



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Landwirt, J, vom 3. September 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes K vom 29. August 2002 betreffend Einkommensteuer 1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 1999 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe ist 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 Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Pensionist und Land- bzw. Forstwirt.

Im Jahr 1999 verkaufte er forstwirtschaftliche Flächen im Ausmaß von 4,01 ha um den Gesamtkaufpreis von damals ATS 500.000,00.

Der wesentliche Inhalt des Kaufvertrages zwischen dem Bw. als Verkäufer und dem Käufer der forstwirtschaftlichen Flächen, I, lauten:

Der Bw. ist zur Gänze Eigentümer der Liegenschaft Einlagezahl X, Grundbuch A, zu deren Gutsbestand unter anderem auch das Grundstück Nummer B Wald sonstige (Straßenanlage), im Ausmaß von 40.099 m² gehört.

Festgestellt wird, dass im Lastenblatt ob der vertragsgegenständlichen Liegenschaft das Vorkaufsrecht an Grundstück Nr. B für den Käufer einverleibt ist. Auf Grund der Vereinbarung vom C, mit welcher dieses Vorkaufsrecht begründet wurde, steht dieses dem Käufer zu.

Der Bw. verkauft und übergibt hiemit dem Käufer und dieser kauft und übernimmt von dem Ersteren in sein alleiniges Eigentum aus dem Gutsbestand der demselben zur Gänze gehörigen Liegenschaft EZ X Grundbuch A, das Grundstück Nummer B Wald sonstige (Straßenanlage), im Ausmaß von 40.099 m², samt Zubehör und allen Rechten und Pflichten so, wie der Verkäufer das vertragsgegenständliche Grundstück bisher besessen und benützt hat oder doch zu besitzen und zu benützen berechtigt war, um den allseits vereinbarten Kaufpreis von ATS 500.000,00.

Festgestellt wird, dass laut Auskunft der Gemeinde D das vertragsgegenständliche Grundstück als Grünland-Forst gewidmet ist.

Das Finanzamt forderte den Bw. auf Steuererklärungen für die im Jahr 1999 erfolgte Veräußerung forstwirtschaftlich genutzter Grundstücksflächen einzureichen.

Nach der Beilage zur Einkommensteuererklärung nichtbuchführender Land- und Forstwirte für 1999 ist ein Computerausdruck abgeheftet mit der Bezeichnung

Waldwertrechnung Ergebnisblatt vom Donnerstag 08. Juni 2000 09:36:40

Katastralgemeinde D

Parzelle: BG

Bestand	Hektar	Boden ATS	Bestand ATS	Verkehrswert ATS	Hiebsunreife	DNE
a	1,00	80.000,00	55.163,32	135.163,32		
b	1,00	90.000,00	36.816,43	126.816,43		
c	2,01	140.693,00	0,00	140.693,00		
Summe Parzelle	4,01	310.693,00	91.979,74	402.672,74		
Summe KG	4,01	310.693,00	91.979,74	402.672,74		
Gesamtsumme	4,01	310.693,00	91.979,74	402.672,74		

In einem Aktenvermerk hielt der Finanzbedienstete fest, dass sich laut dem Bw. der etwas höhere Kaufpreis deswegen ergebe, weil es sich bei der verkauften Forstwirtschaft um ein Einschlussgebiet des Käufers handele. Weiters wurde festgehalten, dass

ein Viertel der verkauften Fläche:	Bestand 30 Jahre alte Fichten
ein Viertel der verkauften Fläche:	Bestand 20 Jahre alte Fichten
zwei Viertel der verkauften Fläche	kein Baumbestand

aufweise und verwies auf die beiliegende Berechnung.

In einem weiteren Aktenvermerk bewertete das Finanzamt den Verkauf wie folgt:

Laut Darstellung des Bw. Waldwertrechnung werden für eine Parzelle verschiedene Werte für Grund und Boden (ohne stehendes Holz) angenommen.

2 ha pro m² 8,00 ATS

2 ha pro m² 7,00 ATS

Der Durchschnittspreis je m² wäre 7,5 ATS (nach Ansicht des Finanzamtes allerdings zu hoch).

Würde man aber trotzdem diesen zu hohen nackten Grundpreis in Ansatz bringen, so ergebe eine Berechnung noch immer folgenden Tatbestand.

40.099 m ² a 7,5 =	300.742,50 ATS
Kaufpreis	500.000,00 ATS
Wert des stehenden Holzes	199.257,50 ATS

$$500.000,00 \times 35\% = 175.000,00$$

Damit pauschale 35% für stehendes Holz noch immer besser.

Höherer Kaufpreis wegen Einschluss ist bei weiterhin relativ sehr hohen Preis für Grund und Boden berücksichtigt. Zu dem im Differenzbetrag von rund 200.000,00 zu 175.000,00 ebenfalls noch Spielraum.

Daher geht eine Veranlagung mit 35% okay.

Das Finanzamt erließ einen Einkommensteuerbescheid, in dem es die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit 175.000,00 ATS festsetzte.

Die Begründung führte aus, dass aufgrund der Verordnung vom 30.12.1997, BGBl. Nr. II 430/1997 der Verkauf von Waldgrundstücken nicht von der Pauschalierung erfasst ist. Der

Wert des verkauften stehenden Holzes ist steuerpflichtig. Laut dieser Verordnung kann der Wert des stehenden Holzes mit 35% des Verkaufspreises oder durch Vorlage eines Gutachtens ermittelt werden. Aufgrund der vorgelegten Waldwertrechnung (dies ist jedoch kein Gutachten!!) beträgt der Wert für den Grund und Boden 310.693,00 ATS. Da der Kaufpreis 500.000,00 ATS betragen habe, würden für das stehende Holz 189.307,00 ATS verbleiben. Es wurde daher die pauschale Ermittlung mit 35% berücksichtigt (500.000,00 ATS mal 35% sind 175.000,00 ATS). Der höhere Gesamtkaufpreis wegen des „Einschlussgebietes“ ist bereits im Grundanteil enthalten, weil der durchschnittliche Quadratmeterpreis von 7,74 ATS relativ hoch ist.

In seiner Berufung gegen diesen Bescheid führte der Bw. aus:

Er erlaube sich gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 Berufung einzulegen, da der Holzbestand des betreffenden Grundstücks wirklich der beigelegten Waldwertrechnung von 91.979,74 ATS und nicht ATS 189.307,00 entspricht, die Erntekosten aber bei weitem diesen Betrag übersteigen würden. Ein Viertel des betreffenden Grundstücks weist zwar einen ca. 70jährigen Bestand auf, ist aber minderwertig und außerdem durch Einwirkungen des zweiten Weltkrieges versplittert, der Rest ist zum Teil Kahlschlag oder entspricht einem Alter zwischen 10 und 30 Jahren und ist daher bei weitem noch nicht schlägerungsreif.

Der nach Einschätzung des Finanzamtes höhere Gesamtpreis wegen des Einschlussgebietes kann daher nicht als Holzbestand, der gar nicht vorhanden ist, bewertet werden.

Der Bw. lädt das Finanzamt ein, die Richtigkeit seiner Angaben an Ort und Stelle persönlich zu überprüfen. Der Verwalter des Forstgutes E, F und er stehen jederzeit gern zur Verfügung.

Er ersuche der Berufung aus den angeführten Gründen stattzugeben.

Mit der Berufung wurde neuerlich die Waldwertrechnung sowie eine gutachtliche Stellungnahme der Bezirksbauernkammer G vorgelegt.

Die gutachtliche Stellungnahme bezüglich des Veräußerungserlöses lautet:

Der Bw. sei im Mai 2000 an die Bezirksbauernkammer G mit der Bitte herangetreten, den aufgrund seines Waldverkaufes betreffend die PN BG KG D eingetretenen Veräußerungserlös zu bewerten.

Grundlagen:

Der vorliegenden Bewertung liegen Waldbegehungen mit dem Bw. und des forstlichen Kammersekretärs im Juni 2000 zugrunde. Bei diesen Begehungen wurden zugleich die Waldbewertungen bzw. Taxationen und Bestandsausscheidungen vorgenommen.

Als planliche Unterlage diene ein Mappenplan im Maßstab von 1:2000.

Vorgangsweise:

Mittels Schrittmaßen bzw. Maßband wurde die Parzelle in insgesamt 3 verschiedene Bestände unterteilt. Diese Bestände wurden vor Ort taxiert und deren Vorrat mit den Hilfstafeln für die Forsteinrichtung nach Frauendorfer und Marschall berechnet.

Mittels eines Waldwertprogrammes welchem die Alterswertfaktoren nach Sagl zugrunde liegen, wurde der Bestandeswert ermittelt. Der Bodenwert wird entsprechend der Güte des Bodens und den ortsüblichen Bodenpreisen angeschätzt.

Die Holzpreise wurden dem Holzkurier für den Zeitraum Mai 2000 entnommen. Für die Kosten der Holzernte und der Sortenverteilung sind keine entsprechenden Quellen zur Verfügung, sodass auf Erfahrungswerte aus der Region zurückgegriffen werden muss. Aufgrund der Vergleichbarkeit der Lage, der Wuchsverhältnisse, der Baumartenverteilung, der Sortenverteilung in vergleichbaren Lagen und Besitzgrößen sind diese der Bezirksbauernkammer bekannt. Bei einem Beratungsgespräch zwischen dem Bw. und dem Forstlichen Kammersekretär im Oktober 2002 teilte der Bw. mit, dass es sich bei dem Bestand um einen in den letzten Kriegstagen stark in Mitleidenschaft gezogenen Bestand handelt. siehe dazu die Berufung.

Eine Wertminderung durch Splitterwirkung ist sehr schwer einschätzbar, jedoch kann angenommen werden, dass der Bestandeswert noch unter der Schätzung von Juni 2000 liegen wird.

Aus den Bewertungen und den darauffolgenden Berechnungen ergibt sich für die bewerteten 4,01 ha Wald ein Gesamtwert von 402.672,74 (10,004 pro m²).

Der Bodenwert beträgt demnach 310.693,00 (7,75 pro m²) und der Bestandeswert ATS 91.979,74 (2,29/ pro m²).

Unterschrieben vom Forstsekretär.

Das Finanzamt gab in seiner Berufungsvorentscheidung der Berufung teilweise statt und setzte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 115.000,00 ATS an.

Begründet wurde dies damit, das laut vorgelegtem Gutachten der verkaufte Wald mit 402.672,74 ATS bewertet wurde und der Anteil des stehenden Holzes mit 91.979,74 ATS, was einem Anteil von 23% entspricht. Da jedoch 500.000,00 ATS bezahlt wurden, entspricht den 23% ein Betrag von 115.000,00 ATS. Dieser Betrag wurde als steuerpflichtige Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft berücksichtigt.

Der Bw. ersuchte um Vorlage der Berufung an die zweite Instanz und führte aus:

Zur Vorgeschichte und zum besseren Verständnis über den sogenannten „überhöhten“ Kaufpreis: Durch das Interesse und ein Kaufanbot von H (siehe beiliegenden Kaufvertragsentwurf) war auch der schließliche Käufer bereit, den vereinbarten Kaufpreis von 500.000,00 ATS zu akzeptieren, wo doch dieses Grundstück Einschlussgebiet in seinem Besitz darstellte.

Obwohl vom Bw. eine vom Forstsekretär erstellte Waldwertrechnung mit einem Holzwert von 91.979,74 vorgelegt und auch akzeptiert wurde, wurde auch die Differenz zum sogenannten „überhöhten“ Kaufpreis dazugeschlagen, obwohl vom Gesetz eindeutig hervorgeht, dass nur „stehendes Holz“ zu besteuern sei.

Auf Grund seiner Berufung wurde wieder eine neue Berechnungs-Variante gefunden, um seiner Meinung nach wieder nicht gerechtfertigte überhöhte Forderungen an ihn zu stellen. Der Holzwert des „stehenden Holzes“ beträgt nun einmal laut Gutachten nachweislich und jederzeit kontrollierbar 91.979,74 ATS und nicht mehr. Außerdem ist mit keinem Wort auf die Erlösschmälerungen durch die Versplitterung der Geschehnisse des 2. Weltkrieges eingegangen, geschweige berücksichtigt worden. Außerdem würden die Erntekosten des stehenden Holzes (siehe Beschreibung Berufung vom 3. September 2002) rund das Dreifache des Holzwertes ausmachen, daher zum Zeitpunkt des Verkaufes nicht rentabel und wenig sinnvoll.

Es werde bei jeder Intervention eine andere Berechnungsart, in jedem Fall zu Ungunsten des Steuerzahlers, herangezogen, obwohl der bestehende Holzwert laut beiliegendem Gutachten genau angegeben ist und laut Gesetz nur dieser zu besteuern ist.

Im vorgelegten Kaufvertragsentwurf zwischen dem Bw. und H wird folgendes wesentliches festgelegt:

Der Bw. verkauft und übergibt hiemit an H und dieser kauft und übernimmt von dem Ersteren in sein alleiniges Eigentum aus dem Gutsbestande der demselben zur Gänze gehörigen Liegenschaft EZ 19 Grundbuch A, das Grundstück Nummer B Wald sonstige (Straßenanlage), im Ausmaß von 40.099 m², samt Zubehör und allen Rechten und Pflichten so, wie der Verkäufer das vertragsgegenständliche Grundstück bisher besessen und benützt hat oder doch zu besitzen und zu benützen berechtigt war, um den allseits vereinbarten Kaufpreis von ATS 500.000,00.

Festgestellt wird, dass im Lastenblatt ob der vertragsgegenständlichen Liegenschaft das Vorkaufsrecht an Grundstück Nr. B für I einverleibt ist. Es steht Herrn I zu.

Der Verkäufer ist im Sinne der Feststellung verpflichtet, vorweg dem Vorkaufsberechtigten die Einlösung anzubieten. Insoferne ist dieser Kaufvertrag dadurch bedingt.

In einem vorgelegten Schreiben wird festgehalten:

Vor dem Vertrag errichtenden Notar erschien Herr I und erklärte:

Bezugnehmend auf den Brief des Notars zum Kaufvertrag Bw. – H hinsichtlich des Grundstückes Nr. B Wald Sonstige (Straßenanlage), inliegend der EZ X Grundbuch D mache I von dem zu seinem Gunsten eingeräumten Vorkaufsrecht innerhalb der offenen Frist des § 1075 ABGB Gebrauch. Im Sinne der angeführten Gesetzesbestimmung verpflichtete er sich, den Kaufpreis in Höhe von 500.000,00 ATS sofort nach grundverkehrsbehördlicher Genehmigung des zwischen ihm und Bw. abzuschließenden Kaufvertrages an diesen zu bezahlen.

In einem weiteren Schreiben ergänzte der Bw. zu seiner Berufung folgendes:

Ergänzend erlaube sich der Bw. eine Stellungnahme des Forstsekretärs wegen Versplitterung des gegenständlichen Grundstückes vorzulegen. Er ersuche höflich, diese Stellungnahme einer Beweiswürdigung zu unterziehen.

In seiner Stellungnahme führt der Forstsekretär aus: Seitens des Bw. sei er gebeten worden, konkretere Angaben bezüglich Splittereinwirkungen auf seine veräußerten Waldflächen zu tätigen.

Bei der Bewertung der Waldparzellen konnte festgestellt werden, dass der Bestand der im mitgelieferten Plan mit a gekennzeichneten Fläche (1ha) starke Auflösungstendenzen zeigt. Es sind laufend ältere Bäume am Absterben, obwohl diese vom Alter her in einem vitalen Zustand sein müssten.

Die absterbenden bzw. abgestorbenen Bäume wurden in den letzten Jahren von Herrn F als forstlicher Betreuer dieses Waldes aufgearbeitet. Dieser bestätigte nach telefonischer Rücksprache den bei der Bestandesschätzung gewonnenen Eindruck, dass es sich um einen in den letzten Kriegstagen durch Splitter stark in Mitleidenschaft gezogenen Waldbestand handelt. In nahezu jedem Baum waren Splitter festzustellen. Eine Veräußerung dieses Holzes ist nur mit erheblichen finanziellen Einbußen möglich.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auszugehen ist von folgendem Sachverhalt:

Im Jahr 1999 schloss der Bw. mit H einen Kaufvertragsentwurf ab, um das Grundstück EZ X Nr. B KG D zu veräußern. Im Kaufvertrag wurde ein Kaufpreis von 500.000,00 ATS vereinbart. Das Ganze wurde unter der Bedingung abgeschlossen, dass I von seinem Vorkaufsrecht gemäß § 1075 ABGB nicht Gebrauch mache. Das Recht sein Vorkaufsrecht geltend zu machen, wurde dann von I ausgeübt und erwarb dieser dann das Grundstück um den Kaufpreis von 500.000,00 ATS.

Es wurden Waldwertrechnungen und forstliche Gutachten seitens des Bw. vorgelegt, die einen geringeren Gesamtwert (Grund und Boden plus Wert des Holzbestandes) für das Grundstück errechneten als der Kaufpreis von 500.000,00 ATS betrug.

Nun bestehen unterschiedliche Auffassungen zwischen dem Bw. und dem Finanzamt über die Höhe des steuerpflichtigen Anteils am Veräußerungserlös von 500.000,00 ATS.

Folgende rechtliche Bestimmungen sind relevant:

§ 4 Abs 1 EStG letzter Satz:

Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nicht zu berücksichtigen.

§ 1 Abs 5 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft, BGBl II 1997/430 (PauschVO):

Abweichend von den Abs 1 bis 4 können aus der Veräußerung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen entstehende Gewinne mit 35% des auf Grund und Boden, stehenden Holzes und Jagdrechts entfallenden Veräußerungserlöses angenommen werden, sofern dieser im Einzelfall 3.000.000,00 ATS nicht überschreitet.

Da die PauschVO nur eine pauschale Gewinnermittlung ist, kann jeder auch eine Gewinnermittlung nach den allgemeinen Regeln des Einkommensteuergesetzes vornehmen, wovon der Bw. nicht Gebrauch machte, sondern eine pauschale Gewinnermittlung durchführte. Nach den allgemeinen Regeln können Gutachten über die Werte der einzelnen Sachen vorgelegt werden.

Gutachten unterliegen aber der freien Beweiswürdigung der Behörde.

Der Bw. selbst legte eine gutachtliche Stellungnahme des Forstsekretärs – über Auftrag des Bw. angefertigt - der für ihn zuständigen Bezirksbauernkammer vor.

Dieses Gutachten ist insofern zu würdigen.

Der Bw. legte dieses Gutachten als von ihm anerkannte Berechnung dem Finanzamt im Berufungsverfahren vor.

Auch das Finanzamt akzeptierte die Aufteilung des Verhältnisses bestehender Holzbestand zu Grund und Boden und den Gesamtschätzwert des Gutachtens.

Das Finanzamt legte nur in seiner Berufungsvorentscheidung den ermittelten Verhältniswert 23% für stehendes Holz und 77% für Grund und Boden auf den Veräußerungserlös um.

Zu dem Gutachten zuzüglich zu der prinzipiellen Anerkennung durch den Bw. und durch das Finanzamt ist folgendes zu sagen.

Das Gutachten listete nicht im Detail die einzelnen Berechnungen auf, doch führte es die Grundlagen für seine Berechnung bzw. Wertermittlung an.

Es wurden Waldbegehungen durch den Bw. und den forstlichen Kammersekretär ca. ein halbes Jahr nach der Veräußerung durchgeführt.

Durch diese Waldbegehungen in Übereinstimmung zwischen dem Bw. und einem Forstsachverständigen, die in die forstliche Stellungnahme eingeflossen sind, ist davon auszugehen, da auch vom Bw. nicht das Gegenteil behauptet wird und das Finanzamt auf Grund der Erfahrungen im Amt auch von der Richtigkeit ausging, dass der tatsächliche IST - Zustand des Holzbestandes in die Bewertung des Wertes des Holzes in die Berechnung des Gutachtens eingeflossen ist. In gleicher Weise ist auch der tatsächliche Wert des Grund und Bodens in das Gutachten eingeflossen, welches der Bw. in seinen Ausführungen übersieht. Im Gegensatz zum Bw. könnte man bei einer Bewertung des Gutachtens in der Sichtweise des Bw. auch zu dem Schluss kommen, der Wert des Grund und Bodens wäre nur der im Gutachten angegebene Wert von 310.693,00 und der Rest auf die 500.000,00 wäre mit 189.207, 00 der Wert des stehenden Holzes. Dem ist aber nicht so. Wäre der Wert des Grund und Bodens höher gewesen, hätte das in der Berechnung des Gutachtens Niederschlag finden müssen.

Bezüglich der in einer „Ergänzung zur Berufung vorgebrachten Versplitterung“ ist zu sagen, dass diese laut Gutachten in die Bewertung eingeflossen sein müssen, da der Forstsekretär in seiner Stellungnahme von einer Waldbegehung ausgeht, somit bei ordnungsgemäßer Durchführung der Beschau und Bestandesaufnahme ca. ein halbes Jahr nach dem Verkauf diese in seiner Bewertung berücksichtigt haben muss. Anderenfalls wäre das Gutachten mangelhaft und als Ganzes in Frage zu stellen. Doch dies behauptet der Bw. selbst nicht. Der Bw. begehrt mit seiner Forderung einer zweimaligen Berücksichtigung der Versplitterung lediglich den ermittelten Wert aus dem Gutachten anzusetzen, da er mit der Höhe des vom Finanzamt ermittelten steuerpflichtigen Betrages nicht einverstanden ist.

Der Bw. kann aber nicht automatisch davon ausgehen, dass der Mehrbetrag des Veräußerungserlöses von 500.000,00 ATS zu dem vom Forstsekretär ermittelten Gesamtwert von 402.672,74 ATS automatisch in die für ihn steuergünstigste Variante „alles für den Grund und Boden“ fällt.

Der Mehrerlös resultiert aus einem Kaufangebot des H, von Beruf Landwirt (laut Kaufvertragsentwurf) in Höhe von 500.000,00 ATS. Ein Landwirt hat nicht nur Interesse an Grund und Boden, sondern bei einem Waldkauf auch am Wert des bestehenden Holzes. Daher

ist der von H gebotene Betrag von 500.000,00 ATS im Vergleich zu dem vom Forstsekretär ermittelten Gesamtwert einerseits auf Grund und Boden andererseits aber auch auf den Wert des bestehenden Holzes aufzuteilen.

Der endgültige Käufer I konnte sein Vorkaufsrecht nur ausüben, weil er den gleichen Betrag wie H geboten hat. Die Höhe des Veräußerungserlöses resultierte aber aus den Wertvorstellungen in der Vereinbarung zwischen H und dem Bw. und ist daher sowohl in den Wert des Grund und Bodens wie auch in den Wert des stehenden Holzes eingeflossen.

Da der Erstbieter Landwirt und Nachbar (laut Adressen wohnt der Bw. Y 42 und H Y 36) des Bw. ist, ist davon auszugehen, dass dem Erstbieter sehr wohl der Gesamtwert, dass heißt der Wert des Holzes und der Zustand des Waldes sowie der Wert des Grund und Bodens bekannt war.

Nun ist aber der gesamte Veräußerungserlös in Höhe von ATS 500.000,00 einer steuerrechtlichen Beurteilung zu unterziehen, da der Gewinn im Sinne des § 4 Abs 1 letzter Satz EStG sich auf den ganzen Veräußerungserlös - wie bei jedem anderen Unternehmer auch - bezieht. Ein Veräußerungserlös kann und ist in der Regel auch nicht mit einer Bewertung hundertprozentig ident, da Schätzwerte heranzuziehen sind, die bei minimalsten Unterschieden in Berechnungsfaktoren große Differenzen ergeben können.

Der geschätzte bzw. berechnete Gesamtwert des veräußerten Waldgrundstückes ist auch eine Berechnung des Verhältnisses des Bodenwertes zu dem Holzwert.

Daher geht das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung zu Recht von einem Verhältniswert von 23% zu 77% aus.

Diese Verhältnismethode wird auch in der Literatur als Berechnungsmethode herangezogen.

So führt Silber in „Die Einkommenbesteuerung in der Land- und Forstwirtschaft (Verlag LexisNexis) auf Seite 102 2. Absatz aus: „Wird ein Waldgrundstück veräußert, ist eine Aufteilung in die Wirtschaftsgüter Grund und Boden und stehendes Holz vorzunehmen. Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinnes werden die einzelnen Wirtschaftsgüter zunächst mit dem Verkaufswert bewertet. Anschließend ist der Wertanteil der steuerpflichtigen Verkehrswerte am Gesamtschätzwert festzustellen und die so gewonnene Wertrelation auf den tatsächlichen Verkaufserlös zu übertragen (Verhältnismethode).“

Ebenso in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke in „EStG, Einkommensteuergesetz“ (Manz Verlag) in § 21 Anm 78: „Zur Ermittlung des Gewinnes aus der jeweiligen Veräußerung werden die einzelnen Wirtschaftsgüter zunächst mit dem Verkehrswert bewertet. Sodann ist der Wertanteil der steuerpflichtigen Verkehrswerte am Gesamtschätzwert festzustellen und

die so gewonnene Wertrelation auf den tatsächlichen Verkaufserlös zu übertragen (Verhältnismethode).“

In Jilch „Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte“ 2. Auflage, (Österreichischer Agrarverlag) führt dieser auf Seite 266 2. und 3. Absatz aus: „In der Praxis erfolgt die Bewertung des stehenden Holzes grundsätzlich nach der Sachwertmethode. Bei der Bewertung ist ein objektiver Maßstab zugrunde zulegen, subjektive Beweggründe des Erwerbers werden nicht berücksichtigt. Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinnes werden die einzelnen Wirtschaftsgüter zunächst mit dem Verkehrswert bewertet. Sodann ist der Wertanteil der steuerpflichtigen Verkehrswerte am Gesamtschätzwert festzustellen und die so gewonnene Wertrelation auf den tatsächlichen Verkaufserlös zu übertragen (Verhältnismethode).“

Christian Urban führt in „Forst und Steuern“ (Grenzverlag) auf Seite 174 3. Absatz aus: „Die Relation der Sachwerte wird sodann auf den Veräußerungserlös umgelegt. Die derart ermittelten Verkehrswertkomponenten sind für die Besteuerung maßgeblich. Der Veräußerungserlös ist grundsätzlich den Vereinbarungen zwischen Käufer und Verkäufer (z.B. Kaufvertrag) zu entnehmen.“

Da dieses Wertverhältnis aus dem Erstkaufanbot des H – wie oben ausgeführt – seinen Niederschlag gefunden hat, ist dieses Wertverhältnis auch auf den tatsächlichen Veräußerungserlös anzuwenden.

Der Bw. brachte kein weiteres Argument - außer der Versplitterung, welche aber bereits im Gutachten ihren Niederschlag gefunden hatte - vor, warum der Verhältnismethode ein anderer sein sollte. Wird ein höherer Preis erzielt, so ist dies immer auf den Gesamtkaufpreis zu beziehen, da der Erstbieter bereit war das versplitterte Holz im Gesamtangebot mitzuberücksichtigen.

Das Finanzamt ging daher in seiner Berufungsvorentscheidung von einem richtigen Verhältnismethode aus und ist daher der Berufung im Sinne der Verhältnismethode der Berufungsvorentscheidung teilweise stattzugeben.

Der so ermittelte Veräußerungsgewinn im Sinne der Berufungsvorentscheidung ist aber noch um die Herstellungskosten bzw. Anschaffungskosten zu vermindern. Da nach Aktenlage die veräußerten Flächen schon seit Jahrzehnten in Familienbesitz waren und der Bw. eine pauschale Gewinnermittlung in der Forstwirtschaft durchführte, sind die historischen Anschaffungskosten zu schätzen.

Es ist in der Verwaltungspraxis anerkannt, dass die historischen Anschaffungskosten (aufgrund der sonstigen Schwierigkeiten der tatsächlichen Ermittlung) mit den jeweiligen

anteiligen Einheitswerten zum 1.1.1989 geschätzt werden (vgl auch EStR Rz 4197 und Rz 5086; sowie Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/ Wanke EStG, Einkommensteuergesetz § 17 Anm 100 vorletzter Absatz; sowie Jilch Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte Seite 266 4. Absatz letzter Satz; Urban Forst und Steuern Seite 175 1. Absatz letzter Satz.)

Für den Einheitswert der verkauften Flächen wird ein Einheitswert (Einheitswertbescheid vom 1.2.1989 zum 1. Jänner 1988, Hauptfeststellung mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 1989) von ATS 1.686,00 pro ha forstwirtschaftlich genutzter Flächen festgestellt.

Laut Kaufpreissammlung des Finanzamtes sind von den verkauften 4,01 ha 3,93 ha forstwirtschaftlich genutzt und mit einem ha-Satz von 1.686,00 ATS bewertet sowie 0,08 ha nicht forstwirtschaftliche genutzter Fläche mit 0,00 ha-,Satz bewertet.

Dies ergibt für die verkaufte Fläche von 4,01 ha geschätzte Anschaffungskosten in Höhe von

3,93 x 1.686,00	= 6.625,98 ATS
0,08 x 0,00	= 0,00 ATS

Diese Anschaffungskosten sind vom Veräußerungserlös von 500.000,00 ATS abzuziehen.

Dies ergibt einen Wert von $500.000,00 - 6.625,98 = 493.374,02$ ATS.

Der anteilige Wert von 23% ist von 493.374,02 ATS daher ein Betrag von ATS 113.476,02.

Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft betragen daher ATS 113.476,02, gerundet ATS 113.476,00 in Euro 8.246,62.

Die Berechnung des Einkommen ergibt sich aus dem beiliegenden Berechnungsblatt:

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Zu der Anmerkung des Bw., dass das Finanzamt immer ein zu seinen Ungunsten durchgeführte Berechnung durchgeführt hätte ist zu bemerken, dass das Finanzamt alle Umstände zu berücksichtigen hatte und es subjektiv natürlich jedem Steuerpflichtigen ein Anliegen ist die geschuldete Abgabe möglichst auf ehrlichen Weg gering zu halten. Der Bw. hat nur in seinen Überlegungen übersehen, dass nicht jeder Vorteil nur in den Grund und Boden fließen kann, sondern auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen alles zu berücksichtigen ist. Das Finanzamt hat ohne weiteres das sehr kurz gehaltene Gutachten in punkto Schätzung akzeptiert und den nach Ansicht des Finanzamtes (das Finanzamt hat durchaus Erfahrung mit Waldverkäufen in dieser Gegend) im oberen Bereich des in der Gegend üblichen Bodenwertes als im Rahmen des Differenzspielraumes gesehen. Die Berechnungen des Finanzamtes wurden immer - wo ein rechtlicher Spielraum bestand -, zugunsten des Bw. gesehen und ist unter Berücksichtigung des gesamten

Veräußerungserlöses und der verschiedenen Vorbringen ein richtiges Ergebnis für den Bw. herausgekommen, mag subjektiv der Bw. den ermittelten steuerpflichtigen Betrag als zu hoch empfinden.

Wien, am 18. August 2006