



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., X, vertreten durch WTH in K, vom 14. April 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg, dieses vertreten durch OR Mag. T, vom 15. März 2006 betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2002 nach der am 4. März 2008 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) wies in seinen Einkommensteuererklärungen der berufsgegenständlichen Zeiträume neben Einkünften aus Gewerbebetrieb (2000: S 751.290,--; 2001: S 413.203,--; 2002: € 72.115,98,--) ua. auch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von S 1.074.346,-- (2000), S 670.824,-- (2001) und € 85.858,55 (2002) aus.

Im Zuge einer beim Bw. durchgeführten abgabenbehördlichen Außenprüfung gemäß § 147 BAO traf der Prüfer in seinem Bp-Bericht nachstehende Feststellungen:

„Tz. 1 Betriebsbeschreibung

Der Abgabepflichtige hat mit 1.1.1992 den Betrieb (M und Gutsinhabung) von seinem Vater gegen Leistung einer Versorgungsrente übernommen.

M

Nach den Angaben des Abgabepflichtigen beträgt die Schüttung der Quelle in M.. ca. 7.000, jene in der A. ca. 4.000 Tagesliter. Eine Abfüllung wird derzeit nur in M.. vorgenommen, in A. wurde eine neue Abfüllanlage für sonstige Produkte (aromatisierte Getränke) angeschafft.

Die weiteren Quellen in E. bzw. K. können bzw. werden derzeit nicht genutzt.

GI

Laut Auszug des Grundbuches beträgt die gesamte Fläche 196,3614 ha, davon werden 166,6736 ha forstwirtschaftlich genutzt.

Tz. 2 Umsatzentwicklung

	2000	2001	2002	2003	2004
M					
Umsatzerlös in €	950.866,94	870.736,78	838.401,15	832.079,17	774.858,62
Veränderungen gegenüber dem Vorjahr	-5,85%	-8,43%	-3,71%	-0,75%	-6,88%
GI					
Umsatzerlös Holz 10% in €	68.289,91	38.168,68	87.023,01	79.772,48	66.026,97

Tz. 3 Buchführung

Ab dem Jahr 2000 hat der Abgabepflichtige nur mehr eine gemeinsame Bilanz- und G+V-Rechnung (für Land- und Forstwirtschaft sowie Gewerbebetrieb) eingereicht. Die Trennung erfolgte durch Untergliederung „Forstpositionen“ bzw. „F-Erträge“ und „F-Aufwendungen“ (siehe hiezu Tz.4 – Begründung zu „Holzbestand“)

Infolge der Komplexität des Betriebes ist eine Nachvollziehung der Geschäftsvorfälle nur unter großem Zeitaufwand möglich – die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist in Zweifel zu ziehen.

Änderungen der Besteuerungsgrundlagen

Einkommensteuer

[310] Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Zeitraum	2000	2001	2002
	ATS	ATS	EUR
Vor Bp	1.074.346,02	670.824,00	85.858,55
Tz. 5 WB und Holzbestand	-318.450,00	-56.650,00	-35.040,00
Tz. 6 Rentenaufwand	240.000,00	240.000,00	17.520,00
Nach Bp.	995.896,02	854.174,00	68.338,55
Zeitraum	2003	2004	
	EUR	EUR	
Vor Bp	30.075,48	548,57	
Tz. 5 WB und Holzbestand	-36.920,00	-28.080,00	
Tz. 6 Rentenaufwand	17.520,00	17.520,00	
Nach Bp.	10.675,48	-10.011,43	

[330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Zeitraum	2000	2001	2002
	ATS	ATS	EUR
Vor Bp	1.364.853,00	1.335.633,00	72.115,98
Tz. 4 Holzbestand	1.846.223,99		201.104,67
Tz 7 Produktionsanlage Auen			20.265,10
Tz. 8 Gebinderücknahmeverpflichtung	439.111,40	366.799,37	-14.829,35
Nach Bp.	3.650.188,39	1.702.432,37	278.656,40
Zeitraum	2003	2004	
	EUR	EUR	
Vor Bp	176.748,27	83.892,47	

Tz. 7 Produktionsanlage Auen	40.531,80	40.531,76
Tz. 8 Gebinderücknahmeverpflichtung	-15.340,00	375,00
Tz. 9 Teilwertabschreibung Prod. Anlage Auen	-50.000,00	-30.000,00
Nach Bp.	151.940,07	94.799,23

[423] Halbsatzeinkünfte (nicht endbesteuerte Kapitalerträge)

Zeitraum	2000	2001	2002
	ATS	ATS	EUR
Vor Bp	562.782,00	224.096,00	43.623,46
Tz. 11 Halbsatzeinkünfte	-562.782,00	-224.096,00	-43.623,46
Nach Bp.	0,00	0,00	0,00
Zeitraum	2003		
	EUR		
Vor Bp	30.075,48		
Tz. 11 Halbsatzeinkünfte	-30.075,48		
Nach Bp.	0,00		

[458] Weiterversicherungen, Renten

Zeitraum				2000	2001	2002
				ATS	ATS	EUR
Vor Bp				0,00	0,00	0,00
Tz. 12 Sonderausgaben				240.000,00	240.000,00	17.520,00
Nach Bp.				240.000,00	240.000,00	17.520,00
Zeitraum				2003	2004	
				EUR	EUR	
Vor Bp				0,00	0,00	
Tz. 12 Sonderausgaben				17.520,00	17.520,00	
Nach Bp.				17.520,00	17.520,00	
Tz. 4 Holzbestand	Land.u. Forstw.	31.12.2000 ATS	31.12.2001 ATS	31.12.2002 EUR	31.12.2003 EUR	31.12.2004 EUR
Wert lt. HB		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Wert lt. PB		7.995.692,00	7.995.692,00	581.069,60	581.069,60	581.069,60
BV-Änderung		7.995.692,00	7.995.692,00	581.069,60	581.069,60	581.069,60
BV-Änderung Vorjahr		0,00	-7.995.692,00	-581.069,60	-581.069,60	-581.069,60
Kapitalumb. - Gew. lt. Bp		-6.149.468,00				
EB-Ber. lt. Vlg. 94-96		-1.846.224,00				
Gewinnauswirkung Eink. aus L+F		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Tz. 4 Holzbestand	Gewerbebetrieb	31.12.2000 ATS	31.12.2001 ATS	31.12.2002 EUR	31.12.2003 EUR	31.12.2004 EUR
Wert lt. HB		3.689.680,80	2.767.260,60	0,00	0,00	0,00
Wert lt. PB		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
BV-Änderung		-3.689.680,80	-2.767.260,60	0,00	0,00	0,00
BV-Änderung Vorjahr		0,00	3.689.680,80	201.104,67	0,00	0,00
Berichtigung lt. Veranlagung		-613.563,20	-922.420,20			
Kapitalumb. - L+F lt. BP		6.149.468,00				
Gewinnausw. Eink. aus Gew.		1.846.224,00	0,00	201.104,67	0,00	0,00
Tz. 5 WB zu Holzbestand	Land.u. Forstw.	31.12.2000 ATS	31.12.2001 ATS	31.12.2002 EUR	31.12.2003 EUR	31.12.2004 EUR
Verk. Holzmenge lt. G+V		1.079,00	603,00	1.376,00	1.423,00	1.202,00
nutzb. Holzmenge jährl. 500 efm		500,00	500,00	500,00	500,00	500,00

Minderung Holzbestand	579,00	103,00	876,00	923,00	702,00
Festmeterbuchwert lt. Bp	550,00	550,00	40,00	40,00	40,00
jährl. Wertminderung Holzb.	318.450,00	56.650,00	35.040,00	36.920,00	28.080,00
Wert lt. HB	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Wert lt. PB	318.450,00	375.100,00	62.299,58	99.219,58	127.299,58
Wert lt. PB = BV Änderung	-318.450,00	-375.100,00	-62.299,58	-99.219,58	-127.299,58
BV Änderung Vorjahr	0,00	318.450,00	27.259,58	62.299,58	99.219,58
Gewinnauswirkung					
Eink. aus L+F	-318.450,00	-56.650,00	-35.040,00	-36.920,00	-28.080,00

Begründung Holzbestand

Der Abgabepflichtige hat die Mgewinnung sowie die Gutsverwaltung gegen Leistung einer Versorgungsrente (jährlich ATS 240.000,-- bzw. EUR 17.520,-- per 1.1.1992 von seinem Vater übernommen.

Einkommensteuerrechtlich fand daher eine unentgeltliche Betriebsübertragung statt und ist deshalb auch die Buchwertfortführung seitens des Übernehmenden verpflichtend anzuwenden. Dieser Verpflichtung wurde in Bezug auf den Holzbestand der Forstwirtschaft nicht entsprochen. Seit Betriebsübernahme im Jahre 1992 wurde dieser Wert in Form von 15/tel Beträgen als so genannter „Firmenwert“ abgeschrieben.

Diese Vorgangsweise wurde bereits im Zuge der Vor-Bp. beanstandet und wurden die vorgenommenen Abschreibungen für den Prüfungszeitraum 1997 bis 1999 im Höhe von ATS 1.846.224,-- im Rahmen der Gewinnermittlung „Land- und Forstwirtschaft“ rückgängig gemacht (siehe Begründung zu Tz. 28 des Bp. Berichtes vom 18.3.2002).

Ab dem Jahr 2000 hat der Abgabepflichtige keine getrennten Jahreserklärungen für die beiden Betriebe (Land- und Forstwirtschaft sowie Gewerbebetrieb) eingereicht, sondern nur mehr eine gemeinsame HB als auch G+V (Untergliederung mit sg. „Forstpositionen“ bzw. „F-Erträge“ und „F-Aufwendungen“). Der bis 1999 in der getrennten HB „GI“ erfasste Holzbestand unter der Bezeichnung „Holzb. Firmenwert“ wurde ab 2000 in der gemeinsamen HB „NN“ unter der Bezeichnung „Werte“ als immaterielles WG bei der „M“ angesetzt.

Der Abgabepflichtige hat in der Eröffnungsbilanz per 1.1.2000 die vorgenommene Korrektur für den Prüfungszeitraum 1997 bis 1999 in Höhe von ATS 1.846.224,-- richtigerweise über Kapital eingebucht, jedoch gleichzeitig wiederum als „Teilwertabschreibung“ für das Jahr 2000 in Höhe von ATS 2.459.787,20 (ATS 1.846.224,-- plus ATS 613.563,20) sowie für das Jahr 2001 in Höhe von ATS 922.420,20 als Betriebsausgaben geltend gemacht (Abgabenerklärung 2000 und 2001 wurden gleichzeitig am 11. Juni 2002 beim Finanzamt eingereicht).

Über Anregung der Betriebsprüfung wurden die Verfahren der Jahre 1994 bis 1996 wiederaufgenommen (Bescheide für 1994 und 1995 vom 14.8.2002 bzw. für 1996 vom 2.9.2002) und die vorgenommenen Abschreibungen in Höhe von jährlich ATS 615.408,00, rückgängig gemacht (insgesamt ATS 1.846.224,--).

Bei der Einkommensteuerveranlagung für die Jahre 2000 und 2001 wurde der damalige steuerliche Vertreter ersucht, die Buchwertentwicklung sowie die gebuchten Abschreibungen darzustellen. Als Antwort auf den Vorhalt erreichte das Finanzamt ein Faxschreiben mit der Mitteilung, dass der Steuerberater gekündigt worden ist. Im Zuge der Veranlagungen für die Jahre 2000 und 2001 wurden die rechnerisch ermittelbaren Abschreibungen in Höhe von ATS 613.563,20 für das Jahr 2000 bzw. ATS 922.420,20 für das Jahr 2001 den erklärten Betriebsergebnissen hinzugerechnet.

Sowohl die Korrekturen des Finanzamtes für die Jahre 1994 bis 1996 als auch jene für die Jahre 2000 und 2001 wurden in den nachfolgenden Handelsbilanzen (per 31. Dezember 2002 und folgende) unberücksichtigt gelassen, vielmehr wurde in der Jahreserklärung 2002 (eingereicht am 26.5.2004) der vorhandene Handelsbilanzansatz Holzbestand bezeichnet als „Werte“ (immaterielle Vermögensgegenstände) in Höhe von ATS 2.767.260,60 bzw. EUR 201.104,67 wiederum als „Teilwertabschreibung-Rest“ als Betriebsausgabe abgesetzt.

Die vorher erwähnten „Teilwertabschreibungen“ des Abgabepflichtigen wurden in den Jahreserklärungen der Jahre 2000 bis 2002 nicht offen ausgewiesen, sondern unter der Aufwandsposition „Normale AfA“ in den Gewinn-Verlustrechnungen im Rahmen des Gewerbebetriebes „M“ als Betriebsausgabe geltend gemacht.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung handelt es sich beim Holzbestand um einen Wert der weder linear, noch als Teilwert abgeschrieben werden kann, sondern nur im Rahmen einer Neubewertung des Holzbestandes aufgrund von Forstoperaten eine Berichtigung erfahren kann. Solche Forstoperate wurden bisher trotz Aufforderung seitens der Bp. überhaupt nicht vorgelegt.

Die unentgeltliche Betriebsübertragung am 1.1.1992 begründet keinen „Firmenwert“, sondern sind die bisherigen Buchwerte des Betriebsübergebers fortzuführen.

Von der Betriebsprüfung werden daher die bisher bei den Einkommensteuerveranlagungen nicht korrigierten bzw. lt. HB nicht mehr nachvollziehbar gewesenen Abschreibungen (nicht offen

ausgewiesen, sondern kumuliert unter normaler AfA enthalten) für das Jahr 2000 in Höhe von ATS 1.864.224,-- und für das Jahr 2001 in Höhe von EUR 201.104,67 als Betriebsausgaben beim Gewerbebetrieb „M“ versagt.

In weiterer Folge wurde vom Forstsachverständigen der Finanzverwaltung eine Sachwertermittlung auf Basis der Waldbegehung kurz vor der Betriebsübergabe im November 1991 erstellt, und daraus ableitend wird von der Bp. der Vorrat an stehendem Holz zu den einzelnen Bilanzstichtagen ermittelt. Die Ertragsauswirkungen werden in der gesonderten Bilanzposition „WB zu Holzvorrat“ dargestellt. [...]“

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ dementsprechende Einkommensteuerbescheide.

Mit Berufungseingabe vom 14. April 2006 wandte sich der Bw. gegen diese Bescheide mit der Begründung, dass die in Tz. 4 des Bp-Berichtes getroffenen und nunmehr den bekämpften Bescheiden zu Grunde liegenden Feststellungen mit den tatsächlichen Gegebenheiten nicht in Einklang stünden. Konkret brachte der Bw. vor, sein Vater KR G habe am 20.12.1985 im Rahmen eines Zwangsversteigerungsverfahrens beim Bezirksgericht Y 92/144-Anteile der Betriebe „HM“ sowie „GI“ um ein Meistbot in Höhe von S 23.100.000,-- ersteigert. Mit Datum 31. März 1986 habe dieser sodann die restlichen Fremdanteile (16/144) von Herrn GG um eine Kaufsumme von S 5.500.000,-- erworben, sodass er ab diesem Zeitpunkt Alleineigentümer der beiden besagten Teilbetriebe gewesen sei.

Sein Vater habe im Rahmen des Meistbotes und des anschließenden Kaufes weit mehr bezahlt als den bilanzmäßigen Wert der übernommenen Aktiva. Sein erklärtes Ziel sei es gewesen, den damals noch vorhandenen Firmenwert des Unternehmens „HM“ zu erwerben und durch die Sparte Mineralwassererzeugung Gewinne zu lukrieren. Mit diesen Gewinnen habe er die doch beträchtlichen Kreditverbindlichkeiten abdecken wollen. Jedenfalls sei es nicht dessen Absicht gewesen, für einen stark überalterten Heil- und Mineralwasserbetrieb (alte Maschinen und Strukturen, gänzliches Fehlen von notwendigen Investitionen in den Jahren 1979 bis 1985) oder für einen extrem ausgeschlägerten und verkommenen Wald sehr hohe Kreditverbindlichkeiten mit persönlicher Haftung einzugehen bzw. zu übernehmen. Die seinerzeit vorgenommene Aufteilung der Wertansätze zwischen den Bereichen „HM“ sowie „GI“ sei unrichtig erfolgt. Man habe damals den durch das Meistbot bzw. den Kauf entstandenen Mehrwert einfach dem Bereich „GI“ zugeschlagen und ihn dort als „Holzwert“ tituliert.

Die Betriebsprüfung habe richtig festgestellt, dass er (Bw.) die Betriebe „HM“ sowie „GI“ gegen Leistung einer Versorgungsrente in Höhe von € 17.520,-- jährlich per 1.1.1992 von seinem Vater übernommen habe. Allerdings habe er damit auch – neben sonstigen Verbindlichkeiten – Kreditverbindlichkeiten in Höhe von S 11.381.025,81 mitübernommen. Wie sein Vater habe auch er die Intention verfolgt, diese Kreditverbindlichkeiten aus den möglichen Erträgen zu bedienen. Eine derartige Überlegung sei jedoch ausschließlich

aufgrund des damals noch deutlich vorhandenen Firmenwertes der Fa. NN sowie den sich daraus ergebenden höheren Wasserverkaufspreisen ventiliert worden.

Das Finanzamt habe im Rahmen der im Jahre 2002 durchgeführten Betriebsprüfung die Abschreibungen der Zeiträume 1997, 1998 und 1999 egalisiert und dabei gleichzeitig festgehalten, dass bei einer geänderten Bewertung des Holzbestandes lediglich eine Teilwertabschreibung in Betracht komme.

Die vom Finanzamt vertretene Rechtsansicht erweise sich insofern als falsch, da es sich bei dem nunmehr strittigen Bilanzansatz in Wirklichkeit um einen Firmen- und nicht um einen Holzwert handle. Festzuhalten sei, dass im Laufe der Jahre der Markenname „NN“ nach und nach an Bedeutung eingebüßt habe. Insbesondere habe der ca. vier Jahre nach dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union einsetzende PET-Flaschenboom im Zusammenhang mit der Europäisierung des Österreichischen Lebensmittelmarktes zu einem drastischen Überlebenskampf für kleinere Getränke- und Lebensmittelhersteller geführt. Der Verfall des Firmenwertes „NN“ ab dem Jahr 2000 habe letztendlich bewirkt, dass keine weiteren Preiserhöhungen mehr durchsetzbar gewesen seien. Konstante Preise, leicht rückläufige Umsatzmengen und deutlich gestiegene Energiekosten hätten die Gewinne in den letzten Jahren zum Verschwinden gebracht. Da der Firmenwert seit dem Jahre 2003 vollständig verschwunden sei, sei derzeit auch keine Preiserhöhung am Markt durchsetzbar. Aus all den genannten Gründen habe er (Bw.) sich verpflichtet gefühlt, den Firmenwert im Jahre 2000 um 40%, im Jahr 2001 um 15% und im Jahr 2002 um 45% teilwertabzuschreiben.

Der Bw. stellte klar, dass sich seine Berufung nicht gegen die „umfassende, ausführliche und mit Gutachten korrekt belegte Ableitung derer einzelnen Zahlenwerte des Holzwertes“ richte, sondern vielmehr dagegen, dass man als Basis einen „Holzwert“ angenommen habe. In Wahrheit repräsentiere diese Bilanzposition den Firmenwert der Fa. NN.

Zusammenfassend begründete der Bw. seinen Rechtsstandpunkt wörtlich mit nachstehenden Argumenten:

„1. Wenn man einzelne Bereiche, Vermögensgegenstände oder Bilanzpositionen bewertet, muss man sich vorweg fragen, in Hinblick auf was man diese Dinge bewertet. Zweifelsfrei bewerten wir hier die gegenständlichen Dinge in Hinblick auf die Einkommensteuer (nicht etwa in Hinblick auf Wertschätzung, besondere Vorliebe oder auch irgendeine Substanzgröße). Ebenso zweifelsfrei handelt es sich bei der Einkommensteuer um eine Ertragssteuer (*Doralt/ Ruppe*, Grundriß des österreichischen Steuerrechts, Band I). Im Zweifel sollte man hier also Ertragswerte heranziehen.

2. Es war die tatsächliche Absicht von KR G, einen Firmenwert zu kaufen. Auf den Einwand des Steuerpflichtigen bei der Versteigerung am 20.12.1985, der Ausrufpreis wird zu teuer bzw. es ist genug, erwiderte er, dass er vertraue, dass NN einen Wert in Österreich hat bzw. dass die Marke NN in Österreich sehr bekannt ist und einen Wert darstellt. (Damit lassen sich kostengerechte Preise für die Produkte bzw. Erträge erzielen).

3. Jeder objektive Investor hätte die Ertragswertmethode angewendet und damit die einzelnen Vermögensgegenstände (körperliche und unkörperliche), soweit der Kaufpreis die einzelnen (Summe der) Buchwerte übersteigt, bewertet.

4. Das Gegenargument gegen die wissenschaftlich und rechtlich anerkannte Ertragswertmethode (Wiener Verfahren usw.) ist die schwere Abschätzbarkeit der Zukunft. Gerade hier hat aber niemand dieses Problem. Wenn man die Erträge der 18 Jahre nach der Ersteigerung heranzieht, sie entsprechend abzinst und berechnet, so kommt man ganz klar zu dem Ergebnis, dass eine Überzahlung (Versteigerungspreis plus ergänzender Kaufpreis abzüglich der Buchwerte) den Bereich HM (und nicht GI) und hier dem Firmenwert zuzurechnen ist.

5. Eventuell kann man dem Vorvorgänger des Steuerpflichtigen unterstellen, dass er, wie er ebenfalls die Betriebe HM und GI im Jahre 1979 im Rahmen eines Zwangsverfahrens ersteigert hat, nicht den Ertragswert, sondern als Großgrundbauer mehr den Holzbestand im Auge hatte. Obwohl er den damals beachtlichen Holzbestand weitgehend einer Endnutzung unterzog (Schätzungen sprechen von rund 20.000 fm; bei dem von der vorigen Bp. angenommenen Normalzuwachs von 300 bis 500 fm ergibt das weite Kahlfächen, die der Vater des Steuerpflichtigen 1985 übernommen haben muss), schaffte er es mit dieser Ansicht trotz massiv eingebrachten Privatvermögens in rasant kurzer Zeit, bis zum Jahre 1984, illiquit zu werden, sodass er seine gesamten Anteile am 20.12.1985 im Zuge einer Zwangsversteigerung wieder hergeben musste und noch heute inklusive seiner Frau zwangsgepfändet wird.

6. Die Ansicht der Bp. widerspricht nach Meinung des Steuerpflichtigen jeder Logik oder wissenschaftlichen Erkenntnis einer Firmenbewertung.“

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

In einem Beiblatt zur Berufungsvorlage legte die Amtspartei ihren Standpunkt folgendermaßen dar:

„Der Bw. hat das geprüfte Unternehmen, bestehend aus den Teilbetrieben Gutsverwaltung und HM, zum 1.1.1992 unentgeltlich unter Fortführung der Buchwerte (§ 6 Z. 9 lit. a EStG) von seinem Vater übernommen, der das Unternehmen seinerseits im Jahre 1985 ersteigert hatte.

Nach Ansicht des Bw. sei von seinem Vater bei dessen entgeltlichen Erwerb ein Teil des Kaufpreises zu Unrecht auf „Holzbestand“ aktiviert worden (=nicht abnutzbares Anlagevermögen stehendes Holz); richtigerweise wäre dieser Teil des Kaufpreises für den Firmenwert des (Teil-)Betriebes „M“ bezahlt worden und hätte dem gemäß unter dieser Bezeichnung aktiviert und nach den für Firmenwerte geltenden gesetzlichen Bestimmungen abgeschrieben werden müssen (auf 15 Jahre verteilt bzw. gegebenenfalls in Form einer Teilwertabschreibung). Demgemäß begann der Bw. im Jahre 1992 mit der 15/tel Abschreibung.

Schon bei einer Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1997 bis 1999 war dieser Argumentation kein Erfolg beschieden und wurde die Firmenwertabschreibung mit der Begründung nicht anerkannt, dass es sich bei den Aktivposten um Anschaffungskosten für den Holzbestand handle; auf Anregung der Bp. wurden auch die Einkommensteuerbescheide 1994 – 1996 entsprechend berichtigt. Dies wurde vom Bw. auch akzeptiert. In den streitgegenständlichen Jahren 2000 bis 2002 wurden vom Bw. nichtsdestotrotz Teilwertabschreibungen des „Firmenwertes“ auf Null vorgenommen.

Es kann nicht Gegenstand des Einkommensteuerverfahrens 2000 bis 2002 sein, zu klären, ob bei einem Betriebserwerb durch den Rechtsvorgänger im Jahre 1985 der Kaufpreis

richtig auf die einzelnen Wirtschaftsgüter aufgeteilt wurde. Wenn der Vater des Bw. im Jahre 1985 einen Aktivposten „Holzbestand“ in einer bestimmten Höhe angesetzt hat und 7 Jahre lang (bis 1992) niemand die Richtigkeit dieser Vorgangsweise bezweifelt hat, dann ist davon auszugehen, dass die Bilanzierung – aus der Sicht des Jahres 1985! – richtig war; die spätere tatsächliche Entwicklung der beiden Unternehmenszweige lässt keinen Rückschluss auf die Richtigkeit der ursprünglichen Bilanzierung zu und kann nicht dazu führen, dass Bilanzwerte nachträglich umzuschichten und umzubenennen sind, sondern bestenfalls dazu, dass Teilwertabschreibungen vorzunehmen sind, wenn die ursprünglichen Bilanzansätze wertmäßig unterschritten werden. Abgesehen davon, wurde schon von der Vor-Bp (1997 bis 1999) festgestellt, dass der aktivierte Holzbestandswert unter Berücksichtigung des einzelnen Holzertrages der vergangenen Jahre keineswegs überhöht erscheint (Tz. 28). Nach Ansicht des Finanzamtes ist der Nachweis der falschen Bilanzierung bei Betriebserwerb durch den Rechtsvorgänger (!) im Jahre 1985 (!) als nicht erbracht anzusehen und realistischerweise auch gar nicht mehr möglich.

Es wird daher um Abweisung der Berufung als unbegründet beantragt.“

Die in der finanzamtlichen Stellungnahme angezogenen Tz. 28 des Bp.-Berichtes vom 18.3.2002 betreffend ua. Einkommensteuer 1997 bis 1999 beinhaltet nachstehende Ausführungen zum Firmenwert.

„Vorausgeschickt wird, dass der Abgabepflichtige zum 31.12.1991 das geprüfte Unternehmen gegen eine monatliche Versorgungsrente in Höhe von ATS 20.000,-- von seinem Vater KR G übernommen hat. Steuertechnisch wurde dieser Vorgang als gemischte Schenkung mit überwiegendem Schenkungscharakter beurteilt, sodass der Übernehmer zu Buchwertfortführung verpflichtet war. Sowohl der Übergeber als auch insbesondere der Übernehmer haben diesen Vorgang auch einkommensteuerrechtlich entsprechend behandelt. So wurden auch die an KR G zu leistenden Versorgungsrentenzahlungen sofort in voller Höhe aufwandswirksam geltend gemacht, obwohl bei konsequenter Befolgung der Einwendungen des Abgabepflichtigen – wonach es sich in Wirklichkeit um einen überwiegend entgeltlichen Vorgang gehandelt habe – die Rentenschuld zu passivieren und nur die Differenz von der Summe der Rentenzahlungen und der jährlichen Verminderung der Rentenschuld, aufwandswirksam geltend zu machen gewesen wäre.

Ein Überwiegen des entgeltlichen Charakters der Betriebsübertragung konnte der Bp. aber auch nicht ziffernmäßig belegt werden.

Der Abgabepflichtige ist somit zur Buchwertfortführung verpflichtet und hat auch selbst noch im Anlagespiegel 1993 den so genannten Firmenwert namentlich als Holzbestand ausgewiesen, welcher zu Folge geltender Rechtsprechung auch nicht verteilt auf 15 Jahre abgeschrieben werden kann.

Nun ist dem Abgabepflichtigen zuzubilligen, dass falsche Bilanzansätze zu korrigieren sind. Berücksichtigt man allerdings den in der Gutsinhabung erzielten Holzertrag der vergangenen Jahre, so lässt dieser den aktivierten Holzbestandswert keineswegs als überhöht erscheinen. Eine differenziertere Betrachtung des Holzbestandswertes nach Altersklassen war der Bp. in Folge der Nichtvorlage eines entsprechenden Forstoperates nicht möglich. Abschließend wird nochmals darauf hingewiesen, dass die unterschiedliche Ertragsentwicklung bei der Brunnenversendung und der Gutsinhabung alleine zu keiner Korrektur von Bilanzansätzen berechtigt, insofern die einzelnen Bilanzansätze wertmäßig nicht unterschritten wurden. In Ermangelung diesbezüglicher Nachweise konnte den Einwendungen des Abgabepflichtigen daher nicht entsprochen werden.“

In der am 4. März 2008 abgeführten Berufungsverhandlung führten der Bw. bzw. dessen steuerlicher Vertreter ergänzend aus, dass bereits im Zeitpunkt der Ersteigerung der beiden Teilbetriebe bzw. des Erwerbs der restlichen Anteile in den Jahren 1985 bzw. 1986 fest

gestanden sei, dass der Forstbetrieb infolge massiver Ausschlägerungen durch den Vorbesitzer GG in seiner wirtschaftlichen Bedeutung weit hinter dem Mineralwasserbetrieb positioniert gewesen sei. Letzterer sei zweifelsfrei der Hauptumsatz- und einnahmeträger gewesen. GG habe den Holzbestand in drastischer Weise reduziert und an die 25.000 fm Holz aus dem Wald geschlägert. G. habe wegen dieser Schlägerungen auch hohe Verbindlichkeiten bei KR G.. gehabt. Zum Nachweise dieser Schulden wurde eine Ablichtung der vom Landesgericht K ausgestellten Exekutionsbewilligung vom 31. Jänner 1991 zur Vorlage gebracht, aus welcher hervorgeht, dass G eine vollstreckbare Forderung gegen GG in Höhe von S 8,640.866,33 innehatte. Weiters legte der Bw. dem Senat einen Zeitungsartikel (Kärntner Tageszeitung vom 21.12.1985) vor, dessen Überschrift „F G der neue NN Boß“ lautete. Darin gab G zur Übernahme der NN Werke befragt an, dass „zur Brunnenversendung auch ein wunderschöner Waldbesitz gehöre, welcher von G. teilweise ausgebeutet worden sei. G. habe zwischen 15.000 bis 20.000 fm Holz herausgeschlägert“.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung gab KR G als Auskunftsperson an, dass sein Vorgänger nahezu den gesamten Forst vernichtet habe. Die Einstellung der Bilanzposition „Holzbestand“ habe ihren Grund möglicherweise darin gehabt, dass die damals mit der Kaufpreisaufteilung betrauten Personen unter dem Bilanzansatz „Holzbestand“ wohl Grund und Boden gemeint hätten.

Der Bw. replizierte, die Problematik des gegenständlichen Falles liege darin, dass sein Vater seinerzeit viele Berater gehabt habe, welche die Aufteilung des Kaufpreises in Holzbestand und Firmenwert offenbar falsch getroffen hätten. Man habe damals wohl unrichtigerweise dem Holzbestand einen höheren Wert beigemessen als der Marke „NN“. Gerade diese wäre aber wesentlich höher zu bewerten gewesen, zumal ja zwischen 80% und 90% der Erlöse aus der Mineralwasserproduktion herrühren würden.

Der steuerliche Vertreter des Bw. wandte ein, es sei definitiv nicht bekannt, aus welchem Grunde der ehemalige steuerliche Vertreter von KR G, Dr. AA, eine derartige zu Gunsten des Holzbestandes getroffene Aufteilung vorgenommen habe. Man könne lediglich mutmaßen, dass im Jahre 1985 eben mehr Wert auf das Grundvermögen gelegt worden sei.

KR G ergänzte, dass er als Hafnermeister nicht allzu versiert in steuer- und bilanztechnischen Belangen gewesen sei, weshalb er auch auf seine damaligen Berater angewiesen gewesen sei. Auch habe er der damaligen Aufteilung des Kaufpreises kein besonderes Augenmerk beigemessen, zumal für ihn andere Dinge wirtschaftlicher Art im Vordergrund gestanden seien.

Der steuerliche Vertreter erläuterte, dass es ab dem Jahre 1997 am Mineralwassermarkt infolge Einführung der PET Flasche zu massiven Einbrüchen gekommen sei, die zu einem

nachhaltigen Preisverfall des NNwassers geführt hätten. Die Mbetriebe seien zu klein gewesen um eine eigene PET Plastikflaschenanlage zu erwerben bzw. zu unterhalten.

Der Bw. ergänzte, dass im Jahre 1999 zudem eine Heil- und Mineralwasserverordnung erlassen worden sei, die es erlaubt habe, auch Wasser ohne Mineralstoffe unter dem Titel „Mineralwasser“ in den Verkehr zu bringen. Auch dieser Umstand habe deutlich zum wirtschaftlichen Niedergang der Fa. NN beigetragen.

Der steuerliche Vertreter wandte ein, eine akzeptable für seine Mandantschaft tragbare Kompromisslösung würde dergestalt aussehen, dass die Abgabenbehörde die Teilwertabschreibung des „Holzbestandes“, der ja in Wahrheit den Firmenwert der Marke „NN“ darstelle, verteilt auf die Zeiträume 1999 bis 2002 in Ansatz bringe. Dabei würde es für das Veranlagungsjahr 1999 zu keiner steuerlichen Auswirkung kommen, zumal dieser Bescheid bereits rechtskräftig sei.

Der Amtsvertreter replizierte, unabdingbare Voraussetzung für eine Teilwertabschreibung sei der Nachweis, dass die Aufteilung des Kaufpreises im Jahre 1985, und zwar aus der Sicht dieses Jahres, falsch sei. Die sich seit Übernahme der beiden Teilbetriebe ergebende Umsatz- und Gewinnentwicklung böte keinen hinreichenden Nachweis dafür, dass die Einstellung des Bilanzansatzes „Holzbestand“ im Jahre 1985 dem Grunde und der Höhe nach unrichtig gewesen sei. Die vom Bw. angedachte Firmenwertabschreibung linear verteilt auf die Jahre 1999 bis 2002 komme für ihn sohin ausschließlich dann in Frage, wenn der Anspruch auf Bilanzberichtigung im Jahre 1985 sich dem Grunde nach als berechtigt erweise. Derartige Beweise seien jedoch bis dato von Seiten des Bw. nicht erbracht worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bestimmung des § 4 Abs. 2 EStG 1988 ordnet an:

„Der Steuerpflichtige muss die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung erstellen. Ist die Vermögensübersicht nicht nach diesen Grundsätzen erstellt oder verstößt sie gegen zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes, so muss er sie auch nach dem Einreichen beim Finanzamt berichtigen. Andere nachträgliche Änderungen der Bilanz sind nur zulässig, wenn sie wirtschaftlich begründet sind und das Finanzamt zustimmt. Das Finanzamt muss zustimmen, wenn die Bilanzänderung wirtschaftlich begründet ist.“

Aufgrund der vorliegenden Gesetzeslage ist zwischen einer notwendigen Bilanzberichtigung und einer fakultativen Bilanzänderung zu unterscheiden. Eine Bilanzberichtigung ist notwendig, wenn die Bilanz unrichtig ist, dh. wenn der Steuerpflichtige anders bilanziert als er bilanzieren hätte müssen (VwGH 7.2.1990, 88/13/0241). Die Bilanz ist unrichtig, wenn sie nicht den GoB entspricht oder gegen zwingende Vorschriften des EStG verstößt. Hat der Steuerpflichtige die GoB eingehalten, dann ist die Bilanz auch dann richtig, wenn sich im

Nachhinein herausstellt, dass sie objektiv unrichtig war. Umstände, die der Stpfl. am Bilanzstichtag (bis zur Bilanzerstellung) nicht kennen konnte, machen die Bilanz zwar objektiv unrichtig, doch entspricht sie den GoB und ist diese damit im Sinne des Bilanzrechtes richtig. Maßgeblich ist der **Erkenntnisstand des sorgfältigen Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung**, und zwar bezogen auf die am Bilanzstichtag objektiv bestehenden Verhältnisse („**subjektive Richtigkeit der Bilanz**“, BFH, BStBl 1984 II 723). Die Bilanz ist zu berichtigen, wenn der Bilanzansatz nach **den Verhältnissen am Bilanzstichtag objektiv unrichtig** ist und dem Steuerpflichtigen die **Umstände bei der Bilanzerstellung bekannt waren oder bekannt sein mussten**. Dabei sind objektive Umstände nicht zu berücksichtigen, die ein „gewissenhafter Abgabepflichtiger bei Anwendung der notwendigen Sorgfalt bis zur Bilanzerstellung nicht kennen musste“ (VwGH 29.10.2003, 2000/13/0090).

Die Bilanzberichtigung besteht darin, dass ein dem Grunde und der Höhe nach unzulässiger Bilanzansatz durch einen steuerlich zulässigen Bilanzansatz ersetzt wird (VwGH 30.7.2002, 96/14/0112). Eine Bilanzberichtigung kann auch darin bestehen, dass ein unzulässiger Bilanzansatz entfernt wird oder dass ein unzulässigerweise fehlender Bilanzansatz nachträglich aufgenommen wird.

Festzuhalten bleibt, dass nur dann, wenn sich herausstellt, dass ein Bilanzansatz **nach den Verhältnissen des Bilanzstichtages objektiv unrichtig** ist und die **tatsächlichen Umstände** dem Stpfl. bei Bilanzerstellung **bekannt waren (bekannt sein mussten)**, die Bilanz zwingend einer Berichtigung zuzuführen ist (VwGH 26.11.2002, 99/15/0075).

Die Bilanzberichtigung muss auch nach rechtskräftigem Abschluss der Steuerveranlagung für das Berichtungsjahr vorgenommen werden (sog. Berichtigung zur „Wurzel hin“). Sie hat allerdings für dieses Jahr, sollten die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für die Beseitigung des Bescheides nicht gegeben sind, keine steuerliche Auswirkung (VwGH 29.10.2003, 2000/13/0090). Die Berichtigung erfolgt also an der Wurzel, dh. in jener Bilanz, in welcher der Fehler erstmals aufgetreten ist. Aus dem Grundsatz der Periodengewinnabgrenzung folgt, dass die Berichtigung einer unrichtigen Bilanz niemals durch eine periodenfremde Nacherfassung eines Betriebsvorfalles (wie dies etwa im Handels- bzw. Unternehmensrecht geschieht) erfolgt, sondern nur durch eine Berichtigung der fehlerhaften Bilanz selbst (VwGH 27.5.1987, 84/13/0270). Dieses so genannte „Nachholverbot“ hat zur Folge, dass die Auswirkung eines aufgrund vernachlässigter Sorgfalt unrichtigen Bilanzansatzes nicht mit steuerlicher Wirkung für ein späteres Wirtschaftsjahr nachgeholt werden kann.

Im gegenständlichen Berufungsfall gilt es zu beurteilen, ob der vom Rechtsvorgänger des Bw. im Jahre 1985 im Zuge der Aufteilung der Anschaffungskosten (Meistbot- und

Kaufpreissumme) auf die beiden Teilbetriebe gewählte Bilanzansatz „Holzbestand“ aus der Sicht des Rechtsvorgängers zum Bilanzerstellungszeitpunkt (subjektiv) unrichtig war. Die Nachweisführung über das Bestehen einer derartigen Unrichtigkeit liegt beim Bw. und nicht bei der Amtspartei. In Ansehung des verstrichenen Zeitraumes zwischen Kaufpreisaufteilung und den nunmehrigen berufsverfangenen Zeiträumen von 15 Jahren und mehr wird bei der Beurteilung, ob der erforderliche anspruchsbegründende Nachweis in schlüssiger Weise dargelegt wird, ein strenger Maßstab anzulegen sein.

Fakt ist, dass der gewählte Bilanzansatz jedenfalls bis zum Zeitpunkt der Betriebsübergabe an den Bw. (1992) – somit zumindest sieben Jahre hindurch – unbestritten war und in den jeweiligen Jahresbilanzen in unverändertem Ausmaße eingestellt wurde. Allein dieser Umstand birgt vorweg einmal die Vermutung in sich, dass – aus damaliger Sicht – die vorgenommene Aufteilung des Kaufpreises sachgerecht erfolgt ist.

Der Bw. legte zwar zum Beweise dafür, dass der seinerzeit gewählte Bilanzansatz „Holzbestand“ insofern unrichtig sei als dieser vielmehr den „Firmenwert“ repräsentiere, einen Artikel der KTZ vom 21.12.1985 vor, aus dem hervorgeht, dass der „wunderschöne Waldbesitz von G. teilweise ausgebeutet wurde“. In besagtem Artikel wurde auch KR G wörtlich zitiert, welcher angab, dass „er (gemeint: G.) 15.000 bis 20.0000 Festmeter herausgeschlägert habe“.

Nach Ansicht des erkennenden Senates stellt dieser Artikel keinen tauglichen Nachweis für das Vorliegen des im Jahre 1985 (1986) gewählten falschen Bilanzansatzes dar. Offenkundig wird dadurch lediglich, dass größerer Schlägerungen von Seiten des Rechtsvorgängers vorgenommen wurden, welche allerdings mangels Konnexität Rückschlüsse auf eine fehlerhafte Bewertung des seinerzeitigen Holzbestandes im Zeitpunkt des Liegenschaftserwerbes nach Ansicht des Senates nicht zwingend zulassen.

Auch die Aussagen der Auskunftsperson G in der mündlichen Verhandlung vermochten nicht überzeugend die strengen Voraussetzungen einer zwingenden Bilanzberichtigung darzutun. G selbst gibt an, dass er in bilanztechnischen Belangen nicht so versiert gewesen sei und daher auf seine (ua. steuerlichen) Berater angewiesen gewesen sei und diesen vertraut habe. Dass die nunmehr strittige Position „Holzbestand“ damals mit rd. S 9,2 Mio. bewertet worden sei, habe ihre Ursache möglicherweise darin gehabt, dass die agierenden Proponenten dem Grundvermögen eine überaus starke Gewichtung beigelegt hätten.

Richtig ist, dass nach den Regeln des Zivilrechtes – von wenigen Ausnahmen (sic. „falsa procuratio“) abgesehen – der Vertretene sich das Handeln seines Vertreters zurechnen lassen muss. Tatsache ist, dass KR G den Bilanzansatz „Holzbestand“ nach Erwerb des Unternehmens im Jahre 1985 in die Bilanz eingestellt hatte und diesen über Jahre hinweg

unverändert beließ. Dass dieser – wie nunmehr seitens des Bw. behauptet wird – in Bezug auf die Bewertung des Holzbestandes möglicherweise eine von seinem steuerlichen Vertreter abweichende bzw. diametrale Auffassung hatte, ist für die Beurteilung der Zurechnung von Erklärungsabgaben irrelevant, zumal nach außen hin – so auch gegenüber dem Finanzamt – ausschließlich das Handeln des Vertreters zum Vorschein kam. Selbst wenn KR G.. gegen die vorgenommene Kaufpreisaufteilung eine Art Mentalreservation gehabt hätte, so würde dies nichts am Umstand ändern, dass gegenüber dem Finanzamt und sonstigen Dritten dieser Aufteilungsmodus über Jahre hindurch als korrekt und sachgerecht dargestellt wurde. Abgesehen davon gab der Vater des Bw. in der mündlichen Verhandlung an, dass er der Aufteilung der Kaufpreissumme kein gesondertes Augenmerk beigelegt habe.

Der Bw. wendet weiters ein, dass seit jeher der Mbetrieb der Hauptumsatz- und Gewinnträger gewesen sei. Das vom Bw. diesbezüglich vorgelegte Liniendiagramm, welches Aufschluss über die Gewinnentwicklung der beiden Teilbetriebe hinsichtlich der Zeiträume 1992 bis 1996 gibt, lässt zwar erkennen, dass die Gewinne aus dem Mineralwasserbetrieb von unter € 200.000,- (1992) auf über € 1.600.000,- (1996) angestiegen sind, wohingegen die Gewinne aus dem Forstbetrieb in diesem Zeitraum stagnierten bzw. sich gar leicht rückläufig entwickelten.

Auch diese Argumentation vermag nach Ansicht des UFS nicht zu überzeugen. Weder die Höhe der erzielten Umsätze noch die der erzielten Gewinne bieten einen verlässlichen Indikator für die Zuweisung der Kaufsumme auf die einzelnen Wirtschaftsgüter, respektive Bilanzpositionen. Abgesehen davon gilt es eine Beurteilung jenes Zeitraumes vorzunehmen, in welchem der strittige Bilanzansatz erstmals eingestellt wurde (1985). Eine Darlegung der Gewinnentwicklung von Perioden, die dem zu beurteilenden Zeitraum erst Jahre später folgen, erweist sich für die hier postulierte Nachweisführung a limine als ungeeignet. Darüber hinaus lässt sich aus dem zur Vorlage gebrachten Diagramm eindeutig entnehmen, dass im Jahre der Betriebsübernahme durch den Bw. die Gewinnsituation des Forst- sowie die des Mineralwasserbetriebes sich in gleicher Bandbreite (bis € 200.000,-) bewegt haben und erst allmählich, und zwar in den beiden darauf folgenden Jahren, die Gewinnschere zwischen den beiden Teilbetrieben begann in durchaus eklatanter Weise auseinanderzuklaffen.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten: Der Umstand, dass KR G.. die strittige Bilanzposition unverändert über Jahre hindurch in seinen Bilanzen ausgewiesen hat, wiegt nach Ansicht des erkennenden Senates weit mehr als die im gegenständlichen Verfahren vorgebrachten Indizien, wonach der ausgewiesene Bilanzansatz „Holzbestand“ nach den Verhältnissen im Jahre 1985 unrichtig bewertet bzw. qualifiziert worden sei. Nach Berücksichtigung aller Vorbringen und Argumente vermochte der erkennende Senat in freier Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung zu gelangen, dass mit großer Wahrscheinlichkeit anzunehmen ist, dass der als „Holzbestand“ titulierte bzw. ausgewiesene Bilanzansatz in Wahrheit den Firmenwert

repräsentiere. Die vom Bw. dargelegte Nachweisführung lässt zwar die Annahme zu, dass nicht a priori ausgeschlossen werden kann, dass die strittige Bilanzposition im Zuge der Erstellung der Bilanz für das Kalenderjahr 1985 falsch bewertet worden sei; die dargebotenen Nachweise erweisen sich allerdings als nicht geeignet, jenen Grad an Überzeugung auszulösen, der für die Zulässigkeit einer Bilanzberichtigung zur Wurzel hin erforderlich wäre. Zu schwer wiegt einfach der Umstand, dass zumindest über sieben Jahre hindurch der Ansatz „Holzbestand“ unverändert in die Bilanz eingestellt wurde.

Für den erkennenden Senat ist durchaus naheliegend, dass der Bw. bei bzw. nach Übernahme des Unternehmens im Jahre 1992 erkennen musste, dass die Erfolgsentwicklung der beiden Teilbetriebe in krasser Weise auseinanderlief. Damit stellte sich eo ipso erneut die Frage der sachgerechten Aufteilung des Kaufpreis- bzw. Meistboterlages auf die einzelnen Wirtschaftsgüter, welche vom Bw. fortan releviert wurde.

Vor dem Hintergrund der zu dieser Thematik ergangenen einschlägigen verwaltungsgerichtlichen Judikatur und den sich daraus ergebenden strengen Anforderungen bleibt festzuhalten, dass der geforderte Nachweis darüber, dass aus Sicht des Rechtsvorgängers KR G im Jahre 1985 die Bilanzposition „Holzbestand“ mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit das Wirtschaftsgut „Firmenwert“ der Fa. NN repräsentiert, als nicht erbracht anzusehen ist.

Er war daher dem Antrag des Amtsvertreters zu folgen und spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 10. April 2008