichtigen Wertanteile anhand dieses Amtsgutachtens festzustellen.

Der zu versteuernde Wertanteil ist daher:

Tabelle3

Waldbestand	23,5 %
Gebäude	2,4 %
Jagd	9,2 %
Summe	35,1 %

35,1 % vom Verkaufspreis in Höhe von ATS 14,000.000,00 sind ATS 4,913.327,00 (= € 357.114,31). Davon abzuziehen sind 35,1 % der Vermittlungszinsen in Höhe von S 750.000,00, das sind ATS 263.250,00, sodass sich ein zu versteuernder Wertanteil von ATS 4,650.077,00 (€ 337.934,27) ergibt.

In Zusammenhang mit dem Antrag des Bw. mit Eingabe vom 18. Dezember 2001, den Veräußerungsgewinn auf drei Jahre aufzuteilen, ist Folgendes auszuführen:

§ 37 Absatz 2 Ziffer 1 EStG 1988 in der für 1998 geltenden Form lautet:

„Über Antrag sind nachstehende Einkünfte beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen:

1. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.“

Aus der Aktenlage ergibt sich kein Hinweis dafür, dass seit dem letzten erwerblichen Vorgang weniger als sieben Jahre vergangen wäre. Dem Antrag im Sinne des § 37 Absatz 2 Ziffer 1 EStG 1988 ist daher Rechnung zu tragen. Für das Veranlagungsjahr 1998 ist der Antrag in der gegenständlichen Berufung zu berücksichtigen. Vom zu versteuernde Wertanteil in Höhe von ATS 4,650.077,-- ist daher nur ein Drittel, das sind 1,550.025,67 ATS, anzusetzen. Zu beachten bleibt weiters, dass der Freibetrag im Sinne des § 24 Absatz 4 EStG 1988 nicht zu steht, wenn von der Progressionsermäßigung nach § 37 Absatz 2 EStG 1988 Gebrauch gemacht wird. Die Berücksichtigung des Freibetrages in Höhe von 93.400,-- ATS laut Erstbescheid steht nunmehr nicht mehr zu. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für das Jahr 1998 sind daher wie folgt zu berechnen:

Tabelle4

Einkünfte aus L+F laut Erstbescheid	654.713,00 ATS
Veräußerungsgewinn laut Erstbescheid	- 1,434.057,00 ATS
Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988	+ 93.400,00 ATS
1/3 des Veräußerungsgewinnes laut BW	+ 1,550.025,76 ATS

Einkünfte aus L+F laut Berufungsentscheidung	864.081,67 ATS
---	-----------------------

Für die Veranlagung 1999 und 2000 wird der Antrag im Sinne des § 37 Absatz 2 Ziffer 1 EStG 1988 von der Abgabenbehörde erster Instanz zu erledigen sein. Es handelt sich dabei um einen Antrag im Sinne des § 295a BAO, wonach ein Bescheid insoweit abgeändert werden kann, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat. Unter anderem dient § 295a der Vermeidung unsachlicher Ergebnisse im Bereich begünstigt besteueter Einkünfte. Ein solches unsachliches Ergebnis würde eintreten, wenn bei der Veranlagung des Jahres 1998 nur ein Drittel des Veräußerungsgewinnes berücksichtigt wird und die übrigen zwei Dritteln nicht in die Veranlagung der Jahre 1999 und 2000 einfließen würden. Auf § 295a BAO gestützte Anträge sind Anträge im Sinne des § 209a Absatz 2 BAO. Werden sie vor Eintritt der Verjährung eingereicht, so kann ihnen auch noch nach Verjährungseintritt entsprochen werden. Der Einkommensteuerbescheid 1999 wurde am 16. Mai 2001, der Einkommensteuerbescheid 2000 am 8. Juni 2001 erlassen. Der Antrag im Sinne des § 37 Absatz 2 Ziffer 1 EStG 1988 wurde mit Schriftsatz vom 18. Dezember 2001 eingereicht, also eindeutig vor Verjährung der Einkommensteuerbescheid 1999 und 2000, sodass ihm nun noch entsprochen werden kann.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 2. Februar 2010