



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Dipl.-Ing. A. B.-C. , Adresse, vertreten durch G. Consulting Steuerberatungs- und BuchprüfungsgmbH, Wirtschaftstreuhänder, AdresseStB, gegen die Bescheide des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten, vertreten durch Hofrat Mag. J. I., betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998, 1999 und 2000 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert; die Einkommensteuer wird endgültig festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Im Zuge der Veranlagung des Bw. für das Jahr 1998 prüfte das (damalige) Finanzamt St. Pölten die Einkunftsquelleneigenschaft des Forstbetriebes „H.-Alm“.

Anlass hierfür waren folgende aktenkundige Gewinne bzw. Verluste:

Jahr	Gewinn/Verlust
1988	- 516.761 S
1989	+ 532.871 S
1990	- 884.520 S
1993	- 1,096.538 S
1994	- 673.075 S
1995	- 256.288 S

1996	- 762.692 S
1997	- 369.500 S
1998	- 783.262 S
Summe 1993-1998	-3,941.355 S
1999	- 771.522 S

Das Finanzamt richtete mit Datum 25. Oktober 2000 nachstehenden Vorhalt an den Bw.:

„1.) Hinsichtlich des Forstbetriebes H.-Alm wurden im Zeitraum 1993-1998 S - 3.941.355,-- an Verlusten erklärt. In den Vorjahren sind ebenfalls hohe Verluste angefallen. Im Hinblick auf die sog. Liebhabereiverordnung (BGBl 1993/33 in der geltenden Fassung) ist zu untersuchen, ob eine steuerlich relevante Einkunftsquelle vorliegt.

Dies scheint gegenständlich nicht der Fall zu sein, da keine Tendenz erkennbar ist, wonach in absehbarer Zeit ein Gesamtgewinn erwirtschaftet werden wird. Das Finanzamt beabsichtigt, gemäß der cit. Verordnung die Tätigkeit als solche gemäß § 1 (2) als Liebhaberei einzustufen. Der Verlust 1998 in Höhe von S -783.262,-- wäre mangels Vorliegens einer Einkunftsquelle nicht anzuerkennen.

Sie werden um Stellungnahme ersucht. Sofern Sie an der Einkunftsquelleneigenschaft festhalten, werden Sie um Vorlage einer Prognoserechnung ersucht, in welcher die voraussichtliche Entwicklung der künftigen Einnahmen und Ausgaben ersichtlich ist und aus der insbesondere hervorgeht ob bzw. wann die Gewinne die bisher aufgelaufenen Verluste der Vorjahre in Summe übersteigen.“

In einem Aktenvermerk vom 9. Februar 2001 wurde von einem Organwalter des Finanzamtes festgehalten:

„Laut Telefonat mit StB (Hr. G.) ist Prognoserechnung sehr zeitaufwendig (Landwirtschaft keine Liebhaberei, Forstwirtschaft schon, Aufspaltung der E/A, Besprechungen mit Pfl, notwendig, Arbeitsüberlastung. Er ersucht um Fristverlängerung bis Ende 2/01. Zugesagt, da ohne LZ-Daten keine sinnvolle Veranlagung.“

Mit Datum 15. März 2001 erließ das Finanzamt St. Pölten erklärungskonform einen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1998.

Dem vorläufigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 vom 19. März 2001 wurden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von 11.740 S zugrunde gelegt.

In der gesonderten Bescheidebegründung vom 20. März 2001 wurde hierzu ausgeführt:

„Die Einkommensteuerveranlagung 1998 wurde ohne den erklärten Verlust aus Landwirtschaft (Bereich H.-Alm) vorgenommen.

Dies deshalb, da das Finanzamt — auch mangels der Beantwortung des diesbezüglichen Vorhaltes vom 25. 10. 2000 — dieser Tätigkeit die Einkunftsquelleneigenschaft aberkennt.

Als rechtliche Qualifikation werden die in der sog. "Liebhabereiverordnung" (BGBl 1993/33 idgF) angeführten Normen herangezogen.

Demnach ist bei Auftreten von Verlusten — diesfalls langjährigen — zu untersuchen, ob die Tätigkeit geeignet ist, einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften.

Dies ist im gegenständlichen Fall nicht möglich, erreicht die Verlustmenge zumindest seit 1988 bis 1999 rd. 5 6.000.000,--.

Die Tätigkeit wird daher als solche gem § 1 (1) cit. Vdg. gewertet, der es allerdings an der Möglichkeit einer Gesamtgewinnerzielungsmöglichkeit mangelt. Demgemäss liegt keine gem. § 2 EStG zu berücksichtigende Einkunftsart vor.

Die per Vorhalt vom 25. 10. 2000 hinterfragten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurden als solche nicht der Besteuerung unterzogen.

Dies deshalb, da dem Finanzamt kein ordnungsgemäßer Lohnzettel gem. § 84 EStG übermittelt wurde. Es ist dem Finanzamt auch nicht möglich, Name des Dienstgebers etc. zu eruieren, da dem vorhandenen FAX nur Bruchteile der erforderlichen Angaben zu entnehmen sind.

Bis zum Einlangen eines korrekten Lohnzettels, werden diese ('1' lt. Ihren Angaben ohne Hinweis auf nähere Details) Einkünfte als 'Sonstige selbständige Einkünfte' per § 184 BAO berücksichtigt, deren Höhe mit S 558.700,- dotiert werden.

Im Hinblick auf diese Vorgangsweise erfolgt die Veranlagung gem. § 200 BAO vorläufig."

Die Bescheide bzw. die Bescheidebegründung wurden am 19. bzw. am 22. März 2001 zugestellt.

Für das Jahr 1999 wurden vorerst keine Steuererklärungen eingereicht.

Mit Bescheiden vom 20. März 2001 setzte das Finanzamt St. Pölten die **Umsatzsteuer** für das Jahr **1999** mit 157.983 S – entsprechend dem Vorsoll – fest und schätzte die Einkünfte im vorläufigen **Einkommensteuerbescheid** für das Jahr **1999** im Wesentlichen analog zum Vorjahr. Begründend wurde ausgeführt:

„Die Veranlagung wurde gem. § 184 BAO vorgenommen, da innerhalb verlängerter Frist bis 15. März 2001 keine Steuererklärungen für 1999 eingebracht worden waren.

Die Einkünfte im Detail:

Land- und Forstwirtschaft:

a.) H.-Alm — Liebhaberei, siehe Begründung zu Steuerbescheid 1998: 0 S

b.) W. — analog zu Erklärung 1998: 11.740 S

somit; 1999 11740 S

Sonstige selbständige Einkünfte:

Die Dotierung erfolgte mit einem Betrag von €- 2.234.801 ,-. Als Begründung hierfür darf auf 1998 verwiesen werden.

Einkünfte aus Kapitalvermögen:

Dotierung analog 1998 unter Zurechnung eines 10 %igen Sicherheitszuschlages:

Einkünfte (1.112.917 S), Quellensteuer (103.409 S) plus 10 % Zuschlag =

Einkünfte (1.224.208 S), Quellensteuer (113.749 S)

Einkünfte aus Vermietung:

Liegenschaft B-Gasse analog 1998 S 484.196,--.

Sonstige Einkünfte:

Analog 1998 S 30.000,--

Umsatzsteuerveranlagung 1999:

Mangels abgegebener Umsatzsteuererklärung ist es dem Finanzamt nicht möglich, einen nach Umsätzen, Umsatzsteuern bzw. Vorsteuern strukturierten Steuerbescheid zu erlassen. Es wird daher die bisherige Gebarung an Zahllasten/Gutschriften der Monate 1 — XII/1 999 in kumulierter Form unter 'Sonstige Berichtigungen' ausgewiesen.

Eine saldowirksame Änderung am Steuerkonto tritt hiedurch nicht ein."

Die Bescheide wurden am 22. März 2001 zugestellt.

Mit Schreiben vom 19. April 2001 erhob der Bw. durch seine steuerliche Vertreterin **Berufung** gegen nachstehende Bescheide:

- Einkommensteuerbescheid 1998
- Umsatzsteuerbescheid 1998
- Einkommensteuerbescheid 1999
- Umsatzsteuerbescheid 1999
- (Einkommensteuer)Vorauszahlungsbescheid 2001

Als Begründung wurde angeführt:

„Die oben angeführten Steuern wurde[n] entgegen unsere[n] eingereichten Steuererklärungen erlassen. Begründet wurde[n] die abweichenden Steuerbescheide mit Liebhaberei. Wie werden eine eingehende Berufungsbegründung bis zum 26. April 2001 nachreichen, um darzustellen, warum unserer Meinung nach der Tatbestand der Liebhaberei in diesem Fall nicht anzuwenden ist.“

Mit Bescheid vom 29. Mai 2001 wurde dem Bw. vom Finanzamt aufgetragen, die der Berufung vom 19. April 2001 anhaftenden **Mängel**, nämlich das Fehlen

- einer Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden.
- einer Erklärung, welche Änderungen beantrag werden, und
- einer Begründung,

bis zum 29. Juni 2001 gemäß § 275 BAO zu beheben, anderenfalls die Berufung als zurückgenommen gelte.

Am 15. Juni 2001 langten beim Finanzamt Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärungen für das Jahr 1999 ein.

Mit Schreiben vom 17. Juni 2001 wurde – neben Anträgen auf Aussetzung der Einhebung samt zahlenmäßiger Darstellung – folgende

„BERUFUNGSBEGRÜNDUNG EINKOMMENSTEUER 1998“ nachgereicht:

„Laut Bescheid vom 19. März eingelangt am 21. März - wurden die Verluste aus der Landwirtschaft (Bereich H.-Alm) mit der Begründung des Voluptuarbetriebes (gemäß Liebhabereiverordnung BGBl 1993/33 idgF) steuerlich nicht anerkannt.“

Per 26. April 2001 haben wir im Namen des Steuerpflichtigen gegen diesen Bescheid Berufung erhoben und nehmen zum Voluptuarbetrieb wie folgt Stellung.

Im Einkommensteuergesetz findet sich weder eine gesetzliche Definition noch eine gesetzliche Erwähnung des Begriffes „Liebhaberei“ Lediglich von der Rechtssprechung des VwGH, der Lehre und der Verwaltungspraxis wurden zahlreiche Kriterien für die Abgrenzung der steuerlich relevanten Einkünfte und der steuerlich unbeachtlichen (Privat-)Sphäre, der Liebhaberei, entwickelt, die sich in unterschiedlichen Betrachtungsweisen manifestierten und zu sehr unterschiedlichen Interpretationsergebnissen führen. Die Liebhabereiverordnung hat eine Konkretisierung der Abgrenzungskriterien vorgenommen.

In der Liebhabereiverordnung wird als gesetzliche Grundlage § 2 Abs 3 EStG angeführt. Danach unterliegen nur die im § 2 Abs 3 EStG taxativ aufgezählten Einkünfte der Einkommensteuer. Durch die taxative Aufzählung der Einkunftsarten bringt der Gesetzgeber die Abgrenzung der steuerlich beachtlichen Einkunftssphäre von jenem Betätigungsbereich, der im Rahmen der Einkommensbesteuerung nicht zu berücksichtigen ist, zum Ausdruck. Nicht auf die Einkünfterzielung gerichtete Tätigkeiten werden der Sphäre der Einkommensverwendung zugerechnet, deren Ergebnisse grundsätzlich keine Auswirkungen auf das Einkommen im Sinne des § 2 Abs 2 EStG haben. Ob eine Betätigung als steuerlich relevante Einkunftsquelle oder als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vorliegt ist die Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung.

In den Fällen des § 1 Abs 3 darf niemals von Liebhaberei ausgegangen werden. Selbst bei Begründung und Aufrechterhalten einer dauernd verlustbringenden Betätigung ist nach Art einer unwiderlegbaren Vermutung jedenfalls eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle anzunehmen.

Nach dem Durchführungserlass zur Liebhabereiverordnung werden Forstbetriebsverluste wie folgt interpretiert (Beispiel zu Punkt 2.2.3):

Ständige Verluste aus einem Forstbetrieb werden wegen der damit verbundenen Eigenjagd in Kauf genommen. Der Forstbetrieb umfasst auch einen Schutzwald, der für sich keinen Teilbetrieb darstellt, aber eine besondere regionale Bedeutung aufweist. Der Schutzwald gilt als eigene Einheit und ist daher gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 eine Einkunftsquelle. Der restliche Forstbestand stellt eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 dar.

Nach dem Wirtschaftsplan aus dem Jahr 1982 ergeben sich folgende Flächen:

Fläche	Größe
Wirtschaftswaldfläche	185,3 ha
Schutzwaldfläche in Ertrag	94,9 ha
Schutzwaldfläche außer Ertrag	45,8 ha
Weidefläche (Servitutsweide)	189,5 ha

Infolge des inzwischen erfolgten 20-jährigen Zuwachses (Wirtschaftsplan aus 1982) kann die gegenwärtige Schutzwaldfläche um ca. 20 % größer angenommen werden, da die Wirtschaftswaldfläche durch die nachhaltige Nutzung gleich bleibt und die Schutzwaldfläche durch Aufforstung und durch das Steigen der Baumgrenze aufgrund natürlichen Zuwachses wächst.

In den seit 1982 vergangenen **20 Jahren** wurden in der Wirtschaftswaldfläche ca. **10 ha Forststraßen** und **5 ha Wildwiesen** (die Schaffung von Äsungsflächen ist eine vorgeschriebene Forstschutzmaßnahme) errichtet. Durch diese Baumaßnahmen wurde der Wirtschaftswaldanteil ebenfalls geringer.

Weiters ist die Bewirtschaftung des Schutzwaldes in Ertrag in diesen Höhenlagen leider nicht kostendeckend. Eine Bewirtschaftung muss jedoch zur Erhaltung durchgeführt werden.

Demnach kann man heute in Ansatz bringen:

Fläche	Größe
Wirtschaftswaldfläche ca.	170 ha - 51,5 %
Schutzwaldfläche ca.	160 ha - 48,5 %
	330 ha - 100,0 %

Die Winterfütterung des Wildes ist als notwendige Forstschutzmaßnahme ebenfalls gesetzlich vorgeschrieben, wie auch die Beschäftigung eines Forstwartes, der für die anfallende Arbeit unbedingt erforderlich ist.

Das gesamte Forstgebiet „H.-Alm“ unterliegt, wie jedes andere Waldgebiet den gesetzlichen Bestimmungen des Forstgesetzes. Dieses Forstgesetz schreibt vor,

- dass der Eigentümer eines Forstbetriebes ab einer gesetzlich vorgeschriebenen Größe einen Forstwart, Förster oder Forstmeister einstellen muss
- wann die Fütterungszeiten für das Hochwild zu beginnen hat
- die Erstellung und Einhaltung der Abschusspläne
- die Aufforstung und den für die Erhaltung erforderlichen Schutz von den sogenannten „Schutzwäldern“

Trotz dieser massiven gesetzlichen Vorschriften strebt der Eigentümer des Forstbetriebes H.-Alm ein betriebswirtschaftlich positives Ergebnis an.

Berücksichtigt man sämtliche Ausgaben für den Bereich Schutzwald, der ja auch nach der Liebhabereiverordnung niemals als Voluptuartätigkeit eingestuft werden kann, so erzielte Herr Dipl. Ing. A. B.-C. auch im Wirtschaftsjahr 1998 einen Gewinn (wie aus der Beilage ersichtlich).

Einerseits ist mein Mandant gesetzlich dazu verpflichtet für die Pflege und Aufforstung des Schutzwaldes zu sorgen und übernimmt daher einen wesentlichen Teil der Landschaftspflege sowie des für die besiedelten Tallagen notwendigen Lawinen- und Hochwasserschutz andererseits dürfte er dann die daraus erzielten Verluste steuerlich nicht geltend machen. Dies kommt einer Enteignung gleich, denn die damit verbundene Botschaft ist die Aufforderung der Veräußerung der Liegenschaft an die Republik Österreich, die dann die Kosten für den Schutzwald und die damit verbundene Landschaftspflege übernimmt.

*Darüber hinaus muss auch noch festgestellt werden, dass die Aufwendungen für die Erhaltung der **Schutzwälder** in diesen Höhenlagen mit **Mehrkosten** verbunden sind.*

*Zusätzlich sind die **geringen Erträge** aus der Forstwirtschaft dadurch zu erklären, dass ein **Vorratsaufbau an stehendem Holz** durch Pflege und waldbauliche Maßnahmen erfolgte. Diese Wertvermehrung findet jedoch auf Grund der Bestimmung des § 125 (5) BAO keinen Eingang in das Rechenwerk des Betriebes.*

*Die **Preise aus der Veräußerung des Holzes** können als **ortsüblich** bezeichnet werden und es kann **keinesfalls** von einem **Überbestand an Personal** ausgegangen werden, sodass auch in diesem Bereich das Argument der Liebhaberei haltlos erscheint.*

*Unter Berücksichtigung der Vorlage der Aufteilung des Jahresabschlusses in Jagd- und Forstwirtschaft einerseits und Schutzwald-Aufwendungen andererseits ist ersichtlich, dass der **Bereich Jagd- und Forstwirtschaft einen Gewinn** abgeworfen hat. Zu den einzelnen Aufteilungen ersuche ich Sie die Erläuterungen zu beachten."*

Zur Berufungsbegründung Einkommensteuer 1999 wurde darauf verwiesen, dass die Steuererklärungen 1999 bereits mit gesonderter Post dem Finanzamt übermittelt worden seien.

In einer **Beilage** wurden die Einnahmen und Ausgaben den Bereichen „Schutzwald“ einerseits und „Forstwirtschaft, Jagd“ andererseits - zumeist im **Verhältnis 48,5% zu 51,5%** - zugeordnet, wobei der Bw. zu einem Verlust aus dem Bereich „Schutzwald“ von 733.590,12 S und einem Gewinn aus dem Bereich „Forstwirtschaft, Jagd“ von 13.328,08 S gelangt.

Der Aufwand für die Fütterung betreffe einerseits die Fütterung der Tiere (Jagd) und andererseits die Winterfütterung der Tiere zum Schutz des neu aufgeforsteten Schutzwaldes.

Die Schlägerungen beträfen ausschließlich den „Forstwald“; die Leistungen seien zugekauft worden.

*„Der **Förster** wurde **hauptsächlich wegen dem Schutzwald** aufgenommen. Zur Bearbeitung des Forstwaldes werden extra Firmen beauftragt (Aufwendungen zu finden unter Fremdarbeit/Schlägerungen). Aufteilung 80% Schutzwald, 20% Forst und Jagd.“*

Das Kraftfahrzeug des Försters sei analog zum Personalaufwand aufgeteilt worden.

In den Steuerberatungskosten seien Leistungen verrechnet worden, die nicht den Forstbetrieb H.-Alm beträfen, sondern „mit den Einkünften aus Kapitalvermögen bzw. mit den Einkünften aus Vermietung zusammenhängen. Diese Leistungen wurden herausgenommen“, wodurch sich die ursprünglich ausgewiesenen Steuerberatungskosten von 109.440 S auf 46.440 S reduzierten.

Mit Schreiben vom 25. Juni 2001 übermittelte der Bw. durch seine steuerliche Vertreterin dem Finanzamt eine **„2. Ergänzung zur Berufung vom 26. April 2001“**:

„Zum Fütterungsaufwand

*Ein weiterer wesentlicher Punkt zum Thema Liebhaberei ist der Fütterungsaufwand für das Wild. Die **Fütterung** ist **zwingend** durch die Jagdbehörde **vorgeschrieben**. Die Zahl des zu fütternden Wildes ergibt sich aus dieser behördlichen Vorschreibung. Hierbei ist zu beachten, dass die H.-Alm im **„Rotwild Kerngebiet“** liegt. Das heißt, in diesem Bereich ist eine **höhere Wilddichte zu hegen als in sonstigen Jagdbereichen**. Es kann daher nicht von der für eine Forstnutzung üblicherweise angesetzten Wilddichte von etwa 3,5 Stück/100 ha ausgegangen werden. Vielmehr muss von einer Mindestwilddichte von 5 Stück/100 ha ausgegangen werden. Daher ist in diesem Bereich ein **höherer***

Fütterungsaufwand erforderlich als in Jagden mit einer Wilddichte von nur 3,5 Stück/100 ha.

Auf Grund des **Bewilligungsbescheides** ist Herr Dipl. Ing. A. B.-C. verpflichtet, für das vorgesehene Wild Futtermittel in ausreichendem Maß für die gesamte Fütterungsperiode einzulagern und für die regelmäßige Futtervorlage vorzusorgen. Andernfalls würde sich der Steuerpflichtige nach den jagdlichen Vorschriften verwaltungsrechtlich strafbar machen. Selbst wenn durch Schlechtwetterlagen die Fütterungsperiode verlängert wird und der Futtervorrat deswegen nicht ausreicht ist der Steuerpflichtige verpflichtet ausreichend Futter zu besorgen und vorzulegen. Ansonst besteht die Gefahr eines jagdgesetzlichen Verwaltungsstrafverfahrens und eines Verfahrens vor dem Disziplinarrat der Jägerschaft. Die möglichen Futtermittel sind durch die Praxis und Ansichten der Jagdbehörde vorgegeben, sodaß in diesem Bereich kaum Einsparungen möglich sind.

Die Fütterung ist auch zwingend notwendig das sonst in den Forstbeständen verweilende **Wild am Fütterungsstandort** bzw. dessen Umgebung **zu konzentrieren**.

Infolge der winterlichen Konzentration des Wildes entstehen immer wieder Wildschäden. Diese **Wildschäden** verhindern derzeit die **Anerkennung von Förderungsmitgliedern**.

Zu Bewirtschaftungsmaßnahmen

Im Bereich der Kosten der Holzernte wäre noch zu bemerken, dass zu Erhaltung des Schutzwaldes Bewirtschaftungsmaßnahmen gesetzt werden müssen. Diese Bewirtschaftungsmaßnahmen sind naturgemäß höher als eine Holznutzung im Wirtschaftswald."

Mit Datum 18. Jänner 2002 ergingen nachstehende **Bescheide**:

- **Zurücknahmeerklärung** der Berufung betreffend **Umsatzsteuer 1998**, da dem Mängelauftrag nicht nachgekommen worden sei.
- Abweisende **Berufungsvorentscheidung** betreffend **Einkommensteuer 1998**.
- Abändernde **Berufungsvorentscheidung** betreffend **Umsatzsteuer 1999** (konform zu der am 15. Juni 2001 eingereichten Steuererklärung).

- Abändernde **Berufungsvorentscheidung** betreffend **Einkommensteuer 1999** (mit Ausnahme des Nichtansatzes des Verlustes aus der H.-Alm konform zu der am 15. Juni 2001 eingereichten Steuererklärung).

Die Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkommensteuer wurden zum Streitpunkt H.-Alm wie folgt begründet:

„Die Berufungsbegründung, es liege im Sinne des Punktes 2.2.3 des Durchführungserlasses zur Liebhabereiverordnung hinsichtlich des Schutzwaldes ein unwiderlegbarer Einkunftsquellenbetrieb gemäß § 1 (3) Z. 1 Liebhabereiverordnung vor, geht ins Leere. Die für die Jahre 1998 ff. anzuwendende Liebhabereiverordnung sieht diese Begründungen gemäß Ziffer 1 nicht vor. Regionale Bedeutung aus umwelttechnischen Belangen wie Wasser- und Lawinenschutz vermögen einen Betrieb mit unwiderlegbarer Einkunftsquelleneigenschaft gemäß § 1 (3) der Liebhabereiverordnung nicht zu begründen.

Beide Waldbereiche (Wirtschaftswald, Schutzwald) besitzen insgesamt eine langjährige Gesamtunrentabilität, weshalb gemäß § 2 EStG 1988 iVm der für 1998 ff. geltenden Liebhabereiverordnung (BGB1 Nr 33/1993 idF BGB1 II Nr. 358/1997) keine steuerlich relevante Einkunftsart — diesfalls Forstwirtschaft — vorliegt.“

Mit Datum 16. Jänner 2002 erließ das Finanzamt – vorläufig – einen erklärungsgemäßen **Umsatzsteuerbescheid** für das Jahr **2000**. Eine Begründung für die Vorläufigkeit ist nicht ersichtlich.

Mit gleichem Datum wurde ein vorläufiger **Einkommensteuerbescheid** für das Jahr **2000** erlassen, der – mit Ausnahme des Nichtansatzes von negativen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft – ebenfalls den Erklärungsangaben entspricht. Hinsichtlich der Abweichung von der Steuererklärung wurde auf die Vorjahresbegründung verwiesen.

Wegen verspäteter Abgabe der Steuererklärung wurde mit Bescheid vom 16. Jänner 2002 ein **Verspätungszuschlag** betreffend **Einkommensteuer** für das Jahr **2000** in Höhe von 4.333,34 € (4,4 % der Nachforderung von 98.485,93 €) festgesetzt.

Mit Schreiben vom 21. Februar 2002 wurde durch die steuerliche Vertreterin unter anderem **Berufung** gegen nachstehende Bescheide erhoben:

- **Umsatzsteuerbescheid 2000** (16. Jänner 2002, eingelangt 21. Jänner 2002)

- **Einkommensteuerbescheid 2000** (16. Jänner 2002, eingelangt 21. Jänner 2002)
- **Verspätungszuschlagsbescheid 2000** (16. Jänner 2002, eingelangt 21. Jänner 2002)
- **Vorauszahlungsbescheid 2002** (16. Jänner 2002, eingelangt 21. Jänner 2002)
- Einkommensteuerbescheid 1998 (18. Jänner 2002, eingelangt 22. Jänner 2002)
 - ° gemeint offenbar: **Vorlageantrag** in Bezug auf die Berufungsvorentscheidung vom 18. Jänner 2002 betreffend **Einkommensteuer 1998**
- Umsatzsteuerbescheid 1999 (18. Jänner 2002, eingelangt 22. Jänner 2002)
 - ° gemeint offenbar: **Vorlageantrag** in Bezug auf die Berufungsvorentscheidung vom 18. Jänner 2002 betreffend **Umsatzsteuer 1999**
- Einkommensteuerbescheid 1999 (18. Jänner 2002, eingelangt 22. Jänner 2002)
 - ° gemeint offenbar: **Vorlageantrag** in Bezug auf die Berufungsvorentscheidung vom 18. Jänner 2002 betreffend **Einkommensteuer 1999**

„Da der Umfang der Berufung und die Rechtslage sehr komplex dargestellt werden kann und sowohl meine Mandanten als auch deren Rechtsvertreter (Rechtsanwalt) zum Zeitpunkt des Erlasses der Bescheide nicht in Österreich waren und eine seriöse Vorbereitung daher nicht möglich war, werden wir die Begründung der Berufung und die weiteren Erläuterungen unserer bisherigen Argumentation nachreichen.“

Mit Bescheid vom 1. März 2002 wurde dem Bw. vom Finanzamt aufgetragen, die der „Berufung (Vorlageantrag)“ vom 21. Februar 2002 „gegen die Umsatzsteuerbescheide 1999 und 2000, Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 und 2000, Verspätungszuschlagsbescheid 2000, Anspruchszinsenbescheid 2000 und Vorauszahlungsbescheid 2002 vom 21.1.2002 bzw. 22.1.2002“ anhaftenden **Mängel**, nämlich das Fehlen

- einer Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden.
- einer Erklärung, welche Änderungen beantrag werden, und
- einer Begründung,

bis zum 2. April 2002 gemäß § 275 BAO zu beheben, anderenfalls die Berufung als zurückgenommen gelte.

Mehreren Aktenvermerken zufolge wurde die Frist von einem Organwalter des Finanzamtes jeweils telefonisch bis 30. April 2002, bis 15. Mai 2002 und schließlich bis (Freitag) 31. Mai 2002 verlängert.

Mit Schreiben vom (Donnerstag), 6. Juni 2002 (beim Finanzamt am 7. Juni 2002 eingelangt) übermittelte der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter folgende „ergänzende Berufungsbegründung und Berufungsantrag“:

„Mit den angefochtenen Bescheiden wurden die erklärten Verluste aus Land- und Forstwirtschaft für den Forstbetrieb H.-Alm steuerlich nicht anerkannt mit der Begründung, es liege eine langjährige Gesamtunrentabilität vor, wodurch gem. § 2 EStG iVm der für 1998 ff. geltenden Liebhabereiverordnung keine steuerliche Einkunftsart vorliegt. Aus dieser Begründung ist jedoch nicht nachvollziehbar, auf der Grundlage welchen Sachverhaltes, insbesondere welcher zahlenmäßigen Grundlagen, und welcher rechtlichen Schlussfolgerungen die Finanzbehörde zu diesem Ergebnis gelangt.

Bei der Beurteilung, ob ein steuerlich unbeachtlicher Liebhabereibetrieb im Sinne der zit. Liebhabereiverordnung BGB1 1993/33 idF BGB1 II Nr. 358/1997 (LVO) vorliegt, ist jedenfalls davon auszugehen, dass es sich im gegenständlichen Falle um einen Betrieb im Sinne des § 1 (1) LVO handelt, somit also eine Betätigung mit der Annahme einer Einkunftsquelle.

Es ist daher anhand objektiver Kriterien (Kriterienprüfung § 2 LVO) darauf zu schließen, ob ein Ertragsstreben vorliegt (Abschn. D.6. 1. der Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (LRL 1997) AÖF 1998/47).

Das objektiv erkennbare Ertragsstreben des Steuerpflichtigen muss darauf gerichtet sein, im Laufe der Betätigung Gewinne in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus zu einer Mehrung des Betriebsvermögens (Gesamtgewinn) führen.

Die vorliegende Bescheidbegründung lässt eine solche Auseinandersetzung mit dem vorliegenden Sachverhalt vermissen.

Gem. Abschn. D.6.2. der LRL ist bei der Kriterienprüfung nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, maßgeblich. Dabei sind insbesondere unerwartete Umstände und Unwägbarkeiten, unvorhergesehene Verluste, die ein Ausbleiben

des Gesamterfolges bewirken, der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich (s. LRL D.6.2. und dort zit. Judikatur). Der vorliegende Forstbetrieb wurde in den vergangenen Jahren mehrmals von **Katastrophenereignissen** betroffen, die einerseits zu außerordentlichen Instandsetzungskosten und Investitionen - insbesondere im Wegebau - geführt haben, andererseits mussten nach den katastrophenbedingten Holznutzungen kostenintensive künstliche Aufforstungsmaßnahmen durchgeführt werden. Ein besonders großflächiger Windwurf im Jahre 1990 hat speziell die mittleren Altersklassen erheblich geschädigt, was neben den daraus entstehenden Nutzungsverlusten (sortimentsbedingte geringe Holzerlöse bei hohen Aufarbeitungskosten) zu entsprechend hohen Folgekosten führt. Die nachfolgenden katastrophenbedingten waldbaulichen Maßnahmen zielen naturgemäß langfristig (die Forstwirtschaft plant und wirtschaftet in Umtriebsperioden) darauf ab, das eingebrochene Altersklassenverhältnis wieder ins Gleichgewicht zu bringen und wieder ein nachhaltig erhöhtes Nutzungspotential zu schaffen. Alle diese außerordentlichen Kosten und Auswirkungen sind bei der Einkunftsquellenbeurteilung unbeachtlich und speziell bei der Beurteilung von Ausmaß und Entwicklung der Verluste, Verhältnis der Verluste zum Ergebnis und der Beurteilung der Verlustursachen im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, außer Ansatz zu belassen. Hinsichtlich dieser Umstände hat die Finanzbehörde Erhebungen und Auseinandersetzungen unterlassen.

Vergleicht man den vorliegenden Forstbetrieb mit Betrieben in vergleichbarer Lage, Struktur und Behördenauflagen (speziell hinsichtlich Forst- und Jagdgesetz), so erkennt man, dass die Ertragssituation sich nicht wesentlich unterscheidet.

Der gegenständliche Forstbetrieb in dieser konkreten regionalen Lage ist zusätzlich einer behördlichen Sondersituation ausgesetzt, die dadurch hervorgerufen wird, weil dieses Großraumgebiet **behördlich zur Hochwildkernzone deklariert** wurde, was zur Folge hat, daß insbesondere in den Nachbarrevieren eine entsprechend hohe Rotwilddichte geduldet wird, was in der Folge im Forstrevier des Steuerpflichtigen hohe Kosten der **Wildschadensabwehr** verursacht und gleichzeitig paradoxer Weise zum **Verlust des Anspruches auf Waldbauförderungen** führt. Der Steuerpflichtige bemüht sich seit Jahren, diese widersprüchliche Situation zu beseitigen, erst in jüngster Zeit wurden nach langen Behördenverfahren erhöhte Wildabschüsse genehmigt, um dem Wildschadensdruck entgegenzuwirken und insbesondere endlich Zugang zu den Waldbauförderungen zu erlangen.

Hinsichtlich marktgerechtem Verhalten im Hinblick auf **angebotene Leistungen** (§ 2 (1) 4. LVO), und die **Preisgestaltung** (§ 2 (1) 5. LVO) muss dem Steuerpflichtigen ebenfalls absolute **Marktüblichkeit** zugestanden werden, was speziell aus der Art der Bewirtschaftung (Planmäßigkeit der Nutzung, Sortimentsgestaltung, Kundenstruktur) und den konkreten Kaufvertragsabschlüssen nachvollziehbar ist und als branchenüblich anerkannt werden muss.

Dass der vorliegende Betrieb auf Grund seiner **exponierten Lage**, dem **hohen Schutzwaldanteil** mit den damit verbunden gesetzlichen Auflagen und der **Wildbestandsituation** mit den ebenfalls daraus resultierenden jagdgesetzlichen Verpflichtungen kostenintensiv zu bewirtschaften ist, bleibt unbestritten. Hierbei sei aber zur steuerlich relevanten Beurteilung darauf hingewiesen, dass der Steuerpflichtige diesen Betrieb nicht selbst käuflich erworben hat, sondern ein **Familienbesitz seit Generationen** vorliegt, dessen Bewirtschaftung aus kaufmännisch — wirtschaftlichen und gesetzlichen (Forstgesetz und Jagdgesetz) Gründen zwingend erforderlich ist. Auch in diesen Belangen sind keine Erhebungen und Auseinandersetzungen seitens der Finanzbehörde erkennbar.

Der für die Einkunftsquellenbeurteilung maßgebliche Erfolg ist gem. § 3 der LVO der **Gesamtgewinn**, gem. Abschn. D.7.1. somit das **Gesamtergebnis bis zur Beendigung der Betätigung einschl. eines Gewinnes aus der Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation**.

Aus der Besonderheit der Gewinnermittlung für Forstbetriebe ergibt sich, dass der wesentliche Teil des steuerhängigen Betriebsvermögens, das stehende Holz, mit seinem Zuwachs und den daraus entstehenden **stillen Reserven** mangels Inventarisierung in der Bilanz und somit in der Jahres — Abschnitts — Gewinnermittlung nicht erfasst wird. Daher kommt bei der Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft diesem Umstand besondere Bedeutung zu.

Im vorliegenden Fall ergibt eine Gegenüberstellung des Holzbestandes im Jahr **2001 zum Jahr 1982** einen forstgutachtlich errechneten Bestandszuwachs von rd. 15.000 Efm, das entspricht einem **wertmäßigen Zuwachs von rd. ATS 7.500.000,00**, der bei der steuerlichen laufenden Ergebnisbeurteilung mit zu berücksichtigen ist.

Zusätzlich ist gem. Abschn. D.7.5. für die Beurteilung des Gesamterfolges ein theoretischer Veräußerungsgewinn einzubeziehen.

Lt. einem vorliegenden Bewertungsgutachten beträgt der theoretische Veräußerungsgewinn allein für das stehende Holz rd. ATS 22.000.000,--, dazu kommen noch die stillen Reserven im übrigen Betriebsvermögen und der Jagdwert.

Berücksichtigt man nun bei der Gesamterfolgsermittlung die oben stehenden Ausführungen, so gelangt man zum Ergebnis, dass kein negativer Gesamterfolg vorliegt, und somit die Liebhabereiverordnung nicht anwendbar ist. (Abschn. C.4.1. LRL).

Als zusätzliches Argument für die Einkunftsquelleneigenschaft ist anzuführen, dass eine interne betriebswirtschaftliche Analyse und Planungsrechnung aufzeigt, dass kosteneinsparende Maßnahmen und die Nutzung zusätzlicher Umsatzpotentiale eine deutliche nachhaltige Ergebnisverbesserung gewährleisten, wobei allerdings einschränkend festgestellt werden muss, dass diese Wirkungen verzögert oder vernichtet werden, wenn künftig wieder wesentliche Katastrophenschäden eintreten, jedoch bleiben für die steuerliche Beurteilung, wie bereits oben ausgeführt, solche Umstände außer Ansatz.

Die in der Vergangenheit durchgeführte Erhöhung des Aufschließungsgrades des Forstbetriebes durch Straßenbau führte zwar vorerst zu Kosten und steuerlichen Verlusten, ermöglicht aber künftig die kostengünstige waldbauliche Bewirtschaftung und Nutzung der Waldabteilungen, die Erschließung hiebsreifer Bestände und führt zusätzlich zu einer Verkehrswertsteigerung des Betriebes, was sich wiederum in den steuerhängigen stillen Reserven niederschlägt.

Da der Steuerpflichtige zur Bestreitung seines Lebensunterhaltes nicht vorrangig auf die laufenden Erträge dieses Forstbetriebes angewiesen ist, kann er sich hinsichtlich des Nutzungszeitpunkts des Holzes marktoptimal verhalten, dh er wird in größerem Umfang Holznutzungen vornehmen, wenn die Holzpreise entsprechend attraktiv sind; es ist dem Finanzamt sicher bekannt, dass der Rohholzmarkt seit mehreren Jahren deutlich eingebrochen ist. Der durch die Reduktion des Holzeinschlages entstehende Wertzuwachs muss, wie bereits oben ausgeführt, bei der Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft mit berücksichtigt werden.

Im Jahr 2001 wurde eine solche erhöhte Holznutzung vorgenommen, und es wird die Bilanz des Jahres 2001 einen entsprechen hohen Gewinn ausweisen.

Wir stellen daher den Antrag, die angefochtenen Steuerbescheide dahingehend zu ändern, dass der Verlust aus dem Forstbetrieb H.-Alm als Einkunftsquelle steuerlich anerkannt wird und die Einkommensteuerveranlagung in den Jahren 1998, 1999 und 2000 erklärungsgemäß vorgenommen wird.

Im Falle einer positiven Erledigung sind wir mit einer Erledigung durch eine zweite Berufungsvorentscheidung einverstanden.

*Für den Fall der Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragen wir eine **mündliche Berufungsverhandlung**.*"

Mit Schreiben vom 25. Juni 2002 übermittelte die steuerliche Vertretung das im ergänzenden Schriftsatz vom 6. Juni 2002 zitierte **Gutachten des Dipl.Ing. O. P. vom 12. März 2002** (im Folgenden sind Auszüge hieraus wiedergegeben):

A.) ALLGEMEINER TEIL

1.) Der Auftrag

Die Auftragserteilung für das hier nachfolgende Gutachten erfolgte im Herbst durch Herrn A. von B.—C. — verbunden mit dem Hinweis, daß diese Bewertung der Liegenschaft "H.-Alm" eine Entscheidungshilfe im Zusammenhang mit letztwilligen Verfügungen sein sollte. Somit stellen auch die wirtschaftlichen Gegebenheiten des Jahres 2001 die Grundlagen für diese Bewertung dar.

2.) Die Unterlagen

Folgende Unterlagen standen zur Verfügung bzw. wurden verwendet:

- a) Ein Forstoperat für den Zeitraum 1982 — 1991 — erstellt von der Studien— u. Beratungsgesellschaft der Waldbesitzer,*
- b) eine dazu gehörende Revierkarte,*
- c) eine Taxation aus dem Jahre 1994 für alle in einer neu erstellten Revierkarte (Luftbildauswertung) ausgewiesenen Unterabteilungen — erstellt von der Studien— u. Beratungsgesellschaft,*
- d) Bilanz— und Einschlagsunterlagen,*
- e) die Hilfstafeln für die Forsteinrichtung und die*
- f) Alterswertfaktoren für die Waldbewertung.*

3.) Der Zinsfuß

Soweit bei der Ertragswertberechnung **der forstliche Zinsfuß** zur Anwendung kommt, wird dieser wie allgemein üblich mit **1,5%** gewählt. Sonstige Kapitalisierungen werden mit 4% (Faktor 25) lt. Realschätzordnung durchgeführt.

4.) Bewertungsgrundlagen

Bei der Ermittlung des Verkehrswertes dieser forstwirtschaftlichen Liegenschaft wurde auf folgende Umstände Bedacht genommen:

- a) natürliche Produktionsverhältnisse
- b) äußere Verkehrslage
- c) innere Verkehrslage — insbesondere Erschließung, Bringungsverhältnisse und Geschlossenheit der Flächen
- d) Rechte und Lasten
- e) Bestandesverhältnisse
- f) Umtriebszeiten
- g) Holzpreise
- h) Kosten der Holzernte und Kultur
- i) Jagdnutzung
- k) Verwaltungskosten und
- l) sonst. Betriebskosten.

5.) Art der Verkehrswertermittlung

Zunächst muß festgehalten werden, daß die Anwendung eines Vergleichswertverfahrens in derartigen Fällen nicht realistisch ist, da Kaufpreise in genügender Anzahl hinsichtlich vergleichbarer Liegenschaften vorliegen müßten — was aber nicht der Fall ist; lediglich bei kleinen Einzelparzellen wäre dies durchführbar.

Aus diesem Grunde soll hier der Verkehrswert aus einer Kombination von "Sachwertverfahren und Ertragswertverfahren" ermittelt werden, wobei schon jetzt festzuhalten ist, daß bei Liegenschaften mit der hier vorliegenden Größe bzw. eigentlich "relativen Kleinheit" der Ertragswert bezogen auf den Verkehrswert eine relativ untergeordnete spielt. Bei Waldflächen von mehreren 1.000 Hektar ist das Gewicht des Ertragswertes wesentlich höher einzustufen. —

Daher sei schon hier festgehalten, bei dieser hier vorzunehmenden Bewertung dem Ertragswert lediglich 25 % und dem Sachwert 75 % an Gewicht zugeordnet werden.

6.) Technischer Bericht

a) Feststellung des Sachwertes: Für die 5 Waldabteilungen wurde auf Grund der im Jahr 1994 vorgenommenen Taxation jeweils nach dem Gewichtsmittel je Altersklasse die durchschnittliche Bonität und Bestockung errechnet wie auch der Holzvorrat (je Altersklasse) festgestellt, wobei der Holzvorrat nicht der vorhandenen Taxation entnommen wurde, da er fehlerhaft war. Somit ergeben sich für jede Abteilung und deren Altersklassen Grundlagentziffern für die Verwendung von Alterswertfaktoren; diese basieren bis zum Alter von 40 Jahren auf dem Bestandeskostenwert, von 41 – 80 Jahren auf dem Bestandeserwartungswert und ab dem Umtriebsalter auf dem Bestandesabtriebswert. Auf diesen Grundlagen wird der jeweilige Bestandeswert der Altersklasse errechnet, der nachfolgend festgelegte Bodenwert hinzugeschlagen und somit der Bestandesgesamtwert errechnet.—

Nachdem von der Taxation 1994 ausgegangen wird müssen die Holznutzungen zwischen 1995 und 2001, die über den Normaleinschlag hinausgegangen sind, Berücksichtigung finden - und zwar: In den letzten 7 Jahren wurden dem Revier rd. 10.000 Erntefestmeter Rundholz entnommen; dies bedeutet bei Unterstellung eines Einschlages von 800 Efm einen Überhieb von 4.400 Efm, dies mal einem Stockzins von 450,—S einen Wert von 1,980.000,—S. Um diesen Betrag wird der zunächst errechnete Bestandesgesamtwert zu verringern sein.

Festlegung des Bodenwertes (In Relation zu den Bonitäten):

Boden	Wert
Waldboden Bonität VIII+	6,00 S/m ²
Waldboden Bonität VII	5,25 S/m ²
Waldboden Bonität VI	4,50 S/m ²
Waldboden Bonität V	3,75 S/m ²
Waldboden Bonität IV	3,00 S/m ²
Waldboden Bonität III	2,25 S/m ²
Almflächen etc	1,50 S/m ²

Festlegung des Ertragswertes:

Hier wird eine Modellrechnung vorgenommen, in der einerseits die unter größter Sparsamkeit zwingend anfallenden Kosten den jedenfalls erzielbaren Einnahmen

gegenübergestellt werden; der sich ergebende Ertrag wird mit 1,5 % (Faktor 66,6) kapitalisiert und stellt den Ertragswert der Wirtschaftseinheit dar.

Ableitung des für die Feststellung des Sachwertes wie auch für die Ableitung des Ertragswertes relevanten Stockzinses. Die verwendeten Holz—Sortimentspreise wie auch die Sortimentsanteile basieren auf einem mehrjährigen Durchschnitt wie folgt:

d1) durchschnittlicher Rundholzerlös für

Holzart	Preis	Anteil
Fi.Sägeholz ABC ...	1.020,- S/fm ³	Anteil 54%
Lä.Sägeholz ABC ...	1.250,- S/fm ³	Anteil 6%
Braunbloche u. C+	620,- S/fm ³ ...	Anteil 12%
Schwachbloche I-b ...	800,- S/fm ³ ...	Anteil 15%
Industrieholz ...	380,- S/fm ³ ...	Anteil 6%
unverwertetes	/ ...	Anteil 6%
Brennholz ...	300,—S/fm ...	Anteil 1%

ergibt einen Durchschnittserlös von 852,— S je fm³

d2) Für die Rundholzerzeugung (Schlägerung, Bringung u. Lagerung abfuhrbereit an den Forststraßen werden

Waldart	Ertrag Holz
im Wirtschaftswald	352,— S je fm ³ und
im Schutzwald	452,— S je fm ³

d3) Somit errechnet sich ein Stockzins im

Waldart	Stockzins
im Wirtschaftswald	500,— S je fm ³ und
im Schutzwald	400,— S je fm ³ fest.

e) Der **Schutzwald außer Ertrag** wird hier keiner sich auf Grund von Alter, Bonität und Bestockung im Detail vorgenommener Bewertung unterzogen, da in diesem ja keine planmäßigen Nutzungen vorgenommen werden und sein Wert nahezu ausschließlich in der Wildeinstandsfunktion und einem Lawinenschutz besteht; Holzanfälle bedingt durch höhere Gewalt kommen in Hinblick auf die **extrem schwierige Bringbarkeit** eher selten vor.—

Aus diesem Grunde wird diese als Wald ausgewiesene Fläche nur mit einem Quadratmeterpreis gutachtlich bewertet.

b) **SPEZIELLER TEIL**

Die Bewertung

1.) Der Sachwert - bestehend aus dem Bestandeswert und dem Bodenwert:

...[es folgen Detailberechnungen] ...

a6) Zusammenstellung des Sachwertes

Bestand	Größe	Wert
Bestand Wirtschaftswald	200,35 ha	21,164.712,--
Boden Wirtschaftswald		9,556.609,-- S
Bestand Schutzwald im	81,06 ha	4,675.010,-- S
Boden Schutzwald im		2,428.242,-- S
Schutzwald außer Ertrag	45,15 ha	1,625.400,-- S
Alm- und sonstige Flächen	205,86 ha	2,472.000,- S
Der Sachwert beträgt für	<u>532,42 ha</u>	<u>41,821.973,--</u> (7,87 S je m ²)

b) Der Ertragswert

Bei der Errechnung des Ertragswertes kann **nicht die derzeit gepflogene Bewirtschaftungsform** unterstellt werden, sondern es wird ein Bewirtschaftungsmodell unterstellt, welches ausschließlich auf bestmögliche Erträge und minimalste Kosten ausgerichtet ist. — Als nur ein Hinweis sei hier festgehalten, daß eine Liegenschaft dieser Größe und dieser Ertragskraft die **Anstellung eines Forstwartes bzw. Jägers nicht rechtfertigt - die 3—fache Reviergröße wäre die untere Grenze für einen vollbeschäftigten Angestellten.** — Der dem Ertragswert zugrunde liegende nachhaltige Einschlag muß hier noch fixiert werden und zwar:

Das bis 1994 gültige Operat hat einen Einschlag von 650 Efm ausgewiesen — was mit Sicherheit vorsichtig gewesen ist; man muß auch davon ausgehen, daß vor 20 Jahren die Aufschließung u. die technischen Möglichkeiten andere gewesen sind. - In Anbetracht der in **den letzten 7 Jahren** doch erfolgten **Überschlägerung** wird hier ein **nachhaltiger Einschlag** von 875 Vfm = **700 Efm** festgelegt.

Unter der Annahme, daß 76 % des Einschlages aus dem Wirtschaftswald kommen und 24 % aus der Schutzwaldnutzung stammen, errechnet sich ein durchschnittlicher Stockzins von 476,- S/fm. — Weiters bedarf es noch einiger Hinweise bezüglich des Jagdwertes: Die Jagdfläche beträgt zunächst rd. 532 Hektar Eigenbesitz - sie erhöht sich aber durch ein derzeit gegebene **Recht auf eine Vorpachtfläche von rd. 161 Hektar** — damit ist die aktuelle Jagdfläche mit rd. 693 Hektar zu unterstellen. Allerdings wird in Anbetracht der Endlichkeit dieses Vorpachtrechtes der angesetzte Jagdertrag nur mit dem Faktor 18 kapitalisiert. —

Der Bei der folgenden Ertragswertberechnung relativ hoch angesetzte Jagderlös rechtfertigt sich in der **jagdlichen Qualität** des Reviers (Hirsche bis 10,— kg Geweihgewicht, Rehböcke bis zu 500 Gramm und sichere Schußmöglichkeit von mehreren alten Gamsböcken). -

Einnahmen:

Holzerlös für 700 fm a 476,—S	= 333.200,—S	x 66,6	= 22,191.120,—S
Jagderlös für 693 ha a 500,—S	= 346.500,—S	x 18	= 6,237.000,—S
Almerlöse u. Hüttenpacht	= 7.500,—S	x 25	= 187.500,— S
sonst. Erlöse (AMA etc.)	= 20.000,—S	x 25	= 500.000,— S
Kapitalisierter Gesamterlöswert			29,115.620,—S

Ausgaben:

Revierbetreuung inc.Kanzlei	= 52.000,—S	x 25	1,300.000,—S
km—Geld PKW für 4.000 km	= 20.000,—S	x 25	500.000,—S
Aufforstung u.Kulturschutz	= 70.000,—S	x 25	1,750.000,—S
Straßenerhaltung	= 20.000,—S	x 25	500.000,—S
Grundsteuer/Abgabe z.EHW	= 32.000,— S	x 25	800.000,—S
Mitgliedsbeiträge	= 3.000,—S	x 25	75.000,—S
Telephon u. Porto	= 8.000,—S	x 25	200.000,— S
Jagdpachte (Vorpacht)	= 7.500,— S	x 25	187.500,— S
Landesjagdabgabe	= 15.000,— S	x 25	375.000,— S
Zaunerhaltung	= 25.000,— S	x 25	625.000,— S
sonst Instandhaltungen	= 50.000,— S	x 25	1.250.000,— S
SV Bauern	= 135.000,— S	x 25	3,375.000,— S
kapitalisierte Gesamtkosten			10,937.500,—S

b3) Somit ergibt sich folgender Ertragswert des Reviers **H.-Alm** :

	S
Kapitalisierter Gesamterlös je Jahr	29,115.620,— S
Abzüglich kapitalisierte Gesamtkosten im Jahr	- 10,937.500,—
Ertragswert	18,178.120,— S
	(3,41 S je m2)

b4) Festlegung des Verkehrswertes

Sachwert	41,921.973,— S	davon 70%	29,345.381,— S
Ertragswert	18,178.120,— S	davon 30%	5,453.436,— S

ergibt einen VERKEHRSWERT für 532 ha von 34,798.817,— S

Anmerkung: Diesem Wert wäre noch der Wert der **Jagdhausbaulichkeiten hinzu zu fügen** — hier wurde davon abgesehen, weil einerseits der Verfasser hier kein Bausachverständiger ist und andererseits diese Gebäude heute nicht in dieser Form erbaut werden würden.

C.) **Schlußbemerkungen**

Der Verfasser dieses Bewertungsgutachtens betrachtet es für notwendig, auf die Schwierigkeiten, die die Feststellung des Verkehrswertes einer derartigen Liegenschaft verursacht hinzuweisen. Die Gründe hierfür hat vor vielen Jahren Prof. Dr. Sa. von der Universität für Bodenkultur wie folgt formuliert: Für die Bewertung des Nutzens an einer Sache, als Grundlage für eine eventuelle Preisfindung im Geschäftsverkehr, kann es aus folgenden Gründen keinen objektiven bzw. allgemein anerkannten Maßstab geben, denn

- a) sind die Bewertungsstandpunkte grundsätzlich subjektiv*
- b) gibt es keine objektiv sichere Grundlage für die Realisierung künftigen Nutzens (Bewertung unter Unsicherheit) und*
- c) ist die Preisfindung für Güter ein statistisches Problem — je geringer die Zahl der Tauschvorgänge (Kauf—Verkauf), umso mehr treten subjektive Momente der Einzelfälle in den Vordergrund.*

Überträgt man diese Maßstäbe auf die Fragen der Waldbewertung, so läßt sich deren heutiger Standort kurz etwa so beschreiben:

In den Vorstellungen über die Möglichkeiten der Wertermittlung für Waldflächen — Boden und Bestände - ist ein bemerkenswerter Wandel zu verzeichnen. War man früher der Ansicht, man könne mit Hilfe von mathematisch einwandfreien Formeln Werte — also Preise — objektiv in eindeutiger funktioneller Abhängigkeit von einigen meßbaren Größen berechnen, so steht man heute auf dem Standpunkt, daß Waldbewertung im modernen Sinne lediglich die Grundlagen für eine Preis- oder Entschädigungsermittlung bereitstellen kann. Die rechnerischen Verfahren haben daher den Charakter von Hilfsmitteln, die in der Regel benötigt werden, weil die Anzahl der Geschäftsvorgänge zu gering und dieselben zu wenig transparent sind, als daß sie von sich aus unmittelbar preisbildend wirken können. Auf der Grundlage derartiger Berechnungen müssen dann die Partner bzw. Kontrahenten sich selbst mit den Ergebnissen auseinandersetzen, um letztlich zu einem Übereinkommen zu gelangen (Ende des Zitates). –

Nachdem dieses Gutachten Grundlage für Überlegungen des Auftraggebers hinsichtlich letztwilliger Verfügungen dienen soll, sei noch auf folgenden Umstand hingewiesen: Hinsichtlich der Handhabung der Einkommensteuer ergibt sich eine Differenz hinsichtlich des Vermögensvorteils; übernimmt ein Erbe die Liegenschaft in Natura, so wird ihm der Wert der Liegenschaft voll als Vermögen angerechnet, sobald er aber dieses Vermögen realisieren würde – das heißt verkaufen würde –

wäre er auf Grund der Besteuerung des Veräußerungsgewinns um etliche Millionen ärmer. Dieser Umstand könnte für Nachlaßbestimmungen eine Rolle spielen."

Mit Schreiben vom 2. Oktober 2002 wurden vom Bw. durch seine steuerliche Vertretung berichtigte Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärungen für das Jahr 2000 eingereicht.

Die Umsatzsteuererklärung weist eine Zahllast von 85.119,00 S – gegenüber einer Zahllast von 66.600,00 S im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid vom 16. Jänner 2002 – aus; die Einkommensteuererklärung weicht von jener vom 17. Dezember 2001 durch Einbeziehung der Einkünfte aus dem Forstbetrieb W. ab.

Das Finanzamt Lilienfeld St. Pölten richtete in weiterer Folge mit Schreiben vom 23. Mai 2005 ein Ersuchen an die Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Gebühren und Verkehrssteuern, um Prüfung des Gutachten des Dipl.Ing. O. P. vom 12. März 2002.

Mit Schreiben vom **14. Dezember 2005** gab der vom Finanzamt beigezogene **Amtssachverständige Dipl.Ing. Dr. Wo. M.** folgende **forstfachliche Stellungnahme** ab:

Allgemeines

Im Auftrag des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten wurde das Revier H.-Alm besichtigt.

An der Besichtigung am 20.10.2005 haben teilgenommen: ...

Vom Betrieb vorgelegte Unterlagen

- (1) *Waldwirtschaftsplan 1982: Vom Betrieb wurde ein abgelaufener Waldwirtschaftsplan aus dem Jahre 1982 vorgelegt, der von der Studien- und Beratungsgesellschaft österreichischer Waldbesitzer GmbH mit Sitz in Wien erstellt wurde.*
- (2) *Bestandesbeschreibungen mit Taxation und Forstkarte aus dem Jahr 1994 (**unvollendet**, wesentliche Teile fehlen): Die Bestandesbeschreibungen (tw. fehlerhaft und unvollständig) aus dem Jahr 1994 wurden laut Angabe des Eigentümers nie zu einem Wirtschaftsplan zusammengeführt.*
- (3) *Gutachten zur Ermittlung des aktuellen Verkehrswertes des Reviers H.-Alm, erstellt von DI P. (12.3.2002).*

- (4) *Berechnung des Vorrats- und Wertzuwachses in der Periode 1982-2001 durch Stb Dipl.Ing.Dr. U. (ohne Datum), LBG Wien*
- (5) *Holzeinschlagsmeldungen 1990-2004 an das Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft.*
- (6) *Abschusslisten*

Ein Anbau- und Ernteverzeichnis (in der Forstwirtschaft "Materialbuch" genannt), das gemäß § 125 Abs 5 BAO iVm der Verordnung des BMF vom 2.2.1962 (BGBl 1962/519) von buchführenden Forstbetrieben geführt werden muss, konnte vom Forstbetrieb nicht vorgelegt werden. Daher sind detaillierte Nachkalkulationen der Holznutzungen (z.B. im Schutzwald) nicht möglich.

Beschreibung des Betriebes

Das Revier H.-Alm liegt ... Der Betrieb ist lt. Angabe des Eigentümers seit 1930 in Familienbesitz.

Flächenausmaß

Der Betrieb umfasst laut Grundbuchsauszug vom 2.9.2005 eine Fläche von gerundet 540 Hektar.

Davon entfallen auf:

Landwirtschaftlich genutzte Fläche	3,5272	0,65%
Alpe	224,5240	41,59%
Wald	310,9028	57,59%
Sonstige	0,6817	0,13%
Baufläche	0,2057	0,04%
Gesamt	539,8414	100,00%

Quelle: Grundbuchsauszug vom 2.9.2005

Forstbetriebsfläche nach der Forstvermessung (ha):

Wirtschaftswald	185,29	54,9%
Schutzwald im Ertrag	94,85	28,1%
Schutzwald außer Ertrag	45,83	13,6%
Forststraße	7,99	2,4%
Wildwiesen	2,40	0,7%
sonstige NHB	1,39	0,4%
Gesamte Forstbetriebsfläche in ha	337,75	100,0%

Quelle: Waldwirtschaftsplan 1982

Die Differenz zwischen der Waldfläche laut Kataster und der Forstbetriebsfläche laut Waldwirtschaftsplan 1982 ist darauf zurückzuführen, dass auf ehemaligen Almfläche (lt. Kataster) inzwischen (Schutz-)Waldbestände stocken.

Rechte und Dienstbarkeiten

Die Almflächen sind durch Weiderechte belastet. Weiters sind Dienstbarkeiten, wie Viehtriebs-, Zaunholzbezugs- und Holzungsrechte intabuliert.

Eigenjagd

Mit dem Betrieb ist das Eigenjagdrecht verbunden. Die Jagdfläche umfasst einschließlich der Vorpachtflächen 693,70 Hektar und liegt in der Hochwildkernzone. Die Hauptwildarten sind Rot-, Reh- und Gamswild. Die Jagd wird in Eigenregie ausgeübt.

Besichtigung

Die Besichtigung unter Führung des Eigentümers brachte folgendes Ergebnis:

- Bei dem Betrieb handelt es sich um ein Gebirgsrevier in landschaftlich schöner Lage verbunden mit einem hohen Jagdwert. Der Betrieb ist an das öffentliche Verkehrsnetz angebunden. Die Waldflächen sind durch Forstwege erschlossen. In den tieferen Lagen finden sich Fichten-Lärchen-Wirtschaftswälder, noch oben hin schließen Fichten-Lärchen-(Zirben)-Schutzwälder an. Die anschließende H.-Alm wird mit Vieh aufgrund urkundlich gesicherter Weiderechte bestoßen. An Gebäuden sind Jagdhäuser und Nebengebäude vorhanden.
- Eine größere Rotwildfütterung, Rehwildfütterungen und diverse Reviereinrichtungen (Hochsitze, etc.) für die jagdliche Bewirtschaftung wurden vorgefunden.
- Der Betrieb wurde durch **größere Windwürfe** in den Jahren 1990 und 2002/2003 geschädigt.
- Die **Nutzungen im Schutzwaldbereich beschränkten** sich in der Vergangenheit auf die Aufarbeitung von Windwürfen einschließlich von Begradigungshieben und kleinerer Absäumungen. Da ein "Materialbuch" nicht vorhanden ist, ist weder eine mengenmäßige Abgrenzung noch eine detaillierte Nachkalkulation der Nutzungen möglich.

- Durch Kalamitäten verursachte Schäden an Forstwegen konnten nicht vorgezeigt werden.
- Waldbestände, vor allem die Altersklassen II und III, sind durch **Schälschäden** - verursacht durch Rotwild - **massiv geschädigt**. Durch die Schälung ist der wertvollste Teil des Stammes – das Erdbloch - entwertet. Die Hauptschadensgebiete liegen in den Abteilungen 1 und 2 (nördliche und östliche Revierteile).
Laut Waldwirtschaftsplan 1982 sind 60% der II. Altersklasse im Wirtschaftswald, 90% der III. AKL und 53% der V. AKL von Schälschäden betroffen.

Verbiss- und Schälschäden laut Waldwirtschaftsplan 1982:

Wirtschaftswald	0	I. AKL	II. AKL	III. AKL	IV. AKL	V. AKL	VI. AKL	VII. AKL	Gesamt							
Fläche	1,98	32,35	100%	17,04	100%	29,74	100%	22,49	100%	26,15	100%	35,19	100%	20,35	100%	185,29
Verbißschäden		16,55	51%													
Schälschäden		2,38	7%	10,18	60%	26,79	90%	5,14	23%	13,85	53%	3,44	10%			
Schutzwald im Ertrag																
Fläche	1,32	5,27	100%	4,80	100%	6,84	100%	19,00	100%	12,81	100%	13,75	100%	31,06	100%	94,85
Verbißschäden		2,39	45%													
Schälschäden						1,99	29%	5,12	27%	2,01	16%	0,49	4%			

- In den Forstkulturen wurden Schäden durch **wiederholten Wildverbiss** beobachtet. In der Folge sind hohe Aufwendungen für Pflege- und Schutzmaßnahmen in den Kulturen erforderlich. Laut Waldwirtschaftsplan 1982 sind in der I. Altersklasse im Wirtschaftswald 51% der Fläche von Verbißschäden betroffen, im Schutzwald im Ertrag 45%.
- Zum Schutz der unterliegenden Bauernwälder vor Wildschäden wurde entlang der östlichen und südlichen Besitzgrenze vom Betrieb ein ca. **12 km langer Wildabwehrzaun** errichtet.

Forstfachliche Stellungnahme zu den in den Berufungsschriften vorgebrachten Punkten

Hohe Kostenbelastung verursacht durch die behördlich vorgeschriebene Bewirtschaftung des Schutzwaldes

Grundsätzlich unterscheidet das Forstgesetz 1975 idgF im § 21 zwischen Standortschutzwäldern und Objektschutzwäldern:

§ 21. (1) Standortschutzwälder (Wälder auf besonderen Standorten) im Sinne dieses Bundesgesetzes sind Wälder, deren Standort durch die abtragenden Kräfte von Wind, Wasser oder Schwerkraft gefährdet ist und die eine besondere Behandlung zum Schutz des Bodens und des Bewuchses sowie zur Sicherung der Wiederbewaldung erfordern.

...

(2) Objektschutzwälder im Sinne dieses Bundesgesetzes sind Wälder, die Menschen, menschliche Siedlungen oder Anlagen oder kultivierten Boden insbesondere vor Elementargefahren oder schädigenden Umwelteinflüssen schützen und die eine besondere Behandlung zur Erreichung und Sicherung ihrer Schutzwirkung oder Wohlfahrtswirkung erfordern.

Behandlung und Nutzung des Schutzwaldes legt § 22 ForstG wie folgt fest:

§ 22. (1) Der Eigentümer eines Schutzwaldes hat diesen entsprechend den örtlichen Verhältnissen jeweils so zu behandeln, dass seine Erhaltung als möglichst stabiler, dem Standort entsprechender Bewuchs mit kräftigem inneren Gefüge bei rechtzeitiger Erneuerung gewährleistet ist.

(2) Liegen bei einem Wald die Voraussetzungen für die Qualifikation als Schutzwald gemäß § 21 vor, so hat der Waldeigentümer den Wald, auch wenn der Schutzwaldcharakter nicht bescheidmäßig festgestellt worden ist, als Schutzwald zu behandeln.

(3) Der Eigentümer eines Standortschutzwaldes, der nicht Objektschutzwald im Sinne des § 21 Abs. 2 ist, ist zur Durchführung von Maßnahmen gemäß den Abs. 1 und 4 insoweit verpflichtet, als die Kosten dieser Maßnahmen aus den Erträgen von Fällungen in diesem Standortschutzwald gedeckt werden können. Darüber hinaus ist er zur Wiederbewaldung von Kahlfeldern oder Räumen, ausgenommen in ertragslosem Standortschutzwald, sowie zu Forstschutzmaßnahmen gemäß den §§ 40 bis 45 verpflichtet.

(3a) Der Eigentümer eines Objektschutzwaldes ist zur Durchführung von Maßnahmen gemäß den Abs. 1 und 4 insoweit verpflichtet, als die Kosten dieser Maßnahmen durch öffentliche Mittel oder Zahlungen durch Begünstigte gedeckt sind. Die übrigen Verpflichtungen des Waldeigentümers auf Grund dieses Bundesgesetzes bleiben unberührt.

(4) Der Bundesminister für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft hat die Behandlung und Nutzung der Schutzwälder durch Verordnung näher zu regeln. In dieser kann insbesondere angeordnet werden, dass

a) freie Fällungen einer Bewilligung bedürfen (§ 85), soweit nicht § 96 Abs. 1 lit. a und § 97 lit. a Anwendung findet,

b) die Wiederbewaldungsfrist abweichend von § 13 festzusetzen ist,

c) ein von einer Verordnung nach § 80 Abs. 4 abweichendes Alter der Hiebsunreife einzuhalten ist.

Das Forstgesetz verpflichtet im § 22 Abs 3 die Eigentümer von Schutzwäldern, die Erträge von Fällungen im Schutzwald (nicht allfällige andere Erträge aus Schutzwald, zB Jagdpacht,...) in erster Linie für diese Bewirtschaftung zu verwenden, gestattet also Eigentümerentnahmen aus Fällungserträgen erst nach Erfüllung der Bewirtschaftungspflicht, **andererseits wird der**

forstgesetzlich erzwingbare Aufwand für die Schutzwaldbewirtschaftung - auch bei Schutzwaldsanierung nach § 24 - mit eben diesen Schutzwald-Fällungserträgen begrenzt [Bobek/ Plattner/ Reindl, ForstG (1995), Anm 4 zu § 22 und Brawenz/ Kind/ Reindl, ForstG (2005) Anm 4 zu § 22].

Hohe Kostenbelastung aufgrund der vorgeschriebenen Wildfütterung und zur Vermeidung von Schälschäden und

Verbissschäden im Wald

Das Steiermärkische Jagdgesetz 1986 regelt die Wildfütterung und die Abschussplanung wie folgt:

§ 50

Wildfütterung

(1) Der Jagdberechtigte ist verpflichtet, für ein ausgewogenes Verhältnis zwischen Wildstand und natürlichem Nahrungsangebot zu sorgen. Im Bereiche von Fütterungsanlagen ist wildgerecht zu füttern.

(2) Futterstellen für Rotwild dürfen über Antrag des Jagdberechtigten nur auf Grund einer Genehmigung der Bezirksverwaltungsbehörde errichtet und betrieben werden. Vor Genehmigung ist der Bezirksjägermeister und die Bezirkskammer für Land und Forstwirtschaft und in Gemeindejagdgebieten der Grundbesitzer zu hören.

(3) Die Genehmigung von Fütterungsanlagen für Rotwild darf nur unter Bedachtnahme auf die regionalen Interessen der Jagd und der Land und Forstwirtschaft erfolgen und ist daher erforderlichenfalls an Auflagen zu binden. (2)

(4) Jedes Füttern von Rotwild außerhalb genehmigter Fütterungsanlagen, das Betreiben von Lockfütterungen sowie das Füttern von Gamswild ist verboten; Rehwildfütterungen sind, wo erforderlich, rotwildsicher einzuzäunen. In Notfällen können von der Bezirksverwaltungsbehörde Ausnahmen genehmigt werden.

(5) Ändern sich die Voraussetzungen, die für die Errichtung einer Fütterungsanlage maßgebend waren (z.B. durch großräumige Windwürfe), ist eine Überprüfung der Genehmigung durchzuführen.

(6) Die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Gesetzes bereits bestehenden Rotwildfütterungen sind binnen Jahresfrist vom Jagdberechtigten der zuständigen Bezirksverwaltungsbehörde zwecks Überprüfung ihrer Entsprechung und nachträglichen Genehmigung bekanntzugeben.

§ 56

Wildabschussplan

(1) Der Jagdberechtigte (bei nicht verpachteten Eigenjagden der Jagdausübungsberechtigte, bei verpachteten Jagden der Pächter oder Jagdverwalter) hat den Wildabschuß so zu regeln, daß der Abschussplan erfüllt wird, die berechtigten Ansprüche der Land und Forstwirtschaft auf Schutz gegen Wildschäden gewahrt werden und durch den Abschuß eine untragbare Entwertung des eigenen und der angrenzenden Jagdgebiete vermieden wird. Innerhalb dieser Grenzen soll die Abschußplanung bewirken, daß ein in seinen Altersklassen gesunder Wildstand aller heimischen Wildarten in angemessener Zahl erhalten bleibt.

(2) Der Abschuß von Schalenwild das Schwarzwild ausgenommen sowie von Auerwild, Birkwild und Murmeltieren hat auf Grund eines genehmigten Abschussplanes stattzufinden. Der Abschußplan ist ein Pflichtabschußplan, dessen Gesamtabschußzahlen weder unter noch überschritten werden dürfen. Beim Auer und Birkwild sowie bei den Murmeltieren darf der Abschußplan nicht über, wohl aber unterschritten werden. Die Jagdberechtigten haben für die Erstellung und Erfüllung der Abschußpläne zu sorgen. Der Abschußplan ist alljährlich für Schalenwild bis zum 1. Mai, für Auer und Birkwild bis zum 1. April zahlenmäßig getrennt nach Wildarten und Geschlecht dem zuständigen Bezirksjägermeister vorzulegen. Über den erfolgten Abschuß ist eine Abschussliste zu führen, die auf Verlangen vorzulegen ist. Fallwild, das ist Wild, welches nicht im Zuge der Jagdausübung erlegt wurde, ist bis zum Ende der Schußzeit auf den Abschussplan anzurechnen. Um Lebendfang ist bei der Bezirksverwaltungsbehörde anzusuchen; jedes entnommene Stück Schalenwild auch verwertbares Fallwild ist mit einer Wildplombe zu versehen.

(3) Der Abschlußplan ist vom Jagdberechtigten beim zuständigen Bezirksjägermeister zur Genehmigung einzureichen.

(4) Die Genehmigung des Abschlußplanes erfolgt durch den Bezirksjägermeister unter Zugrundelegung der Abschlußrichtlinien der Steirischen Landesjägerschaft und unter Berücksichtigung der Abschlußplanerfüllung des vergangenen Jagdjahres im Einvernehmen mit der zuständigen Bezirkskammer für Land und Forstwirtschaft. Kommt ein solches Einvernehmen nicht zustande, wird der Abschlußplan von der Bezirksverwaltungsbehörde festgelegt. Bei der Genehmigung bzw. Festlegung der Abschlußpläne ist zur Regulierung der Wildbestände auf die Situation in den Nachbarjagdgebieten Bedacht zu nehmen. Die gemeinsame Abschlußplanung für mehrere Jagdgebiete ist unter der Voraussetzung des Einvernehmens zwischen den Jagdberechtigten zulässig, wobei die auf jedes einbezogene Jagdgebiet entfallenden Abschüsse durch gesonderte Abschüsse ausgewiesen sein müssen. Die Bezirksjägermeister haben die Einhaltung der Abschlußpläne zu kontrollieren und wahrgenommene Übertretungen derselben der Bezirksverwaltungsbehörde anzuzeigen. Die Bezirksjägermeister und Hegemeister sind berechtigt, den Jagdberechtigten die Vorlage des erlegten Wildes bzw. des aufgefundenen Fallwildes aufzutragen.

(5) Nimmt die Behörde wahr, daß Bestandesschädigungen eingetreten sind oder eintreten drohen, ist der Pflichtabschuß in den in Betracht kommenden Jagdgebieten unverzüglich zu erhöhen.

(6) Wird der Abschlußplan nicht erfüllt, so hat die Bezirksverwaltungsbehörde dem Jagdberechtigten unverzüglich aufzutragen, den fehlenden Abschluß binnen einer festzusetzenden angemessenen Frist auch in der Schonzeit durchzuführen. Wurden über den Wildstand, der für die Festlegung des Abschlußplanes gemeldet wurde, offenbar unrichtige Angaben gemacht oder wurde der Aufforderung, den fehlenden Abschluß unverzüglich nachzuholen, nicht fristgerecht entsprochen, so hat die Bezirksverwaltungsbehörde folgende Maßnahmen einzeln oder nebeneinander zu verfügen:

- a) Strafen gemäß § 77,
- b) Tötung des vorgeschriebenen Abschusses durch vertrauenswürdige Personen auf Kosten des Jagdberechtigten,
- c) einstweilige Verfügung gemäß § 73,
- d) Aufteilung des nicht getätigten Abschusses auf die angrenzenden Jagdgebiete nach Einholung des Einverständnisses der dort Jagdberechtigten,
- e) bei verpachteten Jagden die Auflösung des Pachtvertrages.

Wie den oben zit. Gesetzesstellen zu entnehmen ist, lässt sich aus dem Steiermärkischen Jagdgesetz eine unmittelbare Verpflichtung zur Wildfütterung nicht ableiten. Hingegen hat der Jagdberechtigte (in diesem Fall der Eigentümer) für ein ausgewogenes Verhältnis zwischen Wildstand und natürlichem Nahrungsangebot zu sorgen. Darüber hinaus ist das Betreiben einer Rotwildfütterung - wie in diesem Fall vorhanden - **nur mit Genehmigung der Bezirksverwaltungsbehörde** möglich.

Weiters hat der Jagdberechtigte (der Eigentümer) den Wildstand über den Abschussplan so zu regeln, dass ... die berechtigten Ansprüche der Land und Forstwirtschaft auf Schutz gegen Wildschäden gewahrt werden und **durch den Abschuss eine untragbare Entwertung des eigenen und der angrenzenden Jagdgebiete vermieden wird.**

Gesetzliche Bestellungspflicht für Forstpersonal

§ 113 ForstG regelt die Pflicht zur Bestellung von Forstpersonal wie folgt:

§ 113. (1) Eigentümer von Wäldern im Ausmaß von mindestens **1 000 ha**, wenn diese eine wirtschaftliche Einheit bilden (Pflichtbetrieb), haben ein leitendes Forstorgan zu bestellen und diesem in den Fällen des Abs. 3 weitere Forstorgane zuzuteilen.

(2) Der Verpflichtung nach Abs. 1 ist entsprochen, wenn für jeden Pflichtbetrieb

1. mit einer Waldfläche von weniger als 3.600 ha ein Förster,
2. mit einer Waldfläche von mindestens 3.600 ha ein Forstwirt

als leitendes Forstorgan bestellt wird.

(3) Der Verpflichtung gemäß Abs. 1 hinsichtlich der Zuteilung weiterer Forstorgane ist entsprochen, wenn bei Pflichtbetrieben mit einer Waldfläche von mindestens 6.600 ha weitere Forstorgane zugeteilt werden, wobei für je weitere 3.000 ha je ein Forstorgan zu bestellen ist.

(4) Das leitende Forstorgan ist im Rahmen seiner Aufgaben zur Vertretung des Waldeigentümers vor Behörden und Körperschaften öffentlichen Rechts berechtigt.

Der ggst Forstbetrieb weist laut Wirtschaftsplan 1982 eine Waldfläche von **337,75 ha** auf; somit ist **keine Verpflichtung zur Bestellung von Forstpersonal gemäß ForstG** gegeben.

Mehrmalige Katastrophenereignisse

Es wurde argumentiert, dass der Betrieb durch mehrmalige Katastrophenereignisse (Windwurf) schwer in Mitleidenschaft gezogen wurde.

Die Auswertung der vom Betrieb an das Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft gemeldeten Holznutzungen ergibt folgendes Bild.

- Größere Schadholzmengen sind im Jahr 1990 (1060 Efm), und in den Jahren 2002 (622 Efm) und 2003 (1077 Efm) angefallen.
- Im Schnitt liegt der **Schadholzanteil** für den Zeitraum 1990 bis 2004 bei **20%**, für den Zeitraum 1994 bis 2003 bei 16%.

Holzeinschlagsmeldungen

Jahr	Holzeinschlag Efm	Schadholz Efm	in %
1990	1060	1060	100%
1991	1366	150	11%
1992	1475	65	4%
1993	150	60	40%
1994	970	120	12%
1995	1355	50	4%
1996	995	15	2%
1997	880	40	5%
1998	885	25	3%
1999	913	30	3%
2000 (1)	1300	30	2%
2001	2850	30	1%
2002	1842	622	34%
2003	1077	1077	100%
2004	1649	445	27%
	18767	3819	20%

Efm/ Jahr 1251

1994-2003	13067	2039	16%
-----------	-------	------	-----

(1) Im Jahr 2000 erfolgte eine Umstellung
bei der Erhebung des Holzeinschlags.

Im Vergleich dazu der durchschnittliche Schadholzanteil in den österreichischen Forstbetrieben:

HOLZEINSCHLAG IN ÖSTERREICH in 1.000 Erntefestmeter ohne Rinde											
	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	Gesamt
Starkholz	8.548	8.081	8.195	8.530	8.165	8.067	6.754	6.725	7.764	9.177	
Schwachholz	2.552	2.665	3.018	2.772	2.693	2.921	1.279	3.836	4.046	4.542	
Nutzholz	11.100	10.747	11.213	11.302	10.858	10.988	10.416	10.561	11.809	13.719	
Laubholz	846	830	798	795	760	802	810	867	910	945	
Nadelholz	10.254	9.916	10.415	10.507	10.098	10.186	9.607	9.695	10.900	12.774	
Brennholz	3.259	3.059	3.797	3.423	3.176	3.096	2.860	2.905	3.036	3.336	
Laubholz	1.296	1.190	1.196	1.292	1.323	1.314	1.237	1.264	1.266	1.376	
Nadelholz	1.963	1.870	2.601	2.131	1.853	1.781	1.623	1.641	1.770	1.960	
Gesamteinschlag	14.359	13.806	15.010	14.726	14.034	14.084	13.276	13.467	14.845	17.055	144.662
Laubholz	2.142	2.020	1.994	2.087	2.083	2.116	2.047	2.131	2.176	2.321	
Nadelholz	12.217	11.786	13.017	12.638	11.951	11.968	11.229	11.336	12.670	14.734	
Schadholz	5.339	4.119	6.244	4.012	2.857	2.831	3.706	2.475	2.898	8.240	42.721
	37%	30%	42%	27%	20%	20%	28%	18%	20%	48%	30%

Quelle: Lebensministerium 2004

Im Zeitraum 1994 bis 2003 ist der durchschnittliche Schadholzanteil in den österreichischen Forstbetrieben mit 30% höher im gegenständlichen Forstbetrieb mit 16%.

Festgestellt wird, dass der Betrieb auch in Jahren mit geringem Schadholzanfall - z.B. in der Periode 1994 bis 2001 - hohe Verluste verzeichnet hat.

Zu den vorgelegten Gutachten

Hauptproblem bei der Bewertung des ggst Betriebes ist das Fehlen wesentlicher Unterlagen, wie eines aktuellen Waldwirtschaftsplans oder des Materialbuchs. Die vorliegenden Unterlagen sind entweder veraltet (Waldwirtschaftsplan 1982) oder unvollendet, unvollständig und mangelhaft ausgeführt (Bestandesbeschreibungen 1994). Das Materialbuch fehlt gänzlich.

Gutachten erstellt von Dipl.-Ing. P.

Hinsichtlich des von DI P. erstellten Gutachtens über die Ermittlung des aktuellen Verkehrswertes des Reviers H.-Alm bestehen folgende Bedenken:

Zu den Grundlagen

- *Bewertungstichtag und Befundaufnahme fehlen (siehe § 9 LBG).*
- *Zum Zinsfuß: "wie allgemein üblich mit 1.5%" ... "Sonstige Kapitalisierungen werden mit 4% lt. Realschätzordnung durchgeführt" (P. , S.1)*

Die Realschätzordnung 1897 wurde bereits 1992 durch das Liegenschaftsbewertungsgesetz (LBG 1992) abgelöst (BGBl 1992/150).

§ 5 Abs 4 LBG lautet:

Der Zinssatz zur Ermittlung des Ertragswertes richtet sich nach der bei Sachen dieser Art üblicherweise erzielbaren Kapitalverzinsung.

Dazu Anmerkung 16: ... Zur Begründung der Wahl des Kapitalisierungszinssatzes kann auch auf anerkannte Veröffentlichungen von Richtwerten Bezug genommen werden; als solche gelten insb jene des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs.

Die SV-Verbände empfehlen für forstwirtschaftliche Liegenschaften zwischen 2,5 und 3,5%.

- *Die Bodenwerte wären anhand von Vergleichspreisen herzuleiten.*

Zur Berechnung der Sachwerte durch P.

- *Feststellung des Sachwertes (S.2, Pkt 6a): Als Grundlage für die Berechnung der Bestandeswerte (Wert des stehenden Holzes) wurde eine Taxation aus dem Jahr 1994 herangezogen, die laut Angabe des Eigentümers nie fertig gestellt wurde. Da die darin ausgewiesenen Holzvorräte offensichtlich nicht zutreffend sind, wurden diese von P. gutachtlich geändert und unter Zuhilfenahme des Wirtschaftsplanes 1982 auf das Jahr 2002 fortgeschrieben.*

In der Folge wird von P. lediglich der Überhieb - das ist jener Teil des Holzeinschlags, der die nachhaltige Ertragsfähigkeit des Betriebes übersteigt - abgezogen.

*Diese Vorgangsweise ist nicht zielführend, da sämtliche Nutzungen des Zeitraumes 1994 bis 2002 berücksichtigt werden müssen. Folglich werden bei der von P. gewählten Methode die **Holzvorräte überschätzt**.*

- *P. berechnet auf S.4 einen durchschnittlichen Rundholzerlös für Fichte und Lärche (Grundlagen? Materialbuch fehlt!), zieht davon die geschätzten Holzwerbungskosten ab und kommt schlussendlich auf einen **Stockzins für Fichte und Lärche im Wirtschaftswald** von 500,-ATS/Efm und **im Schutzwald (im Ertrag)** von 400,- ATS/Efm.*

Jedoch wird in der Folge bei der Berechnung der Bestandeswerte (S.6 ff) von diesen Werten abgewichen: P. erhöht bei der Holzart Lärche den Stockzins im Wirtschaftswald auf 600,- ATS/Efm und im Schutzwald auf 500,- ATS/Efm an. Bei der Berechnung des Überhiebs (S.3) wird der Stockzins auf 450,- ATS/Efm reduziert, bei der Ertragswertberechnung wiederum ein Stockzins von 476,- ATS/Efm unterstellt. Eine Begründung für diese nicht nachvollziehbaren Abweichungen fehlt.

- *Bestandesschäden: Die teils massiven Schäden in den Waldbeständen werden im Gutachten P. nicht erwähnt.
Diese sind nach den derzeit üblichen Methoden der Waldbewertung zu berücksichtigen.*
- *Der Ernteverlust wird von P. mit 20% geschätzt; der Waldwirtschaftsplan 1984 geht von 25% aus. Eine Begründung dafür fehlt.*

Zur Berechnung des Ertragswertes durch P.

Interessant ist die Herleitung des (potentiellen) Ertragswertes des Betriebes.

Einleitend beginnt P. mit folgender Überlegung:

"Bei der Berechnung des Ertragswertes kann nicht die derzeit gepflogene Bewirtschaftungsform unterstellt werden, sondern es wird ein Bewirtschaftungsmodell unterstellt, welches ausschließlich auf best-mögliche Erträge und minimalste Kosten ausgerichtet ist. – Als nur ein Hinweis sei hier festgehalten, daß eine Liegenschaft dieser Größe und dieser Ertragskraft die Anstellung eines Forstwartes bzw. Jägers nicht rechtfertigt – die 3-fache

17.519 Vfm bzw. 18.735 Vfm in der V. bis VII. Altersklasse ("hiebsreife Bestände"). Weiters wird auf Basis dieser - von U. hergeleiteten - Vorratszunahme ein Wertzuwachs für die V. bis VII. AKL in der Höhe von € 544.610,- berechnet.

Zum Vorratsaufbau beim stehenden Holz

- *Unsichere Datengrundlagen: U. stützt sich auf die von P. auf das Jahr 2002 fortgeschriebene Taxation aus dem Jahr 1994, die laut Angabe des Eigentümers nie vollendet wurde und weiters unrealistische Vorratsangaben beinhaltet. Die Vorratsangaben wurden von P. - offensichtlich ohne detaillierte Waldaufnahmen vor Ort - unter Zuhilfenahme von Ertragstafeln gutachtlich geschätzt.*
- *Angaben über das bei den Waldaufnahmen 1994 gewählte Stichprobendesign fehlen; unterschiedliche Aufnahmeverfahren liefern Vorratsschwankungen.*
- *U. berücksichtigt zwar den Holzzuwachs der Periode 1982 bis 2002, ohne aber die zwischen 1994 und 2002 getätigten Holznutzungen abzuziehen.*
- *Weiters bleiben die – auch bei P. angeführten - Flächenverluste durch die Forstwege unberücksichtigt. Diese Flächenverluste werden auch in der von G. Consulting verfassten Ergänzung zur Berufung vom 17.Juni 2001 angeführt (- 15 Hektar).*
- *Wird - trotz aller oben beschriebenen Bedenken - rein rechnerisch die Vorratsentwicklung im **Wirtschaftswald** nachkalkuliert, ergibt sich folgendes Bild:*

Flächen und Massen ohne Berücksichtigung der Nutzungen:			Wirtschaftsplan 1982		+/- Vfm
	Fläche ha	Holzvorrat Vfm	Fläche ha	Holzvorrat Vfm	
0+AKL I	38,03	299	34,33	0	
AKL II	15,28	1.175	17,04	890	
AKL III	22,38	6.713	29,74	5.420	
AKL IV	20,29	4.028	22,49	5.490	
AKL V	25,47	7.650	26,15	7.115	
AKL VI	24,84	7.660	35,19	11.960	
AKL VII	54,06	24.865	20,35	6.285	
	200,35	52.390	185,29	37.160	
abzügl. Wege, Wildw.	15,00	3.922			
	185,35	48.468			
Davon					
AKL V, VI, VII	104,37	40.175	81,69	25.360	
anteilig Straßenfl.	7,81	3.008			
	96,56	37.167			
Holznutzungen laut Holzeinschlagsmeldungen:					-393
Endnutzung 1994-2001 (Efm)		9150			
Ernteverlust (lt. WPlan 1982)		25%			
Endnutzung 1994-2001 (Vfm)		12.200			
Berichtigter Vorrat der AKL V, VI, VII		24.967			
Ende 2001 (Vfm)					

- Falls die Berechnungen von U. nur insoweit korrigiert werden, dass sowohl die tatsächlich getätigten Holznutzungen als auch die Flächenverluste durch Forstwege und Wildwiese im Wirtschaftswald abgezogen werden, beträgt **- rein rechnerisch -** der kalkulierte **Vorratsabbau im Wirtschaftswald** (AKL V bis VII) im Zeitraum 1982 bis Ende 2002 ca. 400 Vfm.
Diese Kalkulation wird auch durch P. auf S.3 gestützt, der auf Überhiebe (Holznutzungen über dem Normaleinschlag) in den Jahren 1995 bis 2001 hinweist.
- Wird der **Schutzwald** im Ertrag in die Betrachtung mit einbezogen, dann ergibt sich **- rein rechnerisch -** ein **Vorratsaufbau** von ca. 3.500 Vorratsfestmetern.

Wirtschaftswald + Schutzwald im Ertrag:

Flächen und Massen ohne Berücksichtigung der Nutzungen:			Wirtschaftsplan 1982		+/- Vfm
	Fläche ha	Holzvorrat Vfm	Fläche ha	Holzvorrat Vfm	
0+AKL I	45,64	299	40,92	0	
AKL II	15,59	1.181	21,84	930	
AKL III	31,10	7.278	36,56	5.685	
AKL IV	28,75	4.556	41,49	7.915	
AKL V	36,97	10.247	38,96	8.870	
AKL VI	34,42	10.081	48,94	14.650	
AKL VII	88,94	34.522	51,41	12.595	
	281,41	68.164	280,12	50.645	
abzügl. Wege, Wildw.	15,23	3.689			
	266,18	64.475			
Davon hiebsreif:					
AKL V, VI, VII	160,33	54.850	139,31	36.115	
anteilig Straßenfl.	8,68	2.968			
	151,65	51.882			
Holznutzungen laut Holzeinschlagsmeldungen:					3.567
Endnutzung 1994-2001 (Efm)		9150			
Ernteverlust (lt. WPlan 1982)		25%			
Endnutzung 1994-2001 (Vfm)		12.200			
Berichtiger Vorrat der AKL V, VI, VII Ende 2001 (Vfm)		39.682			

Rechnerische Vorratszunahme des hiebsreifen Holzes in Vfm:

Umrechnung in Erntefestmeter:

25%

DB I (herangezogen wird DB I v. Schutzwald im Ertrag):

Wertzuwachs 1982-1994

3.567 Vfm

2.675 Efm

400 ATS/Efm

1.070.000 ATS**Zum Wertzuwachs beim stehenden Holz**

- U. verweist auf den von P. geschätzten Deckungsbeitrag (500,- ATS/Efm). Die unterschiedliche Ansätze von P. wurde bereits oben beschrieben.
- Die vom Wild verursachten Bestandesschäden werden - wie bei P. - nicht berücksichtigt. Selbst G. Consulting weist in der 2.Ergänzung zur Berufung vom 25.Juni 2001 darauf hin: "Infolge der winterlichen Konzentration des Wildes entstehen immer wieder Wildschäden. Diese Wildschäden verhindern derzeit die Anerkennung von Förderungsmittel."
- Wird ein Deckungsbeitrag I (Stockzins) von 400,- ATS/Efm unterstellt, dann ergibt sich ein Wertzuwachs beim hiebsreifen Holz in der Höhe von 1.070.000,- ATS.

Zusammenfassung

Das Gutachten U. weist zu hohe Vorrats- und Wertzuwächse beim stehenden Holz aus.

Erhebungen bei der Bezirkshauptmannschaft K.

Zwecks Erforschung des Sachverhaltes wurden im Wege der Amtshilfe bei der BH K. Auskünfte über forst- und jagdrechtliche Erledigungen eingeholt. Die Erhebungen haben ergeben, dass in der Vergangenheit immer **wieder von Seiten der Behörde auf eine Reduktion des Wildbestandes im Revier H.-Alm gedrängt** wurde.

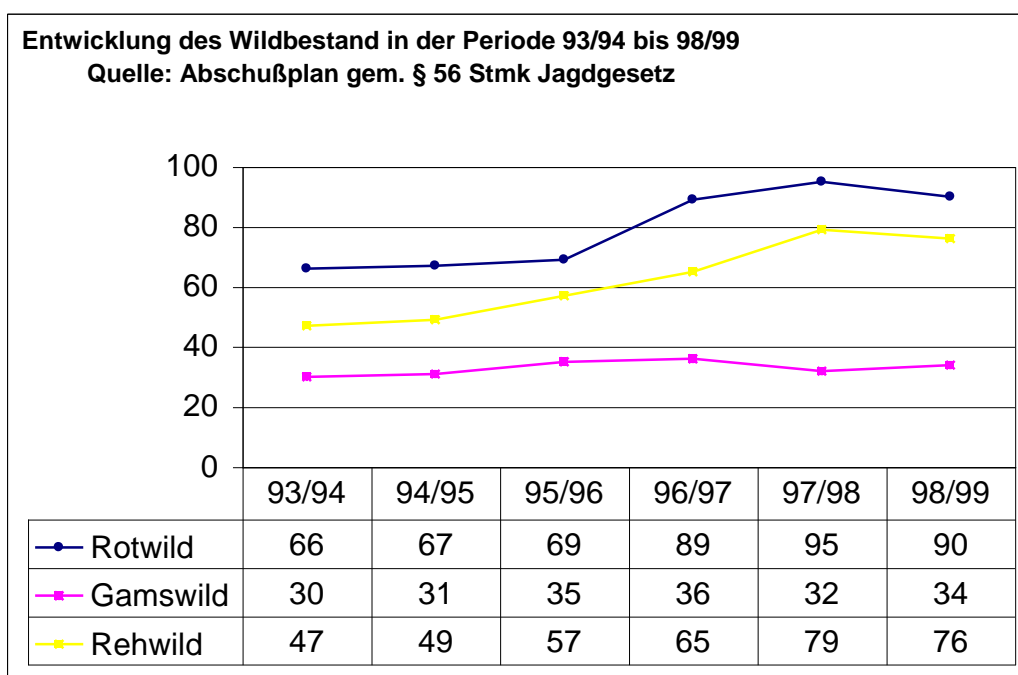
Demonstrativ werden aufgezählt:

- Der **Bescheid** vom 3.12.1998 (GZ8.0xxx) mit der Anordnung, den **Rotwildbestand zu vermindern**. Als Begründung werden Verbiss- und Fegeschäden, Schälsschäden, aber auch negative waldbauliche und betriebswirtschaftliche Folgen (Zuwachs- und Wertverluste) angeführt. Als Hauptursache wird die intensive Hege des Rotwildes genannt. Auf Seite 4ff wird folgt ausgeführt:
 "Der Rotwildbestand wurde zum Zeitpunkt der Fütterungsgenehmigung im Jahr 1987 mit rd. 60 Stück (8,6 Stück pro 100 ha.) angenommen, nunmehr wurde er auf über 90 Stück **hinaufgehegt** (13 Stück pro 100 ha.) und liegt somit **wesentlich über vergleichbaren durchschnittlichen Verhältnissen der Rotwildhegegemeinschaft "S.T." mit einer Wilddichte von 5,7 Stück pro 100 ha.** Ebenso ist eine Aufhege (lt. offiziellen Wildstandsangaben) beim Rehwild festzustellen, sodaß heuer ein Gesamtfrühjahrswildstand (Rot-, Reh- und Gamswild) von 200 Stück (28,8 Stück pro 100 ha.) gemeldet wurde. Wie oben bereits erwähnt, kommt es zusätzlich zu Konzentrationen in bestimmten Revierteilen, sodaß derzeit nicht waldverträgliche Verhältnisse gegeben erscheinen."
- Wiederbewaldungs- und Kulturkontrollen seitens der Behörde ergaben einen hohen Verbissdruck (z.B. in den Jahren 2000 und 2004). Die **Reduktion des Wildbestandes**, Sommer- und Winterverbisschutz und die Errichtung eines Verbisskontrollzaunes wurden empfohlen.
- Auf Ersuchen des Eigentümers wurde der ggst Betrieb am 21. Oktober 2004 von **DI Dr. Kr., Wildökologen der Steirischen Landesjägerschaft**, besichtigt. Zusammenfassend kommt Kr. zum Schluss, dass zwar ein hoher Bestand von Rot- aber auch Rehwild und eine hohe Verbissbelastung insbesondere auf

kultivierten Schlägen vorhanden ist, andererseits aber **die Bereitschaft des Eigentümers vorhanden** sei, den **Wildstand abzusenken**, das Geschlechterverhältnis zu verbessern und Schutzmaßnahmen zu treffen, und folglich Konflikte mit dem Forst- und Jagdgesetz verhindert werden können. Interessant sind die letzten beiden Sätze:

"Im gegenständlichen Fall gelingt es offensichtlich, einen hohen Jagdwert mit ertragreicher Forstwirtschaft zu vereinen. Nachdem der **Wildabwehrzaun** allfällige negative Auswirkungen der hohen Rotwilddichten auf **gefährdete Nachbarjagden** verhindert, sollte der **Wille des Eigentümers** und Eigenjagdberechtigten nicht unnötig eingeschränkt werden."

- Entwicklung des **Wildbestandes** im Revier H.-Alm : Wie der ua Tabelle zu entnehmen ist, hat im Zeitraum 1993/94 bis 1998/99 sowohl der Rotwild- als auch der Rehwildbestand deutlich **zugenommen**.



Aufgrund der gesichteten Unterlagen ist davon auszugehen, dass beim Revier H.-Alm der Wildhege und der jagdlichen Bewirtschaftung große Bedeutung beigemessen wird.

Zusammenfassung

- Beim Forstbetrieb H.-Alm wird der **intensiven Wildhege ein großer Stellenwert** beigemessen. Neben dem Aufwand für Wildfutter, Jagdeinrichtungen, Wildabwehrzaun und Personal sind auch erhöhte Kosten im Forst, z.B. für die Aufforstung und den Schutz der Kulturen, festzustellen. **Die Erträge aus der**

Jagd können nur zum Teil die dabei entstehenden Kosten abdecken. Weiters sind teils massive Entwertungen der Waldbestände durch die Schäl- und Verbissschäden festzustellen.

- *Der Betrieb war in der Vergangenheit von Katastrophenereignissen (Windwürfe, -brüche) betroffen, jedoch war das Schadensausmaß geringer als beim Durchschnitt der österreichischen Forstbetriebe.*
- *Die Datengrundlagen für den ins Treffen geführte Vorrats- und Wertaufbau beim stehenden Holz sind mit wesentlichen Unsicherheiten behaftet. Falls ein Vorratsaufbau stattgefunden hat, dann im Schutzwald im Ertrag.*
- *Umfang und Ausmaß der Schutzwaldbewirtschaftung kann mangels Vorliegen eines Materialbuchs im Detail nicht nachvollzogen werden. Im Rahmen der Besichtigung wurde der Eindruck gewonnen, dass sich die Schutzwaldbewirtschaftung auf unbedingt notwendige Maßnahmen (z.B. Windwurfaufarbeitung) und einzelne Absäumungen beschränkt.*

Momentan ist keine Änderung der Bewirtschaftung zu erkennen, die zu einer nachhaltigen Verbesserung der betriebswirtschaftlichen Situation führen würde."

Mit Schreiben vom 28. April 2006 äußerte sich der Bw. durch seine steuerliche Vertretung hierzu wie folgt:

„Bevor wir auf die Details der Stellungnahme eingehen, möchten wir Ihnen mitteilen, dass wir durch die Stellungnahme den Eindruck erhalten haben, dass die Ermittlungen und die Darstellungen sehr einseitig und zwar ausnahmslos zu Ungunsten unseres Mandanten durchgeführt wurden. Wir konnten jedenfalls keinen Sachverhalt erkennen, der zu Gunsten unseres Mandanten ermittelt oder ausgeführt wurde, obwohl die BAO vorsieht, dass im Rahmen amtlicher Ermittlungen auch jene Sachverhalte, die zu Gunsten des Abgabepflichtigen sind, zu ermitteln sind.

zu Punkt 1.1.

Unter Punkt (1) wurde angeführt, dass ein abgelaufener Waldwirtschaftsplan aus dem Jahre 1982 vorgelegt wurde. Dies ist eine unrichtige Feststellung, weil lediglich die Erstellung des Waldwirtschaftsplanes aus dem Jahre 1982 stammt, dieser jedoch laufend überarbeitet und aktualisiert wurde, sodass dieser jeweils den Gegebenheiten entspricht und aktuellen Standes ist.

Wir erlauben uns weiters darauf hinzuweisen, dass auf Grund der Größe des Betriebes H.-Alm, ca. 550 ha davon 350 ha Wald, keine gesetzliche Verpflichtung zur Erstellung eines Waldwirtschaftsplanes gegeben ist. Unser Mandant hat dies aus eigenem Interesse zur Ertragsoptimierung und —steigerung veranlasst,

Die Feststellung des fehlenden Materialbuches ist unrichtig. Es dürfte sich seitens des Gutachters um eine Verwechslung mit dem Anbau- und Ernteverzeichnis, wie es üblicherweise in der Landwirtschaft verwendet wird, vorliegen. Unser Mandant führt selbstverständlich Aufzeichnungen aus denen nachstehende Informationen ersichtlich sind und die der Verordnung des BMF f. Finanzen vom 2.2.62 über land- und forstwirtschaftliche Buchführung, BGBl 1962/51 entsprechen:

- Bestand des geschnittenen Holzes am Beginn des Jahres
- Schlägerungen innerhalb des Jahres
- Holzverkäufe innerhalb des Jahres
- Bestand des geschnittenen Holzes am Jahresende

Somit sind **alle Aufzeichnungsvorschriften laut Verordnung erfüllt**. In diese Aufzeichnungen hatte der Gutachter jederzeit Einblick nehmen können, zumal diese Aufzeichnungen ihm zugänglich gemacht wurden.

zu Punkt 1.2.

Das Ausmass des Wirtschaftswaldes von ca. 250 ha und der Forststrassen wurde seitens des Gutachters unrichtig ermittelt, weil in den letzten zwanzig Jahren **über 12 km Forststrasse** errichtet und diese in seinen Berechnungen **nicht berücksichtigt** wurden.

Die Errichtung von Forststrassen stellt nach ständiger Judikatur des VwGH ein Zeichen von professioneller Bearbeitung und Gewinnerzielung dar und steht daher im krassen Widerspruch zu der amtlichen Liebhabereivermutung.

Betreffend der Eigenjagd sind die Feststellungen unvollständig, weil auf die Verkäufe von Abschüssen nicht eingegangen bzw. diese nicht festgehalten wurden. Es werden lediglich jene **Abschüsse**, die auf dem freien Markt **nicht verkaufbar** sind und gesetzlich vorgeschrieben sind, **durch Eigenjagd** erledigt.

zu Punkt 2.

Die auf Seite drei des Gutachtens angeführten **Schälschäden** stammen aus den Fünfzigerjahren. Diese Schäden sind im Waldwirtschaftsplan auch besonders als Altschäden gekennzeichnet. Die durchgeführten Maßnahmen wie die Errichtung

eines Wildzaunes, umfangreiche Pflanzenschutzmaßnahmen oder die Erhöhung der Abschussquote führten zu einer eindeutigen **Verbesserung der Situation**. Diesbezüglich gibt es auch eine Bestätigung seitens der BH K..

Betreffend der Ausführungen, des fehlenden Materialbuches und der dadurch nicht möglichen Nachkalkulation halten wir fest, dass diese unrichtig sind und verweisen auf unsere obigen Ausführungen

zu Punkt 3.1.

Bei diesem Punkt ist lediglich die Tatsache, dass es im Betrieb H.-Alm einen hohen Anteil an Schutzwald gibt richtig. Weiters möchten wir festhalten, dass während der amtlichen Besichtigung der Bereich des Schutzwaldes nicht besichtigt wurde.

Die sonstigen Feststellungen des Gutachtens sind in diesem Punkt unrichtig, weil der Sachverhalt nicht ordentlich ermittelt bzw. gesetzliche Vorschriften unvollständig aufgelistet zitiert wurden.

Bei dem Betrieb H.-Alm handelt es sich um einen alpinen Betrieb, der durch seine exponierte Lage nur sehr schwer zugänglich ist. Gerade in diesem extremen Bereich liegt jedoch der Schutzwald, der nur begrenzt nutzbar ist. Die Nutzbarkeit ist durch das Gesetz als auch die extreme Lage eingeschränkt.

Der Schutzwald ist teilweise nicht mit Maschinen für die Forstwirtschaft zugänglich und deshalb nur unter erschwerten Bedingungen (teilweise nur durch Handarbeit möglich) oder unter **hohen Kosten** bewirtschaftbar.

Das Gesetz sieht die Kosten für die Bewirtschaftung mit höchstens den Erträgen des Schutzwaldes begrenzt. Gleichzeitig gibt es jedoch die Vorschrift den **Windwurf forstwirtschaftlich aufzuarbeiten**, was mit dem am Markt erzielbaren Preisen in extremen Lagen nicht möglich ist. Wird der Windwurf nicht aufgearbeitet, sieht das Gesetz entsprechende Strafen vor, weil die Gefahr von Ungeziefer für den Wald zu groß ist. Daran ist bereits erkennbar, welche Widersprüche die jeweiligen gesetzlichen Vorschriften in sich bergen.

Um eine bessere Bewirtschaftung des Schutzwaldes zu erreichen, hat unser Mandant Forststrassen errichtet. Dies wurde seitens des Gutachters in keiner Weise erwähnt oder gewürdigt.

zu Punkt 3.2

Die Ausführungen des Gutachters in diesem Punkt sind unrichtig bzw. wurden Gesetzesstellen fehlinterpretiert.

Wie im Gutachten Seite 5 unter § 50 Wildfütterung Abs. 1 angeführt, ist der Jagdberechtigte verpflichtet für ein ausgewogenes Verhältnis zwischen Wildbestand und natürlichem Nahrungsangebot zu sorgen. Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass wenn zuwenig natürliches Nahrungsangebot vorhanden ist während der Wintermonate eine Fütterungspflicht besteht. Diese Fütterungspflicht wird auch regelmäßig von der Bezirksverwaltungsbehörde kontrolliert, wobei bei Verstößen mit entsprechenden Strafen zu rechnen ist.

Das Revier unseres Mandanten liegt im **Rotwildkerngebiet** und hier ist die **Winterfütterung Vorschrift und zum Schutz des Waldes vor übermäßigem Wildschaden erforderlich**. Die erfolgreiche Bewirtschaftung des Waldes wie auch des Wildbestandes ist durch den Umstand bewiesen, dass aus den letzten Jahren keine übermäßigen Schäden mehr registriert wurden. Diese Umstände wurden auch durch die Bezirkshauptmannschaft bestätigt.

Derartige Erfolge in der Bewirtschaftung sind nicht durch eine Erhöhung der Abschussquote zu erzielen sondern nur durch konsequentes und professionelles Bearbeiten des Bestandes.

zu Punkt 3.3.

Die Ausführungen des Gutachters bezüglich der Verpflichtung zur Bestellung von Forstpersonal gemäß ForstG sind **unsachlich** weil der Gutachter nicht ausgeführt hat, wie ein **hochalpines Forstgut dieser Größe von alleine zu bearbeiten** ist. Gleichzeitig wird gefordert die Abschussquote des Wildes zu erhöhen.

Unser Mandant ist auf Grund seines Alters und seiner Physiologie nicht imstande das Forstgut ohne Inanspruchnahme fremder Hilfe zu bearbeiten.

Die BAO verlangt dass die Steuergesetze jeweils auf den Einzelfall unter Berücksichtigung der individuellen Umstände des Steuerpflichtigen anzuwenden sind wodurch eindeutig festgehalten wird dass physiologische Einschränkungen zu berücksichtigen sind.

Es ist daher die Beschäftigung eines **Forstwartes** kein Luxus oder Willkür sondern absolute **Notwendigkeit**.

Diese Ausführungen zeigen vielmehr auf, dass der Gutachter keine objektive Ermittlung des Sachverhaltes durchführte und seine Annahmen auch völlig praxisfremd sind.

zu Punkt 3.4.

Die statistische Erhebung von **Katastrophenereignissen anderer Forstgüter** sind **nicht zielführend**, weil diese die Allgemeinheit betreffen und hier die Beurteilung eines einzelnen Falles vorzunehmen ist.

Diese Ausführungen sind daher nicht nur unsachlich sondern auch entbehrlich.

Vielmehr hat der Gutachter es verabsäumt, sich mit den unmittelbaren Auswirkungen der Katastrophenereignisse und deren Auswirkung auf die Rentabilität zu beschäftigen. Es fand **keine Analyse** statt, wodurch die laufenden Verluste entstanden sind und wie sich das Ergebnis verändert hätte, wenn nicht derartige starke Katastrophenereignisse stattgefunden hätten.

Weites wurde völlig außer Acht gelassen, dass auch eine ertraglose oder im schlimmsten Fall sogar verlustbringende Aufarbeitung des Schadholzanfalles aus forstwirtschaftlichen Überlegungen dringend geboten und vorgeschrieben ist, weil sonst das stehende Holz durch Käferbefall gefährdet ist und der Wald vernichtet würde.

zu Punkt 4.

Es wird wiederholt darauf hingewiesen, dass die **fehlenden Unterlagen vollständig vorhanden** waren und jeweilige Ergänzungen auf den aktuellen Stand gehalten wurden und werden. Im Übrigen halten wir fest, dass das von Hr. Dipl. Ing. P. erstellte Gutachten über die Ermittlung des aktuellen Verkehrswertes einen völlig anderen Auftrag zu erfüllen hatte und wurde auch von uns im Zuge der Berufung nicht vorgebracht.

Da sich das Gutachten ausschließlich mit dem Verkehrswert beschäftigt, kann daraus auch nicht abgeleitet werden, ob die Bewirtschaftung des Forstbetriebes eine Liebhaberei oder eine unter staatlicher Einschränkung stehende Einkunftsquelle darstellt.

zu Punkt 4.2.

Die Feststellungen des Gutachters sind vollkommen unrichtig. Weiters sind die Ausführungen des Gutachters nicht nachvollziehbar sondern beruhen, aus unserer Sicht auf Mutmaßungen die durch keinerlei Beweise oder eigene Berechnungen gestützt sind.

Die Behauptungen des Gutachters gehen insofern schon ins Leere, weil die Errichtung der **Forststraßen** in den letzten 20 Jahren einen Waldverlust von ca. **15 ha** bei einem Gesamtwaldbestand von über 300 ha verursachte, d.s. 5 %, **15**

Wenn nun die Berechnung des Hr. Dipl. Ing. Dr. U. mit einem **Zuwachs** von € 544.610,-- berechnet wurde und dieser Wert auf falschen Grundflächen beruhen sollte, was wir bestreiten, würde sich dieser Wert um in etwa 15 % auf **rund € 463.000,--** reduzieren.

Der Gutachter hingegen ermittelte einen Wert lediglich **rund € 78.000,--**, welcher nur ca. ein 1/7 der Berechnungen des Hr. Dr. U. darstellt.

Wir erlauben uns darauf hinzuweisen, dass der Gutachter den Gutachtern Hr. Dipl. Ing. P. und Hr. Dr. U. vorwirft, deren Berechnungen ohne detaillierte Waldaufnahmen erstellt zu haben, wobei er selbst ebenfalls **keine detaillierten Waldaufnahmen** gemacht hat. Womit er seine Ausführungen, dass es sich bei den von den beiden vorgenannten Gutachtern angeführten Zahlen um Falsche handelt als bloße nichterwiesene Behauptung zeigt.

Wir weisen wiederholt darauf hin, dass sich die im Zuge der Besichtigung gezeigten größeren Wildschäden aus einem bereits 20 Jahre zurückliegenden Zeitraum handelt und es Bestätigungen seitens der BH gibt, dass die durchgeführten Schutzmaßnahmen eine Reduzierung der Wildschäden unter dem Normalmaß ergab.

zu Punkt 5.

Die Darstellungen des Gutachters sind unrichtig bzw. wurden lose Sätze aus deren inhaltlicher Gesamtverankerung dargestellt und dadurch ein unrichtiges Bild gezeigt.

Die Ausführung des **„Hinaufhegens“** des Wildbestandes ist grundsätzlich **falsch** und dafür hat der Gutachter auch keinen einzigen Beweis erbracht, Die Ursachen des höheren Wildbestandes, der nur im Winter vorhanden ist, ist vielmehr nicht durch ein „Hinaufhegen“ sondern durch die Tatsache, dass in so manchen Nachbarrevieren besonders nach Ende der Schusszeit (15. Jänner) die Fütterung nicht mehr konsequent weiterbetrieben wird, zu erklären. Ein weiterer Grund ist, dass Wild, welches nicht in die Wintergatter der Nachbarreviere einspringt zu der freien Fütterung unserer Mandanten zieht und den zahlenmäßigen Wildbestand daher vorübergehend anwachsen lässt.

Eine Reduktion des Rotwildbestandes ist eine Maßnahme, die den gesamten F.-Graben betrifft, jedoch in erster Linie im Revier WB. primär und in 6 Nachbarrevieren unter anderem auch der H.-Alm sekundär.

Die Zitierung der Aussage des Hr. Dipl. Ing. Dr. Kr. „im gegenständlichen Fall gelingt es offensichtlich einen hohen Jagdwert mit ertragreicher Forstwirtschaft zu vereinen“ dient in keiner Weise zu Beurteilung, ob der Betrieb als Liebhaberei oder unter betriebswirtschaftlichen Grundsätzen geführt wird und stellt daher eine reine Unsachlichkeit dar.

Zusammenfassend stellen wir daher fest dass die forstfachliche Stellungnahme des [Amts-SV] auf unrichtig erhobenen Sachverhalten beruht und darüber hinaus schwere formale Mängel, insbesondere in der amtlichen Ermittlungspflicht aufweist.

Das Gutachten ist eindeutig zu Lasten des Mandanten abgefasst, dass die Objektivität und die Glaubwürdigkeit der Ausführungen ernsthaft in Zweifel zu ziehen sind. Es entsteht vielmehr der Eindruck, dass eine bereits vorab gefasste Meinung den Blick des Gutachters für die Realität getrübt hat. Wir bringen weiters ins Treffen, dass der Forstbetrieb unseres Mandanten seit vielen Jahren ausschließlich mit der Absicht Gewinne zu erzielen nach modernsten betriebswirtschaftlichen Erkenntnissen geführt wird.

Es wurden in der Vergangenheit zahlreiche Maßnahmen ergriffen, wie zB. die Errichtung von Forststraßen zur besseren maschinellen Erschließung des Geländes, die Errichtung von Schutzzäunen für das Wild, entsprechende Pflanzenschutzmaßnahmen, Erhöhung des Abschussplanes und Abschussquote, Erstellung eines Waldwirtschaftsplanes und vieles mehr. Das sind eindeutige Beweise für eine auf Gewinnerzielungsabsicht gerichtete Tätigkeit und keine Liebhaberei.

*Weiters halten wir fest, dass der Forstbetrieb H.-Alm über einen beträchtlichen Teilbereich als **Schutzwald** qualifiziert ist und in der **Rotwildkernzone** liegt. Beide Maßnahmen, sowohl der Schutzwald als auch die Rotwildkernzone, sind mit **behördlichen Einschränkungen** im wirtschaftlichen Wirken des Betriebes verbunden und somit einer Ertragsoptimierung hinderlich.*

Diese Umstände sind bisher in keiner Weise gewürdigt worden, obwohl die Liebhabereiverordnung vorsieht, dass Betriebe deren Ertragsoptimierung durch behördliche Auflagen eingeschränkt ist, nicht unter der Liebhaberei n qualifizieren sind."

*Der vom Finanzamt beigezogene **Amtssachverständige Dipl.Ing. Dr. Wo. M.** äußerte sich am **3. Juli 2006** dazu wie folgt:*

ad Pkt. 1.1. Wirtschaftsplan und Materialbuch

- Sowohl das Materialbuch als auch der Waldwirtschaftsplan (Forstoperat) wurden per Mail vom 6.9.05 und per Fax vom 7.9.05 schriftlich angefordert. Wenn - wie im Schreiben der G. Consulting vom 28.4.2006 angeführt - aktuelle Unterlagen vorliegen, stellt sich die Frage, wieso diese trotz schriftlicher Aufforderung nicht vorgelegt wurden.

Wirtschaftsplan

- In Österreich besteht grundsätzlich keine gesetzliche Verpflichtung zur Führung eines Wirtschaftsplans (auch nicht für Großbetriebe), jedoch verfügen nachhaltig bewirtschaftete Forstbetriebe üblicherweise über einen aktuellen Wirtschaftsplan (Forstoperat), da dieser ein zentrales betriebliches Planungs- und Steuerungsinstrument darstellt.

Materialbuch

- Für buchführende Forstbetriebe gibt es die gesetzliche Verpflichtung zur Führung eines Materialbuchs gemäß § 125 Abs 5 BAO iVm der Verordnung des BMF vom 2.2.1962 (BGBl 1962/519).
- Aus welchen Gründen das Materialbuch - trotz schriftlicher Aufforderung - nicht vorgelegt wurde, kann ho nicht beurteilt werden.

ad Pkt. 1.2. Ausmaß der Wirtschaftswaldfläche, Forststraße

G. Consulting: "Das Ausmass der Wirtschaftswaldfläche von ca 250 ha ... wurde seitens des Gutachters unrichtig ermittelt,..."

- Wo steht ein Ausmaß von 250 ha Wirtschaftswaldfläche in der ho Stellungnahme? Hier dürfte es sich um eine Verwechslung oder Fehlinterpretation handeln.

G. Consulting: "Die Errichtung von Forststrassen stellt nach ständiger Judikatur des VwGH ein Zeichen von professioneller Bearbeitung und Gewinnerzielung dar..."

- Ein Verweis auf das konkrete VwGH - Erkenntnis ist unterblieben (GZ ?).
- Forststraßen dienen neben der forstwirtschaftlichen Bewirtschaftung (Holzschlägerung und -Bringung, Aufforstung, Pflege und Durchforstung) auch der jagdlichen Bewirtschaftung des Betriebes (Zufahrt zu den Jagdhäusern, Hochsitzen und Fütterungen, Transport von Wildfutter per LKW, Versorgung

der Wildfütterung, Revierfahrten zum Pirschgang, Abtransport von Wildbret und Trophäen).

ad Pkt 2: Schälschäden

- Schälschäden, verursacht durch Rotwild, sind praktisch in allen Altersstufen feststellbar. Diese Schäden und die damit verbundene Entwertung des Waldbestandes wirken sich maßgeblich sowohl auf das derzeitige als auch auf das künftige Betriebsergebnis aus.
- Der Produktionszeitraum (die "**Umtriebszeit**") beträgt beim ggst Forstbetrieb **120 Jahre** im Wirtschaftswald; folglich führen Schälschäden bspw in einem 30jährigen Waldbestand noch ds 90 Jahre zu wesentlichen wirtschaftlichen Einbußen (siehe auch Foto 3 und 4).
- Weiterführende Literatur:
 - Binder, B.: Hilfstafeln zur Erhebung und Bewertung von Schälschäden an Fichte, Hrsg. Forstliche Bundesversuchsanstalt Wien
 - Steyrer, G.: Ausmaß und Bewertung von Stammfäulen in einem Fichtenforstbetrieb, Centralblatt für das gesamte Forstwesen, Wien 1992

ad Pkt 3.1: Schutzwald

G. Consulting führt aus, dass "während der amtlichen Besichtigung der Bereich des **Schutzwaldes** nicht **besichtigt** wurde."

- Diese Aussage ist überraschend, wo doch selbst Fotos vom Schutzwald der ho Stellungnahme angefügt sind (Bild 8+9).
- Auf Wunsch des Eigentümers wurden einzelne Waldbestände rund um die Wildfütterung und im Einstandsbereich des Hochwildes nicht besichtigt, um eine Beunruhigung des Wildes zu vermeiden.
- In Österreich (Gebirgsland) haben die **Gebirgsforstbetriebe üblicherweise einen höheren Schutzwaldanteil an der Waldfläche.**

ad 3.2: Wildfütterung

- Laut § 50 Stmk. Jagdgesetz 1986 idgF gibt es keine unmittelbare gesetzliche Verpflichtung zum Betreiben einer Rotwildfütterung.

§ 50 Wildfütterung

(1) Der Jagdberechtigte ist verpflichtet, für ein ausgewogenes Verhältnis zwischen Wildstand und natürlichem Nahrungsangebot zu sorgen. Im Bereiche von Fütterungsanlagen ist wildgerecht zu füttern.

(2) Futterstellen für Rotwild dürfen über Antrag des Jagdberechtigten nur auf Grund einer Genehmigung der Bezirksverwaltungsbehörde errichtet und betrieben werden. Vor Genehmigung ist der Bezirksjägermeister und die Bezirkskammer für Land und Forstwirtschaft und in Gemeindejagdgebieten der Grundbesitzer zu hören.

(3) Die Genehmigung von Fütterungsanlagen für Rotwild darf nur unter Bedachtnahme auf die regionalen Interessen der Jagd und der Land und Forstwirtschaft erfolgen und ist daher erforderlichenfalls an Auflagen zu binden. (2)

(4) Jedes Füttern von Rotwild außerhalb genehmigter Fütterungsanlagen, das Betreiben von Lockfütterungen sowie das Füttern von Gamswild ist verboten; Rehwildfütterungen sind, wo erforderlich, rotwildsicher einzuzäunen. In Notfällen können von der Bezirksverwaltungsbehörde Ausnahmen genehmigt werden.

(5) Ändern sich die Voraussetzungen, die für die Errichtung einer Fütterungsanlage maßgebend waren (z.B. durch großräumige Windwürfe), ist eine Überprüfung der Genehmigung durchzuführen.

(6) Die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Gesetzes bereits bestehenden Rotwildfütterungen sind binnen Jahresfrist vom Jagdberechtigten der zuständigen Bezirksverwaltungsbehörde zwecks Überprüfung ihrer Entsprechung und nachträglichen Genehmigung bekanntzugeben.

ad Pkt 3.3: Bestellung von Forstpersonal

- Die im Verfahren behauptete Verpflichtung zur Bestellung von Forstpersonal wurde entkräftet.

ad Pkt 3.4: Schäden durch Windwürfe

- Schäden durch Windwürfe stellen eine typische Betriebsgefahr in Forstbetrieben dar, die alle Forstbetriebe gleichermaßen trifft.
- Im Übrigen wird auf die ho Stellungnahme vom 14.12.2005 (Pkt. 3.4) verwiesen.

ad Pkt 4: Gutachten DI P.

G. Consulting: " .. , dass das von Hr. DI P. erstellte Gutachtenwurde von uns im Zuge der Berufung nicht vorgebracht."

- Das Schreiben der LBG Wirtschaftstreuhand vom 6.6.2002 verweist auf ein vorliegendes Bewertungsgutachten (S.3).
- Mit Schreiben vom 25.6.2002 wurde dann das Gutachten von DI P. vorgelegt.

ad Pkt 4.2: Berechnung der stillen Reserven und des Wertzuwachses (1982-2001)

- In der ho Stellungnahme vom 14.12.2005 werden sowohl die mangelhaften Datengrundlagen als auch die methodischen Mängel der Gutachten von DI P. und von Dr. U. aufgezeigt.

ad Pkt 5: Jagdliche Bewirtschaftung

- *Da von G. Consulting keine neuen Sachargumente vorgebracht werden, wird auf Pkt 5 der ho Stellungnahme (14.12.2005) verwiesen.*

ad Zusammenfassung

G. Consulting: "Weiters halten wir fest, dass der Forstbetrieb H.-Alm über einen beträchtlichen Teilbereich als Schutzwald qualifiziert ist und in der Rotwildkernzone liegt. Beide Maßnahmen, sowohl der Schutzwald als auch die Rotwildkernzone, sind mit behördlichen Einschränkungen im wirtschaftlichen Wirken des Betriebes verbunden und somit einer Ertragsoptimierung hinderlich."

Das vorgelegte Gutachten von DI P. kommt offensichtlich zu einem anderen Schluß:

"Bei der Berechnung des Ertragswertes kann nicht die derzeit gepflogene Bewirtschaftungsform unterstellt werden, sondern es wird ein Bewirtschaftungsmodell unterstellt, welches ausschließlich auf bestmögliche Erträge und minimalste Kosten ausgerichtet ist" (Originalzitat P., S 17). Hiermit wird von P. implizit unterstellt, dass betriebswirtschaftlichen Überlegungen bei der Bewirtschaftung nicht oberste Priorität eingeräumt wird.

Die Stellungnahme unterliegt der freien Beweiswürdigung durch das Finanzamt."

Mit Bericht vom 10. August 2006 legte das Finanzamt Lilienfeld St. Pölten dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufungen gegen nachstehende Bescheide vor:

- Einkommensteuer 1998 (19.3.2001)
- Umsatzsteuer 1999 (20.3.2001)
- Einkommensteuer 1999 (20.3.2001)
- Umsatzsteuer 2000 (16.1.2002)
- Einkommensteuer 2000 (16.1.2002)
- Verspätungszuschlag Einkommensteuer 2000 (16.1.2002)

Neben einer Darstellung der wesentlichsten Ausführungen des vom Finanzamt beigezogenen Amtssachverständigen verwies das Finanzamt in rechtlicher Hinsicht noch darauf, dass nach Punkt 7.5 LRL 1997 ein theoretischer Veräußerungsgewinn in die Liebhabereibetrachtung einzubeziehen sei, hingegen nach *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei, 187, stille Reserven nicht zu

berücksichtigen seien, wenn deren Realisierung nicht unmittelbar beabsichtigt sei (hier werde der Forstbetrieb von Generation zu Generation weitergegeben).

Der **Referent** übermittelte den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens mit Mail vom **12. Februar 2008** eine **Zusammenstellung des bisherigen Verfahrensstandes** (im Wesentlichen den oben stehenden Text) als PDF-Datei (darauf beziehen sich die im folgenden angeführten Seitenzahlen in der Besprechungsunterlage mit dem Vermerk „Unterlage“).

Am 20. Februar 2008 wurde am Finanzamt Lilienfeld St. Pölten in St. Pölten mit den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens sowie mit dem Amtssachverständigen Dipl.-Ing. Dr. Wo. M. das Finanzamtes die Sach- und Rechtslage erörtert.

Nachstehende **Unterlage** wurde den Besprechungsteilnehmern im Zuge der Besprechung ausgefolgt (nicht dargestellte Seitenzahlen nicht).

(Beginn der Unterlagen)

Besprechungsunterlage 20. Februar 2008, Seite 2

Umsatzsteuer 1999

RV/1724-W/06

- Umsatzsteuer 1999
 - Einkunftsquelleneigenschaft „H.-Alm“ betrifft nicht USt
 - BVE erklärungskonforme Veranlagung (Unterlage Seite 8)
 - Vorlageantrag – bezeichnet als Berufung - enthält keine Ausführungen zur USt (Unterlage Seite 9)
 - o) Vorlagebegehren hinsichtlich USt 1999?
 - o) Bw.: Zurücknahme des Vorlageantrags hinsichtlich USt 1999 gemäß § 256 BAO?

Besprechungsunterlage 20. Februar 2008, Seite 3

Umsatzsteuer 2000

RV/1724-W/06

- Umsatzsteuer 2000
 - Einkunftsquelleneigenschaft „H.-Alm“ betrifft nicht USt
 - Vorläufiger erklärungskonformer Bescheid (Unterlage Seite 9)
 - Berufung enthält keine Ausführungen zur USt (Unterlage Seite 9)
 - o) Berufungsbegehren USt 2000?

- Berichtigte USt-Erklärung 2000 (Unterlage Seite 19)
 - °) FA: Endgültige Veranlagung USt 2000 konform berichtigte Erklärung, anschließend Gegenstandsloserklärungsbescheid gemäß § 274 BAO?

Besprechungsunterlage 20. Februar 2008, Seite 4

Einkommensteuer 2000

RV/1723-W/06

Verspätungszuschlag Einkommensteuer 2000

RV/1725-W/06

- Berufung mangelhaft (Unterlage Seite 9)
- Mängelbehebungsauftrag mit Frist 2. April 2002 (Unterlage Seite 9)
- Telefonische(s) Fristverlängerungsansuchen (Unterlage Seite 9)?
 - °) Schriftliches Fristverlängerungsansuchen nicht aktenkundig. Wurde ein solches gestellt?
- Telefonische Fristverlängerungen (Unterlage Seite 9)
 - °) Schriftliches (bescheidförmige) Fristverlängerung nicht aktenkundig. Fristverlängerungsbescheid erlassen?
- Frist zuletzt bis 31. Mai 2002 (telefonisch) verlängert (Unterlage Seite 9)
- Mängelbehebung vom 6. Juni 2002 (Unterlage Seite 9)
 - °) Mängelbehebung somit, selbst wenn Fristverlängerungen rechtswirksam zustande gekommen sein sollen, verspätet erfolgt.
 - °) Wenn Mängelbehebung iSd telefonischen Fristverlängerungen rechtzeitig:
 - °) Telefonisches Anbringen kein wirksames Anbringen iSd BAO (UFS 14.6.2006, RV/0608-L/05 m.w.N.).
 - °) Telefonische Fristverlängerungen keine wirksame Verfügung iSd BAO (UFS 14.6.2006, RV/0608-L/05 m.w.N.).
- FA: Gegenstandsloserklärung gemäß § 275 BAO?
- Weitere Vorgangsweise
 - °) ESt-Bescheid 2000 vorläufig (Unterlage Seite 9)
 - °) Berichtigte ESt-Erklärung 2000 (Unterlage Seite 19)
- FA: Endgültiger ESt-Bescheid auf Grundlage berichtigter Erklärung?
- exkl. Verlust „H.-Alm“?
 - °) Berufung gegen neuen ESt-Bescheid 2000
- inkl. Verlust „H.-Alm“?
 - °) Verspätungszuschlagsbescheid gemäß § 295 BAO abzuändern > neuer Bescheid
- Berufung (Begehren?) oder
- Abwarten auf ESt-Erledigung, dann ggf. wieder Folgeänderung nach § 295 BAO

Besprechungsunterlage 20. Februar 2008, Seite 5

Alle in weiter Folge noch offenen Verfahren

Einkommensteuer 1998

Einkommensteuer 1999

RV/1722-W/06

- Antrag auf mündliche Verhandlung erst in Ergänzung Berufung/Vorlageantrag vom 6.7.2002 gestellt (Unterlage Seite 13)
- Antrag daher verspätet (§ 284 Abs 1 Z 1 BAO)
- Antrag könnte in allfälliger Berufung gegen (neuen) Einkommensteuerbescheid 2000 gestellt werden (ebenso allfälliger Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat)
- Verbindung der Verfahren gemäß § 282 Abs. 1 vorletzter Satz BAO

Besprechungsunterlage 20. Februar 2008, Seite 6

Liebhabereiverordnung Grundsätzliches

§ 1. (1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

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

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

(2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

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

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

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

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

(3) Liebhaberei liegt nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.

Würdigung:

- Beide Parteien gehen von einer Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO aus.
- Zutreffend?
- Ist der Betrieb „H.-Alm“ eine einzelne Einheit iSd § 1 Abs 1 oder besteht er aus mehreren Einheiten (Alm, Schutzwald, Wirtschaftswald, inkl./exkl. Jagd)?
 -) Wenn mehrere Einheiten, worin besteht jeweils
 - organisatorische Geschlossenheit?
 - gewisse Selbständigkeit?
 -) Bw., 5: Schutzwald kein Teilbetrieb, aber eigene Einheit iSd § 1 Abs. 3 LVO
- Wenn eine einzige Einheit, stellt sich § 1 Abs. 3 LVO nicht. Erschwerte Bewirtschaftung von Teilen der Einheit „H.-Alm“ schlägt auf Gesamtbetrachtung durch. Wenn mehrere Einheiten, müssten „die weiteren“ gewinnbringend sein (siehe Versuch „Wirtschaftswald“ gewinnbringend zu sehen; Frage zutreffende Zuordnung der Aufwendungen).

Besprechungsunterlage 20. Februar 2008, Seite 7

Liebhabeiverordnung Gesamtgewinnerzielungsabsicht Allgemein

§ 2. (1) Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

- 1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,*
- 2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,*
- 3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuß erzielt wird,*
- 4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,*
- 5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,*
- 6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).*

Zu den einzelnen Kriterien jeweils im Folgenden

Besprechungsunterlage 20. Februar 2008, Seite 8

Liebhabeiverordnung Gesamtgewinnerzielungsabsicht

- 1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste*

Verlustentwicklung

	Schilling	Euro
1988	-516.761,00	
1989	532.871,00	
1990	-884.520,00	
? ?		?
1993	-1.096.538,00	
1994	-673.075,00	
1995	-280.288,56	
1996	-793.429,00	
1997	-481.075,00	
1998	-766.819,61	
1999	-528.458,31	
2000	-572.894,38	
2001		26.325,48
2002		-30.370,67
2003		-14.542,94
2004		-248,00
2005		-62.398,54
	-6.060.987,86	-81.234,67
	= -440.469,17	
	€	
insg.		-521.703,84

- Aktenkundiger Gesamtverlust -521.703,84 €.

o) *Gewinne/Verluste 1991, 1992?*

o) *Wie hoch Gesamtergebnis seit Betriebsübernahme durch Bw.?*

- Kein bestimmter Trend (zB Verminderung oder Erhöhung Verluste) ersichtlich?

Besprechungsunterlage 20. Februar 2008, Seite 9

Liebhabereiverordnung Gesamtgewinnerzielungsabsicht

2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen

Verhältnis der Gewinne zu den Verlusten

Jahr	Schilling	Euro
1988	-516.761,00	
1989	532.871,00	
1990	-884.520,00	
? ?		?
1993	-1.096.538,00	
1994	-673.075,00	
1995	-280.288,56	
1996	-793.429,00	
1997	-481.075,00	
1998	-766.819,61	
1999	-528.458,31	
2000	-572.894,38	
2001		26.325,48

2002	-30.370,67
2003	-14.542,94
2004	-248,00
2005	-62.398,54

-6.060.987,86	-81.234,67
= -440.469,17	
€	

insg. -521.703,84

Aktenkundiger Gesamtverlust -521.703,84 €.

2 Gewinnjahren mit +65.050 € stehen

14 Verlustjahre mit -586.753 € gegenüber.

Besprechungsunterlage 20. Februar 2008, Seite 10

Liebhabeiverordnung Gesamtgewinnerzielungsabsicht

4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen

Hinsichtlich der angebotenen Leistungen

- Holzverkauf
- Jagdabschüsse

verhält sich der Bw. marktüblich

- Bw. Seite 12: Marktgerechtes Verhalten
- Bw. Seite 36: Nur am freien Markt nicht verkäufliche Abschüsse werden durch Eigenjagd getätigt.
- Von keinem SV widersprochen

Vorbringen der Parteien?

Weitere Leistungen?

Besprechungsunterlage 20. Februar 2008, Seite 11

Liebhabeiverordnung Gesamtgewinnerzielungsabsicht

5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,

Hinsichtlich der Preisgestaltung bei den angebotenen Leistungen

- Holzverkauf
- Jagdabschüsse

verhält sich der Bw. marktüblich

- Bw. Seite 12: Marktgerechtes Verhalten
- Bw. Seite 13: Abwarten optimaler Holzpreis, Verkäufe 2001
- Von keinem SV widersprochen

Vorbringen der Parteien?

Besprechungsunterlage 20. Februar 2008, Seiten 12, 13

Liebhabeiverordnung Gesamtgewinnerzielungsabsicht

6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

Folgende strukturverbessernde Maßnahmen sind ersichtlich:

- Anlegen von Forststraßen zur besseren maschinellen Erschließung
 - °) Bw. Seite 13, 40
 - unterschiedliche Angaben:
 - 10 ha Forststraßen in den letzten 20 Jahren (Bw., Seite 5)
 - (7,92 ha Forststraße laut Waldwirtschaftsplan, Amts-SV Seite 21)
 - über 12 km Forststraßen in den letzten 20 Jahren (Bw., Seite 36)
 - 15 ha Waldverlust durch Forststraßen in den letzten 20 Jahren (Bw., Seite 39)
 - °) Amts-SV, Seite 41
 - Forststraßen dienen auch der besseren jagdlichen Nutzbarkeit
- Errichtung eines Wildzaunes
 - °) Bw. Seite 36, 40
- Umfangreiche Pflanzenschutzmaßnahmen
 - °) Bw. Seite 36, 40
- Erhöhung der Wildabschussquote
 - ° Bw. Seite 36, 40
- Erstellung eines Waldwirtschaftsplanes
 - °) Bw. Seite 40
- Aufforstungsmaßnahmen und Zuwachs Almflächen
 - °) Bw. Seite 5
 - °) Amts-SV, Seite 32, 35: Vorratsaufbau im Schutzwald rd. 3.500 Vorratsfm; Vorratsabbau im Wirtschaftswald rd. 400 Vorratsfm (in 20 Jahren)

Folgende strukturverbessernde Maßnahmen sind behauptet, aber nicht näher ausgeführt:

- Bw. Seite 13 „kosteneinsparende Maßnahmen und die Nutzung zusätzlicher Umsatzpotentiale gewährleisten eine deutliche nachhaltige Ergebnisverbesserung“
 - °) Welche?
 - Kosteneinsparung:
 - zusätzliche Umsatzpotentiale:
 - °) die oben angeführten oder noch weitere?

Sonstiges:

- Kaum Fremdfinanzierung, geringe Zinsaufwendungen.

Vorbringen der Parteien?

Besprechungsunterlage 20. Februar 2008, Seite 14

Liebhabeiverordnung Gesamtgewinnerzielungsabsicht

3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuß erzielt wird

- Vergleichsbetriebe allgemein:

^{o)} Bw. Seite 11: „Vergleicht man den vorliegenden Forstbetrieb mit Betrieben in vergleichbarer Lage, Struktur und Behördenauflagen (speziell hinsichtlich Forst- und Jagdgesetz), so erkennt man, dass die Ertragssituation sich nicht wesentlich unterscheidet.“

- Konkrete Vergleichsbetriebe und Nachweise?

Besprechungsunterlage 20. Februar 2008, Seite 15

Liebhabeiverordnung Gesamtgewinnerzielungsabsicht

3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuß erzielt wirdI

- Personalaufwand Förster:

^{o)} SV P., Seite 17: „...eine Liegenschaft dieser Größe und dieser Ertragskraft die Anstellung eines Forstwartes bzw. Jägers nicht rechtfertigt - die 3—fache Reviergröße wäre die untere Grenze für einen vollbeschäftigten Angestellten.“

^{o)} Amts-SV, Seite 26: Verpflichtung nach ForstG erst bei Waldfläche ab 1.000 ha, hier Waldfläche von 337,75 ha.

^{o)} Bw., Seite 7: „Der Förster wurde hauptsächlich wegen dem Schutzwald aufgenommen. Zur Bearbeitung des Forstwaldes werden extra Firmen beauftragt (Aufwendungen zu finden unter Fremdarbeit/Schlägerungen). Aufteilung 80% Schutzwald, 20% Forst und Jagd.“

^{o)} Bw., Seite 37: „...der Gutachter nicht ausgeführt hat, wie ein hochalpines Forstgut dieser Größe von alleine zu bearbeiten ist.“

- Seit wann ist Förster angestellt?
- Was macht Förster konkret?
- Ist die Bezahlung des Försters der Höhe nach fremdüblich?
- Wieso wird zgT für die Bewirtschaftung des ertraglosen bzw. verlustbringenden Schutzwaldes ein hauptberuflicher Förster eingesetzt?
- Wie werden Vergleichsbetriebe bewirtschaftet, wenn dies der Eigentümer nicht selbst erledigen kann?
- Welche Aufwendungen erwachsen Vergleichsbetrieben für die Bewirtschaftung gegenüber dem Forstbetrieb H.-Alm?
- Fällt der Personalaufwand (zB 2002: rd. 24.400 €) letztlich ins Gewicht (ca. ½ Gesamtverlust würde ohne – jeden! – Personalaufwand entfallen)?

Vorbringen der Parteien?

Besprechungsunterlage 20. Februar 2008, Seite 16

Liebhabereiverordnung Gesamtgewinnerzielungsabsicht

3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird

Schutzwald - Größe:

Fundstelle	Wirtschaftswald	Schutzwald im Ertrag	Schutzwald außer Ertrag	Wald gesamt
Bw., Seite 5	185,3 ha - 5 ha	94,9 ha + 20%?	45,8 ha + 20%	
Bw. Seite 5	= 170 ha (51,5%)		= 160 ha (48,5%)	= 330 h
SV P., Seite 17	200,35 ha	81,06 ha	45,15 ha	326,56 ha
Amts-SV, Seite 21 (laut Waldwirtschaftsplan 1982)	185,29 ha	94,94 ha	45,83 ha	

- Schutzwald – Erschwerte Bewirtschaftung:
 - °) SV P., Seite 16: Mehrkosten Rundholzerzeugung:
 - Wirtschaftswald 352 S/fm³
 - Schutzwald im Ertrag 452 S/fm³
 - °) SV P., Seite 17: 76% Einschlag aus Wirtschaftswald, 24% aus Schutzwald
 - °) Amts-SV, Seite 20: Detaillierte Nachkalkulation nicht möglich
 - °) Amts-SV, Seite 22, 35: Nutzung Schutzwald im Wesentlichen Aufarbeitung Windwürfe
- Schutzwald – Kostenbelastung:
 - °) Amts-SV, Seite 23 f.: Bewirtschaftungskosten gesetzlich mit Schutzwaldelerträgen begrenzt
 - °) Bw., Seite 36 f: Hohe Kosten, kaum maschinell bewirtschaftbar, Handarbeit, Vorschrift, Windwurf aufzuarbeiten wegen Gefahr Schädlingsbefall

ForstG

§ 44. (1) Der Waldeigentümer hat in geeigneter, ihm zumutbarer Weise

a) einer gefährlichen Schädigung des Waldes durch Forstschädlinge vorzubeugen und

b) Forstschädlinge, die sich bereits in gefahrdrohender Weise vermehren, wirksam zu bekämpfen.

- Schutzwald – Einfluss auf das Gesamtergebnis:
 - o) Amts-SV, Seite 42: Andere Gebirgsforstbetriebe höherer Schutzwaldanteil
 - o) Bw., Seite 7 bzw. FA-Akt 20 f/99: Zuordnung Aufwendungen Schutzwald / Forstwirtschaft zutreffend???

Vorbringen der Parteien?

Besprechungsunterlage 20. Februar 2008, Seite 17

Liebhabeiverordnung Gesamtgewinnerzielungsabsicht

3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuß erzielt wirdI

- Katastrophenschäden
 - o) Bw.: Seite 11: Mehrmalige Katastrophenereignisse
 - o) Amts-SV, Seite 21: Größere Windwürfe in den Jahren 1990 und 2002/2003
 - o) Amts-SV, Seite 25: 1990: 1.060 Efm, 2002: 622 Efm, 2003: 1.077 Efm
 - o) Amts-SV, Seite 27, 35: Kalamitätsanteil 16%, Österreichschnitt 30%
 - o) Bw.: Seite 38: Statistik nicht zielführend, konkrete Auswirkungen. Keine Analyse wie Ergebnis ohne Katastrophenschäden
- Wie wäre Ergebnis ohne Katastrophenschäden?

Vorbringen der Parteien?

Besprechungsunterlage 20. Februar 2008, Seiten 21, 22

Liebhabeiverordnung Gesamtgewinn

§ 3. (1) Unter Gesamtgewinn ist der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen.

LRL 7.5 Ergibt sich nach den Punkten 7.2.2 bis 7.4 kein Gesamtgewinn, so ist zu unterstellen, dass der Steuerpflichtige seine Betätigung beendet. Die unter Berücksichtigung der vorstehenden Adaptierungen ermittelten Veräußerungs-, Aufgabe- oder Liquidationsgewinne sind daher in das Gesamtergebnis einzubeziehen, auch wenn das Verhalten des Steuerpflichtigen nicht auf eine Beendigung der Betätigung in absehbarer Zeit gerichtet ist (theoretischer Veräußerungsgewinn).

IdS neben Doralt/Renner und Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke auch UFS-Entscheidungen etwa zu Forstbetrieben.

Veräußerungsgewinn:

Bruttomethode:

Barbetrag (einschl vom Erwerber übernommene private Schulden)

- +gemeiner Wert der ins Privatvermögen übernommenen Aktiva
- Kapitalkonto laut Bilanz (ein negatives Kapitalkonto ist hinzuzurechnen)
- zugunsten des laufenden Gewinnes aufzulösende Rücklagen (zB Übertragungsrücklage)
- Passiva zum Buchwert, die nicht auf den Erwerber übergehen
- Veräußerungskosten
- =Veräußerungsgewinn

Nettomethode:

Barbetrag (einschließlich vom Erwerber übernommene betriebliche und private Schulden)

- +gemeiner Wert der ins Privatvermögen übernommenen Aktiva
- +offene Grund-und-Boden-Rücklage
- Buchwert der veräußerten aktiven Wirtschaftsgüter
- Veräußerungskosten
- =Veräußerungsgewinn

Ermittlung Barbetrags?

^{o)} Bw., Seite 12: theoretischer Veräußerungsgewinn stehendes Holz 22 Mio 2 plus stille Reserven im übrigen BV plus Jagdwert

^{o)} Amts-SV, Seite 28 ff: Werte laut Gutachten P. zu hoch, keine Alternativwerte

- Konkrete Ermittlung theoretischer Veräußerungserlös unter Berücksichtigung Einwendungen Amts-SV
- Konkrete Ermittlung theoretischer Veräußerungsbeginn
 - „Barbetrag“ = Was würde theoretischer Käufer für Betrieb zahlen (nicht ident mit stillen Reserven, kann mehr oder weniger sein, wird aber vom Wert des Holzes, der Gebäude, des Jagdrechts,... wesentlich beeinflusst)?
 - danach Veräußerungsgewinnermittlung

Gesamtertragsberechnung

- alle tatsächlichen Ergebnisse
 - ^{o)} seit Betriebsübernahme durch Bw. plus
 - ^{o)} Einbeziehung theoretischer Veräußerungsgewinn
- falls sich danach kein Gesamtgewinn ergibt:
 - ^{o)} Korrektur tatsächlicher Ergebnisse (jeweils gesondert)
 - um Katastrophenschäden
 - um Erschwernisse Schutzwaldbewirtschaftung
 - um Erschwernisse Wild

o) korrigierte Ergebnisse:

- Gesamtgewinn?
- Gesamtverlust?

(Ende der Unterlagen)

Im Zuge dieser Besprechung erklärte der steuerliche Vertreter, den **Vorlageantrag** hinsichtlich der **Umsatzsteuer** für das Jahr **1999** gem. § 256 BAO **zurückzunehmen**.

Der Vertreter des Finanzamtes erklärte, dass das Finanzamt einen **endgültigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000** gemäß der berechtigten Erklärung erlassen wird. Der steuerliche Vertreter erklärte, dass damit dem diesbezüglichen Berufungsbegehren Rechnung getragen wurde. Das Finanzamt werde in weiterer Folge einen **Gegenstandsloserklärungsbescheid gem. § 274 BAO** erlassen.

Vorgehalten wurde, dass nach der Aktenlage der Mängelbehebungsauftrag vom 1. März 2002 offenkundig nicht fristgerecht erfüllt worden ist.

Der Vertreter des Finanzamtes stimmte dem aufgrund der Aktenlage zu.

Der steuerliche Vertreter verwies darauf, dass er damals mit dem Fall noch nicht befasst war.

Der Vertreter des Finanzamtes erklärte, dass hinsichtlich **Einkommensteuer 2000** und **Verspätungszuschlag Einkommensteuer 2000** eine **Gegenstandsloserklärung gem. § 275 BAO** erfolgen wird.

Außerdem werde das Finanzamt einen **endgültigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000** gemäß der berechtigten Erklärung (ohne Verlust „H.-Alm“) erlassen, der dann wiederum mit Berufung bekämpft werden kann.

Beide Parteienvertreter gingen übereinstimmend davon aus, dass es sich bei dem Betrieb „H.-Alm“ um eine **Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO** handelt.

Der Bw. hielt fest, dass es sich seiner Meinung nach bei dem Betrieb „H.-Alm“ um eine **einzigste Einheit im Sinne der LVO** handelt. Almwirtschaft werde vom Bw. nicht betrieben, hier sei eine Belastung des Betriebes mit Weiderechten gegeben.

Der Vertreter des Finanzamtes gab folgende weitere Zahlen bekannt:

1984: ATS -403.943,00 € -29.355,68

1985: ATS -677.452,00 € -49.232,36

1986: ATS -627.663,00 € -45.614,05

1987: ATS -742.321,00 € -53.946,57

1991: ATS -340.525,00 € -24.746,92

1992: ATS -500.520,00 € -36.374,21.

Das **Totalergebnis** in den Jahren **1984 bis 2005** sei ATS -10.564.48,43 bzw. € **-767.746,23**.

Der Bw. habe den Betrieb voraussichtlich in der Zeit zwischen 1982 und 1985 übernommen.

Zwischen den Parteien bestand Einverständnis, dass aus den reinen **Verlustzahlen keine Entwicklung abgeleitet** werden kann.

Der steuerliche Vertreter verwies zu den aktenkundigen Verlusten darauf, dass nicht ausgeschlossen werden könne, dass aktivierungspflichtige Aufwendungen in der Vergangenheit unzutreffenderweise sofort abgeschrieben wurden, was entsprechende Auswirkungen auf die Ergebnisse der Folgejahre hat (z.B. Forststrassen).

Der Bw. ergänzte, dass er den **Betrieb** seit dem Tod des Vaters **im Jahr 1978 übernommen** hat.

Nach Ansicht des Bw. seien in den Jahren **1978 bis 1983 hohe Aufwendungen** angefallen, allerdings ist nicht auszuschließen, dass auch Gewinnjahre vorhanden waren. Der Bw. werde – soweit vorhanden – noch die Gewinne bzw. Verluste für diese Jahre **bekannt geben**.

Angeboten werden an Leistungen:

- Holzverkauf
- Jagdabschüsse
- Verpachtung einer Hütte
- Einräumung des Rechts, einen Platz als Startplatz für Paragleiter zu verwenden (nach 2005)
- Verpachtung eines Teils des Reviers
- Pflege der Wanderwege (keine Einnahmen)

Beide Parteien gingen davon aus, dass sich der Betrieb **hinsichtlich der angebotenen Leistungen marktgerecht** verhält.

Nach Ansicht des Sachverständigen seien aber **nicht alle vermarktbaren Abschüsse** auf dem Markt **angeboten** worden. Der Bw. verwies demgegenüber darauf, dass Abschüsse selbst nur getätigt wurden, die **nicht verkaufbar** waren.

Das Verhalten im Bezug auf die **Preisgestaltung** sei grundsätzlich **marktgerecht**. So werden etwa bei Holzverkäufen drei Interessenten herangezogen und an den Bestbieter die Verkäufe vergeben.

Der Sachverständige hob hervor, dass ein **Teil** des Betriebes etwa von Oktober bis Mai/Juni **Wildschutzgebiet** sei und daher die Bewirtschaftung gerade zu einer Zeit, in der der Holzpreis tendenziell eher höher ist, **erschwert** werde.

Der Bw. entgegnete, dass es sich hierbei nur um rund 40 von insgesamt 550 ha handle, die Wildruhezone von der Behörde vorgeschrieben sei und im Übrigen bei Schneelagen von drei Metern eine Holzbringung nicht erfolgen könne.

Zur Ausschöpfung **zusätzlicher Umsatzpotentiale** führte der steuerliche Vertreter noch ins Treffen, dass etwa 2007 das „**Sommerfrischehaus**“ von der Erzdiözese S. wieder an den Betrieb zurückgefallen sei und nunmehr einerseits für die Vermietung an Sommergäste und andererseits zur Unterbringung von Jagdgästen genutzt werde.

Nach Ansicht des Bw. gebe es **keinen vergleichbaren Forstbetrieb**, der einerseits in einer Rotwildkernzone liegt und andererseits einen Forstwart beschäftigen muss.

Der Sachverständige pflichtete dem Bw. insoweit bei, als die **Vergleichbarkeit von Forstbetrieben** aufgrund der Unterschiedlichkeit der einzelnen Betriebe **nur erschwert möglich** ist, allerdings träfe dieses Problem etwa auch auf bestimmte Gewerbebetriebe zu.

An Vergleichswerten stünden die Daten aus dem „Grünen Bericht“ zur Verfügung, die aufgrund von Datenlieferungen von Forstbetrieben und größeren bäuerlichen Betrieben erstellt werden. Der „Grüne Bericht“ umfasse bei den Ergebnissen allerdings auch eine kalkulatorische Verzinsung sowie einen Unternehmerlohn und sei daher steuerlich nicht unmittelbar anwendbar.

Über Vorhalt durch den Referenten, dass bei der Veranlagung 1996 ein näher bezeichneter **Vergleichsbetrieb** durch das **Finanzamt** herangezogen wurde, erklärte der Vertreter des Finanzamtes, dass er dazu im Moment nichts sagen könne, da ihm der mit der Steuernummer genannte Betrieb nicht geläufig sei.

Der Bw. gab weiters bekannt:

Der Betrieb beschäftigt einen **Forstwart**, der auch Berufsjäger ist. Ein Forstwart bzw. Berufsjäger war **seit eh und je** im Betrieb angestellt. Der derzeitige Mitarbeiter ist knapp über 10 Jahre angestellt, auch sein Vorgänger war Forstwart.

Die **Aufgaben des Forstwartes** umfassen insbesondere den Forstschutz, die Leitung von Schlägerungen und Auswahl, die Verhandlung der Preise mit den Einkäufern, Vornahme kleinerer Schlägerungen, insbesondere bei Windwürfen, die Räumung der Forststrassen von Schnee und Windwürfen, die tägliche (auch an Wochenenden) Fütterung des Wildes, die Adaptierung des Wirtschaftsplanes, die Erstellung des Abschussplanes, die Führung von Jagdgästen, die Vergabe von Abschüssen, die Durchführung nicht vergebbarer Abschüsse (selbst oder durch Jungjäger), Durchführung von Reparaturen, Instandhaltung des Wildzaunes, Mähen der Forststrassen, usw.

Die Bezahlung ist das **Mindestgehalt** nach dem Kollektivvertrag.

Der Bw. konnte sich nicht erklären, warum der Forstwart hauptsächlich für den Schutzwald eingesetzt werden sein soll; er sei **für den gesamten Betrieb** da.

Die Alternative wäre, dass keine Wildfütterung vorgenommen werden kann und dadurch die **Verbissschäden** deutlich zunehmen würden.

In bäuerlichen Betrieben werde wahrscheinlich ein Teil der Arbeiten von den Betriebsführern selbst erbracht; hiezu sei der Bw. nicht in der Lage.

Der Sachverständige erklärte, dass in vergleichbaren Betrieben versucht werde, gemeinsam mit anderen Betrieben einen Forstwart zu beschäftigen. Allerdings sei in diesem Fall nicht möglich, dass sich der Forstwart im einzelnen Betrieb so intensiv um die Wildpflege kümmere, wie im gegenständlichen Betrieb.

Es bestehe auch die Möglichkeit, **nebenberuflich Forstpersonal** zu beschäftigen. Hier können für bestimmte Arbeiten **Bauernakkordanten** herangezogen werden.

Der Sachverständige konnte **keine konkrete Vergleichszahl** für die Kosten der Bewirtschaftung für nicht festangestelltes Personal nennen, da es hiebei maßgebend auf die Zielsetzung des jeweiligen Betriebes ankomme, was mit diesem Personal gearbeitet werden solle.

Der Bw. erläuterte, dass in der Nähe seines Betriebes kein **Betrieb** zu einer derartigen Zusammenarbeit **bereit und geeignet** wäre. So sei der Bw. an den Eigentümer des Nachbarreviers 2007 herangetreten, als der dortige Jäger verstorben ist, ob eine Zusammenarbeit in Betracht kommt, dies sei aber

abgelehnt worden. Zu den Bauernakkordanten sei sagen, dass auch versucht wurde, Bauernakkordanten zu finden, doch sei dies von den Landwirten stets mit dem Hinweis darauf abgelehnt worden, dass sie keine Rechnungen ausstellen wollten. Damit sei der Bw. nicht einverstanden gewesen. Größere Schlägerungsarbeiten habe er dann durch entsprechende Gewerbebetriebe vornehmen lassen.

Nach Ansicht des Bw. werde der Schutzwald ebenso wie der Wirtschaftswald bewirtschaftet, da ansonsten der Schutzwald verwildern würde. Hierbei seien die gesetzlichen Einschränkungen zu beachten und die entstehenden Mehrkosten. Der Schutzwald müsse aufgeforstet werden, von der Behörde werde auch der Schutzwald ständig erweitert.

Der Sachverständige verwies darauf, dass Gebirgsforstbetriebe naturgemäß einen Schutzwaldanteil aufweisen. Der Schutzwaldanteil bei allen Forstbetrieben sei im Österreichschnitt bei rund 20%. Dagegen liege der vergleichbare Anteil im gegenständlichen Betrieb bei etwa 41%, das entspreche dem durchschnittlichen Wert der Gebirgsforstbetriebe.

Der steuerliche Vertreter präzisierte, dass nicht von der Behörde eine Erweiterung des Schutzwaldes vorgeschrieben wurde, sondern dass sich dies aus dem Forstgesetz ableite, da sich die Kampfzone stets nach oben erweitere.

Die Erweiterung des Schutzwaldes ergebe sich daraus, dass mangels wirtschaftlicher Rentabilität nicht mehr alle Almflächen bestoßen werden und daher Teile zuwachsen. Dabei handle es sich in der Regel um Schutzwälder, da die Waldkrone laut Forstgesetz Schutzwald sei.

Der Bw. hielt die Ausführungen des Sachverständigen hinsichtlich der Reduktion der Weideflächen für zutreffend. So seien etwa in den 30iger Jahren nicht bestoßene Flächen mit Latschen und Zirben aufgeforstet worden, um eine Verkarstung zu vermeiden. Auch seien Weiderechte abgelöst worden, um Aufforstungen vornehmen zu können. Zirben seien nur durch Einzelstammschutz zu erhalten.

Dem Bw. wurde vom Referenten aufgetragen, eine Gesamtertragsberechnung im Sinne von Seiten 21 und 22 der Besprechungsunterlage unter Einbeziehung sämtlicher Ergebnisse seit dem Jahr 1978 zu erstatten.

Der steuerliche Vertreter ersuchte diesbezüglich um eine Frist von drei Monaten.

Das Finanzamt werde sich danach zu dieser Gesamtertragsberechnung äußern, wobei auch eine Mitwirkung an der Erstellung, soweit vom Bw. gewünscht, in Betracht kommt.

In weiterer Folge werde dann die weitere Vorgangsweise besprochen werden.

Seitens des steuerlichen Vertreters bestand kein Einwand, mit der Erlassung eines neuen Einkommensteuerbescheides 2000 bis dahin zuzuwarten.

Dem Vertreter des Finanzamtes wurden die Finanzamtsakten zur Erledigung der offenen verfahrensrechtlichen Bescheide zurückgestellt.

Mit Bescheid vom 21. Februar 2008 wurde der Vorlageantrag betreffend Umsatzsteuer 1999 gemäß § 256 BAO vom Unabhängigen Finanzsenat als gegenstandslos erklärt.

Mit Datum 27. Februar 2008 erließ das Finanzamt Lilienfeld St. Pölten einen endgültigen Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2000, ferner einen Gegenstandsloserklärungsbescheid betreffend die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 und den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2000 sowie einen Zurücknahmebescheid betreffend die Berufung gegen den Verspätungszuschlagsbescheid Einkommensteuer 2000.

Mit Schreiben vom 20. März 2008 übermittelte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt Lilienfeld St. Pölten einen Beschluss des Bezirksgerichtes für Zivilrechtssachen Graz in Kopie, aus welchem ersichtlich ist, dass der Bw. mit Einantwortungsurkunden vom 27. September 1979 bzw. 17. Oktober 1983 Eigentümer des Forstbetriebes H.-Alm geworden sei.

„In der Folge haben wir auf Grund der uns vorliegenden Jahresabschlüsse der Jahre 1980 bis 1983 Ihre Liste über die Entwicklung der Gesamtverluste ergänzt und Gesamtverluste für den Zeitraum 1980 – inkl. 2001 iHv 717.299,36 € bzw. bis 2005 iHv 834.859,51 € ermittelt.

In Anlehnung an unser Gespräch nach der Erörterung haben wir auf Basis des Gutachtens P. und der Aussage von Herrn Dr. M. [des Amtssachverständigen], dass erfahrungsgemäß 40% des Gutachtenswertes einen Veräußerungsgewinn darstellen, diesen per 31. Dezember 2001 mit 1.011.571,46 € ermittelt. Nachdem aber die Verluste bis 2005 aufgelaufen sind, haben wir den per Ende 2001 ermittelten Veräußerungsgewinn entsprechend dem Verbraucherpreisindex 2000 auf den 31. Dezember 2005 hochgerechnet, womit sich ein Betrag von 1.089.462,50 € ergibt.

Stellt man nun bereits den per 31. Dezember 2001 ermittelten

Veräußerungsgewinn den aufgelaufenen Verlusten bis 2005 iHv 824.859,51 €

gegenüber, zeigt das Bild, dass der Veräußerungsgewinn um ca. 200.000,-- € höher ist als die gesamt aufgelaufenen Verluste und zwar so beträchtlich, dass auf alle Fälle von einem Gesamtgewinn für diesen Zeitraum auszugehen ist.

Wir regen daher im Sinne des Vorschlages von Herrn Hofrat Dr. We. an, in Anbetracht dieser Zahlen die Annahme der Liebhaberei zumindest für diesen Zeitraum fallen zu lassen."

Beigeschlossen war neben der Ablichtung eines Teils des Beschlusses des Bezirksgerichts für Zivilrechtssachen Graz folgende Tabelle:

Gewinn-/Verlustübersicht

Jahr	Schilling	Euro	Gesamt
1980	-494.356,44	-35.926,28	
1981	129.353,58	9.400,49	
1982	-30.220,74	-2.850,28	
1983	-474.865,49	-34.509,82	
1984	-403.943,00	-29.355,68	
1985	-677.452,00	-49.232,36	
1986	-627.452,00	-45.614,05	
1987	-742.321,00	-53.946,57	
1988	-516.761,00	-37.554,49	
1989	532.871,00	38.725,25	
1990	-884.520,00	-64.280,58	
1991	-340.525,00	-24.746,92	
1992	-500.520,00	-36.374,21	
1993	-1.096.538,00	-79.688,52	
1994	-673.075,00	-48.914,27	
1995	-280.288,56	-20.369,36	
1996	-793.429,00	-57.660,73	
1997	-481.075,00	-34.961,08	
1998	-766.819,61	-55.726,95	
1999	-528.458,31	-38.404,56	
2000	-572.894,38	-41.633,86	-
2001		26.325,48	717.299,36
2002		-30.370,67	
2003		-14.542,94	
2004		-248,00	
2005		-62.398,54	
	Gesamtbetrag	-824.859,51	
	Wert laut GA v. 12.3.2002 DI P.:		
	34.789.817,00	2.528.928,66	
	mögl. Ver- äußerungsgewinn		
	lt. Dr. M. 40%	1.011.571,46	

Wert p. 31.12.05
wertgesichert
nach VPI 2000 1.089.462,50

Mit Datum **31. März 2008** erließ das Finanzamt Lilienfeld St. Pölten einen **endgültigen Bescheid** betreffend **Einkommensteuer 2000**.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. durch seine steuerliche Vertretung mit Schreiben vom **17. April 2008 Berufung** mit dem Antrag, die Einkünfte aus dem Betrieb H.-Alm erklärungsgemäß der Veranlagung zugrunde zu legen.

Mit **Schreiben** vom **29. Juli 2008** legte die steuerliche Vertretung ein **Gutachten** des Forstbüros X. ZiviltechnikergesmbH f. Forst- u. Holzwirtschaft über die Ermittlung des Verkehrswertes sowie über die Ermittlung des **fiktiven Veräußerungsgewinnes** vor und bemerkte:

„Unsere Ermittlung auf Basis des Gutachtens ergibt einen **fiktiven steuerlichen Veräußerungsgewinn** zum 1. 12.2006 von **€ 1.749.967,44** unter Berücksichtigung der seit Betriebsübernahme 1977 bis inkl. 2006 angelaufenen Verluste von € 967.058,29 verbleibt ein **Gesamtüberschuss von € 782.909,15**.

Wir hoffen hiermit die Liebhabereibetrachtung infolge Vorliegen einer Erwerbsquelle widerlegt zu haben und ersuchen um antragsgemäße Stattgabe der Berufung.

**Ermittlung des fiktiven Veräußerungsgewinnes zum 31.12.2006 auf Basis
des
Gutachtens vom 21.7.2008 des Forstbüro's "X. Ziviltechnikergesellschaft
mbH"**

<i>Erlös</i>	<i>Betrag</i>
Erlös stehendes Holz (lt. Gutachten)	1.353.600,00
Erlös Gebäude (lt. Gutachten)	57.600,00
Erlös Jagdrecht (lt. Gutachten)	345.600,00
Erlös Betriebsausstattung (geschätzt)	50.000,00
Gesamterlös	1.806.800,00
 abzüglich Buchwert Anlagevermögen ohne Grund	 49.977,53
abzüglich Warenvorrat	<u>6.855,03</u>

fiktiver steuerlicher Veräußerungsgewinn zum 1.749.967,44

Entwicklung der Verluste seit Übernahme des Forstbetriebes:

<i>Jahr</i>	<i>Schilling</i>	<i>Euro</i>
1977	-325.693,85	-23.669,10
1978	-386.752,01	-28.106,36

1979	-507.345,07	-36.870,20
1980	-494.356,44	-35.926,28
1981	129.353,58	9.400,49
1982	-39.220,74	-2.850,28
1983	-474.865,49	-34.509,82
1984	-403.943,00	-29.355,68
1985	-677.452,00	-49.232,36
1986	-627.663,00	-45.614,05
1987	-742.321,00	-53.946,57
1988	-516.761,00	-37.554,49
1989	532.871,00	38.725,25
1990	-884.520,00	-64.280,58
1991	-340.525,00	-24.746,92
1992	-500.520,00	-36.374,21
1993	-1.096.538,00	-79.688,52
1994	-673.075,00	-48.914,27
1995	-280.288,56	-20.369,36
1996	-793.429,00	-57.660,73
1997	-481.075,00	-34.961,08
1998	-766.819,61	-55.726,95
1999	-528.458,31	-38.404,56
2000	-572.894,38	-41.633,86
2001		26.325,48
2002		-30.370,67
2003		-14.542,94
2004		-248,00
2005		-62.398,54
2006		-53.553,11
Summe	Verluste	-967.058,29

Totalüberschuss

Fikt. Veräußerungsgewinn	1.649.967,44
abzgl. Summe Verluste	-967.058,29
Totalüberschuss	782.909,15"

Das vorgelegte Gutachten des Forstbüros X. ZiviltechnikergesmbH f. Forst- u. Holzwirtschaft über die Ermittlung des Verkehrswertes sowie über die Ermittlung des fiktiven Veräußerungsgewinnes (Gutachterin Dipl.Ing. Ra. Ro.) lautet auszugsweise:

(...)

1. Auftrag

AUFTRAGGEBER:	DI A. B. C.
	...
	...
ZWECK DES GUTACHTENS (AUFTRAG):	
	Verkehrswertgutachten zur Ableitung eines steuerlichen Veräußerungsgewinnes des Forstgutes H.-Alm

STICHTAG:	1.6.2008
------------------	----------

2. Grundlagen und Befundaufnahme

GRUNDLAGEN:

- 1) Forsteinrichtungsdaten, Stand: 1.6.2008, erstellt von Forstbüro X. ZT GmbH
- 2) Auszug aus der Grundstücksdatenbank, Stand: 18.4.2006
- 3) Auskünfte von Herrn DI B. C. und Herrn Ff. (Forstverwalter)
- 4) Auskünfte der Agrarbezirksbehörde Leoben, Ing. H. L.
- 5) Ertragstafeln Marschall 1975
- 6) Alterswertfaktoren nach W. Sagl, Agrarverlag, 1984
- 7) Österreichischer Waldbericht 2007, Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft, Wien, (insbesondere Tabelle „Großwald 06": Testbetriebsergebnisse für den Großwald > 500 ha)
- 8) Bewertung in Forstbetrieben, Sagl, Blackwell Wissenschaftsverlag, 1995
- 9) Empfehlungen zum Kapitalisierungszinssatz, Hauptverband der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs, 1997

BEFUNDAUFNAHME:

Datum der Befundaufnahme:	April bis Juni 2008
Anwesende Personen:	DI Ra. Ro. + Hr. Ff.
Aufnahmemethodik:	Erhebung der Forsteinrichtung Bestandesweise Taxation

VORGESCHICHTE:

- Das vorliegende Gutachten dient zur Vorlage bei der Finanzbehörde, im Zuge einer steuerlichen Diskussion
- Der Eigentümer erteilt den Auftrag zur Verkehrswertschätzung auf Basis der neuen Forsteinrichtungsdaten

HINWEISE:

Alle verwendeten Abkürzungen und Fachbegriffe sind im Anhang erläutert.

Alle Berechnungen wurden mit einem Computerprogramm und ohne Einschränkung der Nachkommastellen gemacht. Es kann, da die Zahlen im Gutachten maximal zweistellig ausgewiesen sind, auf Grund von Rundungskürzungen zu geringen Differenzen der Zahlen kommen.

Alle Berechnungen wurden exklusive der gesetzlichen Umsatzsteuer durchgeführt.

3. Befund

3.1 Grundflächen

GRUNDBUCH

Die Abfrage der Grundstücksdatenbank (Stichtag 18.4.2008) wurde erhoben. Die Grundbuchsauszüge (Stichtag 24.6.2008) wurden erhoben. Die Grundbuchsauszüge sind im Anhang angeführt.

[Die folgenden Detaildarstellungen werden mangels Anonymisierbarkeit nicht wiedergegeben.]

Die Flächendifferenz zwischen Grundbuch und digitalem Kataster erklärt sich durch die seinerzeit ungenaue Vermessung der Katastermappe.

Im Gutachten wird auf Basis der Gesamtsumme der Grundbuchsfläche 539,84 ha gerechnet. Die Einteilung nach den einzelnen Nutzungsarten folgt der Forsteinrichtung.

Unten angeführt ist die Waldfunktionskartierung der Behörde (Quelle: GIS Steiermark).

[Die folgenden Detaildarstellungen werden mangels Anonymisierbarkeit nicht wiedergegeben.]

Daraus wird deutlich, dass es behördlich ausgewiesene Schutzwaldwaldflächen gibt. Die Schutzwaldfläche wurde lt. Operat berücksichtigt.

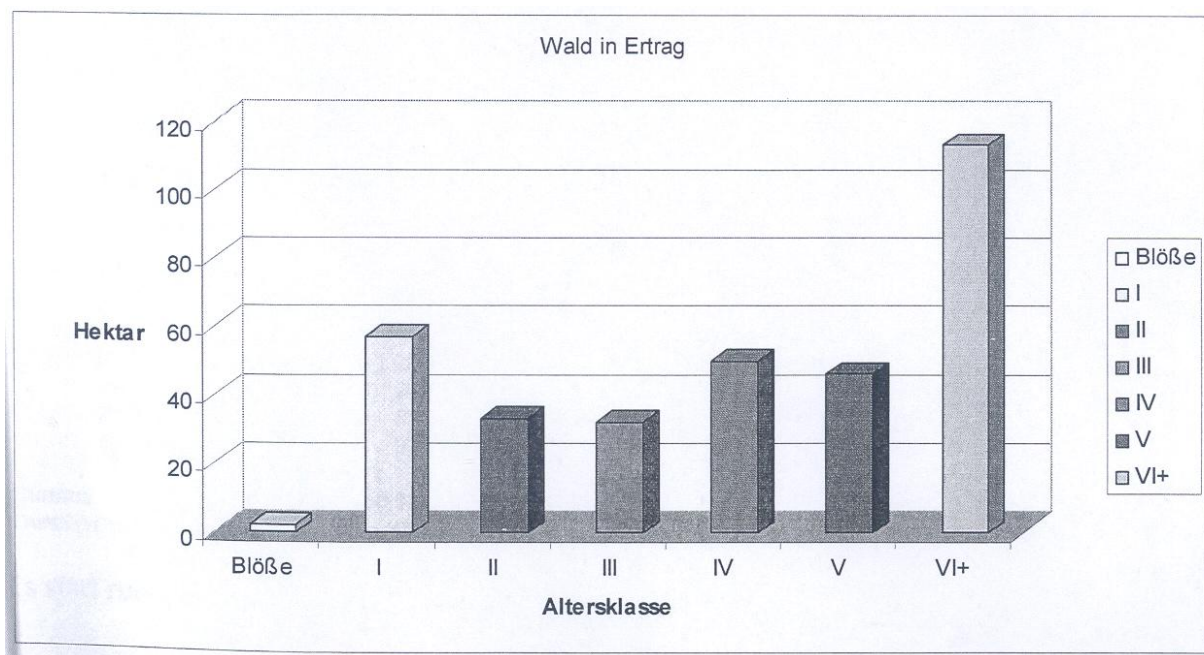
[Die folgenden Detaildarstellungen werden mangels Anonymisierbarkeit nicht wiedergegeben.]

Der **Großteil** des Revieres ist von **Landschaftsschutzgebieten** oder **FFH- und VS-Schutzgebieten nicht betroffen**.

3.2 Walddaten

Alte Angaben aus der Forsteinrichtung.

ALTERSKLASSEN VERTEILUNG IM ERTRAGSWALD



Deutlich sichtbar ist der **hohe Anteil der Altbestände**. **34%** der Fläche entfällt auf **Bestände die älter als 100 Jahre** sind.

BAUMARTEN VERTEILUNG

Aktuelle Waldgesellschaft

Aktuell handelt es sich um in den **höheren Lagen geringwüchsige Fichten-Lärchenbestände**. Vereinzelt ist Laubholz beigemischt.

Die Baumarten sind lt. Taxation folgendermaßen verteilt:

- 84% Fichte, 15% Lärche
- 1% entfällt auf Birke, Erle, Eberesche, etc.

Damit erreichen die Nadelhölzer einen Anteil von rund 99%, auf die Laubhölzer entfallen 1%.

VORRATSVERHÄLTNISSE

Es stocken rund 59.000 Vorratsfestmeter im Ertragswald (175 vfm/ha). Davon entfallen ca. 51.000 vfm auf Fichten.

Die **Bonitäten** sind als **unterdurchschnittlich** zu bezeichnen. Die Fichte weist die 5,7 Bonität auf.

NUTZUNGEN

Die Bewirtschaftung der Wälder erfolgt teilweise als **Alm- und Weidewald**. In den letzten Jahrzehnten sind Teile zugewachsen und damit ungleichaltrig. Im **Ertragswald** wurde und wird im (Streifen-)Kahlschlag genutzt.

In den letzten 11 Jahren wurden durchschnittlich 1.370 efm genutzt. Der Anteil der **Kalamitätsnutzungen** schwankt zwischen 1-100%, im Durchschnitt liegt er bei **rund 28%** des Einschlages.

Zusammenstellung der Nutzungen: **H.-Alm**

Jahr	Normalnutzung		Kalamität		Summe	
	fm	%	fm	%	fm	
1997	840	95%	40	5%	880	
1998	860	97%	25	3%	885	
1999	883	97%	30	3%	913	
2000	1.270	98%	30	2%	1.300	
2001	2.820	99%	30	1 %	2.850	
2002	1.220	66%	622	34%	1.842	
2003	0	0%	1.077	100%	1.077	
2004	1.204	73%	445	27%	1.649	
2005	249	19%	1.035	81%	1.284	
2006	575	85%	100	15%	675	
2007	933	54%	782	46%	1.715	
Summe	10.854	72%	4.216	28%	15.070	
Durchschnitt	987	72%	383	28%	1.370	

Es sind rund 2 ha Blößen im Betrieb zu finden.

ERSCHLIESSUNG

- LKW-Wege: durchschnittlich gut 37 lfm/ha
- Traktorwege: nur, wo Gelände erlaubt
- Einige Stellen sind nicht erschlossen.
- Hauptforststraßen in durchschnittlich gutem Zustand, die Nebenstraßen befahrbar.

Die *Bringung* erfolgt entlang der Forststraßen hauptsächlich mit **Seilkran**.

GEBÄUDE

Es existieren nicht alle Gebäude, die im Grundbuch angeführt sind.

[Die folgenden Detaildarstellungen werden mangels Anonymisierbarkeit nicht wiedergegeben.]

Die Gebäude wurden von außen besichtigt.

Die Fütterungen wurden bei der Gebäudebewertung nicht berücksichtigt, da sie über den Jagdwert einfließen.

Die X-Hütte ist zur Zeit verpachtet (Pacht: € 1.000,-- pro Jahr netto).

RECHTE UND PFLICHTEN

Im Grundbuch sind zahlreiche Rechte und Pflichten eingetragen (siehe dort).

[Die folgenden Detaildarstellungen werden mangels Anonymisierbarkeit nicht wiedergegeben.]

Lt. Auskunft der Agrarbezirksbehörde wird gerade eine Neuregulierung durchgeführt. Es sind 144 Rinder und 22/10 Pferde berechtigt. Für den Almbetrieb notwendiges Bau-, Brenn- und Zaunholz kann unentgeltlich entnommen werden.

Lt. Auskunft von Herrn Ff. (Forstverwalter):

Es bestehen für die Weideberechtigten keine Fahrrechte, sehr wohl aber ein Gehrecht. Das Zaunholzrecht wird nur geringfügig ausgeübt, da Eisenstipfel verwendet werden (Kostenbeteiligung durch den Forstbetrieb, der Draht wird vom Forstbetrieb zur Verfügung gestellt).

Es gibt keine weitergehenden betrieblichen Vereinbarungen, mit denen außerbücherliche Rechte an Dritte gewährt werden.

Die Zufahrt zum Forstbetrieb erfolgt auf Wegen von 3 Wegegenossenschaften, an denen der Forstbetrieb über Vorteilsflächenrechnung beteiligt ist. Für Holztransporte ist kein zusätzlicher Abfuhrzins zu zahlen.

Wanderwege führen durch das Revier.

Die im Grundbuch eingetragenen Rechte wurden nicht bewertet.

Von den im Grundbuch eingetragenen Dienstbarkeiten wurde das Weideservitut über geringere Bestockungsgrade bzw. die Sortimentsverteilung im Weidewald berücksichtigt. Für die Almflächen wurde kein Abschlag gemacht, da der eingesetzte Wert durch Vergleichspreise abgesichert ist.

JAGD

Wildarten: Rotwild, Gamswild, Rehwild, Großer Hahn, Kleiner Hahn, Murrel.

Der jährliche Abschuss liegt zwischen 65 und 76 Stück Schalenwild (ca. 30-42 Stk. Rehwild, 18-31 Rotwild, 3-5 Gamswild), ein Murrel, ein Birkhahn.

Es bestehen an Wildeinrichtungen: 1 Rotwildfütterung, 9 Rehfütterungen, 70 Salzlecken; An Jagdeinrichtungen: 30 Hoch- oder Bodensitze und 4 Hahnenschirme.

Ein Teil der **Jagd** im Ausmaß von **115 ha** (größtenteils Einschlußflächen) ist **verpachtet** (hauptsächlich Rehwild).

Die Bewertung der Jagd erfolgt als kapitalisierter Wert, also als Ertragswert, aus den möglichen Pachteinnahmen, wobei allfällige Zupachtflächen nicht berücksichtigt werden.

- Das Forstgut umfasst rund **540 Hektar** Jagdfläche auf **Eigengrund**,
- Die **Jagdeinschlußfläche** beträgt lt. Hr. Ff. **152 Hektar**.

In einem Teil des Betriebes ist die Jagd verpachtet.

Der **Jagdpachtzins** beträgt lt. Auskunft von Hr. Ff. **€ 13,--** je Hektar.

Die Jagdpacht für Genossenschaftsjagen in der **Gemeinde SM** beträgt: **€ 4,54** je Hektar

Da es sich um eine **überdurchschnittliche Jagd** handelt, wird die **erzielbare Jagdpacht** (gutachtlich) mit **€ 35,00** je Hektar festgesetzt.

Für die Bewertung wurde dieser Wert herangezogen.

Als Kapitalisierungszinsfuß wurde entsprechend dem Bewertungskatalog der Ziviltechniker vier Prozent p.a. verwendet.

3.3 Wirtschaftliche Daten

Angaben aus der Forsteinrichtung zum 1.6.2008.

Gesamtvorrat	59.000
Hektarvorrat	175
Haubarkeitsdurchschnittszuwachs	1.055 vfm
Durchschnittsalter	77 Jahre
Bestockungsgrad	0,76
Durchschnittliche Fichtenbonität	5,7

3.4 Vergleichspreise

Als Vergleichswerte dienen Kaufpreise von tatsächlichen Transaktionen. Die Quelle der Daten ist die Kaufpreissammlung des Grundbuches. Da in den Kaufverträgen in den seltensten Fällen Angaben zum Waldbestand und den Wuchsbedingungen gemacht werden, sind diese Zahlen immer kritisch zu prüfen. Sie geben in der Regel aber einen guten Rahmen.

Vergleichspreise in der Umgebung

[Die folgenden Detaildarstellungen werden mangels Anonymisierbarkeit nicht wiedergegeben.]

Es werden sehr wenige Forstbetriebe dieser Größenordnung verkauft, daher ist es schwierig Vergleichspreise zu eruieren. Anschließend sind Vergleichswerte von Verkäufen größerer Forstbetriebe angeführt, die einen Rahmen geben sollen.

Preise Eigenjagdflächen in der Steiermark lt. ZT-Datenforum:

[Die folgenden Detaildarstellungen werden mangels Anonymisierbarkeit nicht wiedergegeben.]

Die **Vergleichspreise** für **Eigenjagden** liegen zwischen 0,07 (Alpe, Geröll) und 123 €/m².

Das geometrische Mittel liegt bei **0,47 €/m²**.

4. Gutachten

4.1 Sachwert

Folgende Daten ergeben sich aus der Sachwertberechnung. Alle Grundlagen sind im Anhang angeführt.

BODENWERT

Eine Methode für die Bewertung des Waldbodens besteht darin, die Ertragsklasse des Waldbestandes heranzuziehen. Eine andere Methode ist, die Vergleichspreise heranzuziehen. Unter diesen zwei Gesichtspunkten, wurde der **Bodenwert** mit € **0,40** je Quadratmeter für den **Wirtschaftswald** angesetzt. Der **Schutzwald in Ertrag** (hier sind Nutzungen möglich) wurde mit €/m² **0,30**, der **Schutzwald außer Ertrag** (keine Nutzungen möglich) mit €/m² **0,15** bewertet. **Forststraßen** wurden mit €/m² **0,70** bewertet. Der Bodenwert der **Wildwiesen** wurde mit €/m² **0,40** angesetzt, die **unproduktiven Flächen** wurden mit €/m² **0,07** bewertet, die **Bauflächen**, im Hinblick auf die Lage, mit €/m² **15,--**.

Bodenwert			
Fläche	Fläche	Wert	Bodenwert
	Hektar	€/m²	€
Wirtschaftswald	195,61	0,40	782.440
Schutzwald in Ertrag	139,38	0,30	418.140
Schutzwald außer Ertrag	40,28	0,15	58.545
Almweide	139,67	0,07	101.502
Forststraßen	15,93	0,70	111.510
Baufläche	0,06	15,00	9.000
landwirtschaftliche Flächen	4,51	0,40	18.040
Sonstige Flächen	4,40	0,07	3.197
Summe	539,84		1.502.375

BESTANDESWERT

Die **Umtriebszeit** wurde, der Forsteinrichtung folgend, mit **120 Jahren** festgesetzt.

Es wurden die erntekostenfreien Erträge der Endnutzung ermittelt. Dabei wurden bei der Sortimentsverteilung vorhandene Schäden (Stammschäden, Astigkeit, Schälsschäden, ...) berücksichtigt. Die Bringung kann mit Seilwinde oder Seilkran erfolgen.

Bestände, die älter als 120 Jahre sind, wurden bei der Berechnung der Alterswertfaktoren über den größeren Vorrat berücksichtigt.

Die Berechnung erfolgt mit den Alterswertfaktoren nach Sagl.

[Die folgenden Detaildarstellungen werden mangels Anonymisierbarkeit nicht wiedergegeben.]

Für die Gebäudebewertung wurden fiktive Herstellungskosten eingesetzt und unter Berücksichtigung eines Abschlages der Bauzeitwert ermittelt. Alte Gebäude sind mehrere Jahrzehnte alt. Es handelt es sich um Holzhütten.

[Die folgenden Detaildarstellungen werden mangels Anonymisierbarkeit nicht wiedergegeben.]

Ergebnis Sachwert

	Fläche Hektar	Teilwert €	Teilwert €/m²
Bodenwert	539,84	1.502.375	0,28
Bestandeswert	334,99	1.814.001	0,54
Gebäudewert	0,06	100.625	170,84
Summe		3.417.001	0,63

Der **Sachwert** für das Forstgut **H.-Alm** beträgt **€ 3.417.000,--**.

4.2. Ertragswert

Es wurden mit den Einschlagsdaten der Forstverwaltung Ertragswerte berechnet, welche die wirtschaftlichen Möglichkeiten verdeutlichen sollen.

Für alle nachfolgenden Berechnungen wurde ein forstlicher Zinsfuß von 3% unterstellt.

Nach Sagl (Bewertung in Forstbetrieben, Blackwell Verlag, 1995, S 165) beträgt die bereinigte Sekundärmarktrendite 2,4%. „Unter Hinzurechnung eines Risikozuschlages wird der **Kapitalisierungszinsfuß** für den **Holzproduktionsbetrieb** mit $p = 3\%$ festgelegt. Für die **sonstigen Erträge** (Jagd, Fischerei etc.) werden **4%** (lt. Oberlandesgericht und geübte Praxis) unterstellt.“

TESTBETRIEBSNETZ

Es existiert in Österreich ein **Testbetriebsnetz** für Betriebe über 500 ha, das die Entwicklung der heimischen Forstwirtschaft dokumentiert. Die Hauptkennzahl: Betriebsergebnis liegt im Durchschnitt der Jahre 1997-2006 bei **10,16 €/fm Einschlag**.

Bezogen auf die Ertragswaldfläche lag das Betriebsergebnis 1997-2006 bei **67 €/ha Ertragswald**.

Der durchschnittliche **Einschlag** der Testbetriebe beträgt **6,4 efm/ha**.

FORSTBETRIEB H.-Alm

Der durchschnittliche **Einschlag** 1997-2007 beträgt: 1.370 efm (**4,09 efm/ha**). Der Hiebsatz liegt nach Formelmethode bei 1.400 efm (4,18 efm/ha), nach waldbaulicher Planung bei 1.200 efm (3,58 efm/ha).

[Die folgenden Detaildarstellungen werden mangels Anonymisierbarkeit nicht wiedergegeben.]

Ertragswert Wald: € 500.000

Der Wald-Ertragswert orientiert sich am durchschnittlichen Einschlag.

Für die Gebäude wurden fiktive Mietzinse unterstellt. Zinssatz: 5%.

[Die folgenden Detaildarstellungen werden mangels Anonymisierbarkeit nicht wiedergegeben.]

Ertragswert Gebäude: € 533.000

4.3. Jagd

[Die folgenden Detaildarstellungen werden mangels Anonymisierbarkeit nicht wiedergegeben.]

Ertragswert Jagd: € 472.360.

4.4. Verkehrswert

Der Verkehrswert ist jener Preis, der auf dem freien Markt für dieses Forstgut bezahlt werden würde. Der im Gutachten angeführte Wert wird aus dem Sachwert, dem Ertragswert sowie Vergleichswerten ermittelt. Der Wert der besonderen Vorliebe hat bei der Bewertung außer Ansatz zu bleiben. Die Bewertung erfolgt einerseits zu „Sachwerten“. Es werden die jeweiligen Sachwerte für den Boden und Bestand einzeln gerechnet. Diesen Sachwerten steht in der Bewertung der Ertragswert gegenüber. Für Forstbetriebe ist er in der Regel niedrig, es kommt ihm aber doch auch Bedeutung zu.

In der herrschenden Lehre gewinnt der Ertragswert mit zunehmender Flächengröße an Bedeutung (siehe auch Sagl: „Bewertung in Forstbetrieben“, 1995, Blackwell Wissenschaftsverlag). Zusätzlich wurde der Verkehrswert durch Vergleichspreise auf dem freien Markt abgesichert.

Es wird der Verkehrswert des gesamten Betriebes ermittelt (nicht Teilflächen oder Teilbetriebe).

Nach den Vorschriften des Liegenschaftsbewertungsgesetzes wird der Verkehrswert aus dem Sachwert und dem Ertragswert hergeleitet und durch Vergleichspreise abgesichert.

Zusammenstellung der Ergebnisse:

Sachwert	€ 3.417.000,--
Ertragswert	€ 533.000,--
Jagdwert	€ 472.000,--

Unter Berücksichtigung der oben angeführten Werte wird der Verkehrswert für den gesamten Forstbetrieb H.-Alm mit

€ 2.880.000,--

festgesetzt.

Ausdrücklich wird darauf hingewiesen, dass dieser gutachtliche Verkehrswert mit dem erzielten Preis bei einem tatsächlichen Verkauf nicht übereinstimmen muss.

Unter Berücksichtigung des Jagdwertes ergibt sich folgende Aufteilung des Verkehrswertes:

Teilwerte	%	Verkehrswert	2.880.000	Anteil in €
Bodenwert	39%			1.123.200
Bestandeswert	47%			1.353.600
Gebäudewert	2%			57.600
Jagdwert	12%			345.600
Summe	100%			2.880.000

5 Resumee

- 540 Hektar, arrondiert
- Unterdurchschnittliches Waldwachstum
- Altersklassenverteilung nicht ausgeglichen. Es gibt eine **Spitze der Altbestände.**
- Gesamtvorrat ca. 59.000 vfm
- Baumartenverteilung standortsangepaßt 99% Nadelholz, 1 % Laubholz
- Mittelmäßig erschlossen (Forstwege), Bringung möglich
- Einige Almhütten
- Sehr gute Jagd

Verkehrswert

Verkehrswert	€ 2.880.000,--
---------------------	-----------------------

Mit Bericht vom 18. September 2008 legte das Finanzamt Lilienfeld St. Pölten die Berufung gegen den endgültigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Mail vom 9. Dezember 2008 übermittelte das Finanzamt eine Stellungnahme des Sachverständigen Dipl.-Ing. Dr. M. vom 5. Dezember 2008 und führte aus:

„Unter anderem wird darin zum Ausdruck gebracht, dass trotz der vom Sachverständigen Dipl.-Ing. Dr. M. angeführten Mängel in den vom Abgabepflichtigen vorgelegten Gutachten und folglich unter Berücksichtigung eines "Sicherheitsabschlags" davon auszugehen ist, dass im Zeitraum 1998 bis 2000 die stillen Reserven des Betriebes den Gesamtverlust der Jahre 1977 bis 2000 noch übersteigen (s. S. 5 der angeführten Stellungnahme).

Zumindest für die berufungsgegenständlichen Zeiträume wäre daher jedenfalls ein Gesamtgewinn im Sinne von Pkt. 7.5 der LRL anzunehmen.

Es wird darauf hingewiesen, dass das Finanzamt zur konkreten (tatsächlichen) Höhe eines allfälligen fiktiven Veräußerungsgewinnes nicht Stellung nehmen kann bzw. den lt. strl. Vertreter ermittelten Wert z. 31. 12. 2006 nicht bestätigen kann. Diesbezüglich wird auf die entsprechenden Erläuterungen in der Stellungnahme des Sachverständigen Dipl.-Ing. Dr. M. vom 05. 12. 2008 verwiesen (Mängel betr. Wertansätze, Nachvollziehbarkeit und Vollständigkeit; kein Eingehen im Gutachten Ro. auf die beträchtlichen Wildschäden im Forstbetrieb, obwohl diese Schäden die künftige Ertragsfähigkeit des Betriebes wesentlich beeinflussen - Pkt. 1.4. "Zusammenfassung").

Trotz der Annahme eines Gesamtgewinnes (i. S. von Pkt. 7.5 der LRL) für die berufungsgegenständlichen Zeiträume (s. o.) regt das Finanzamt an, die Berufung aus folgenden Gründen abzuweisen:

- 1. Obwohl von der objektiven Ertragsfähigkeit des Forstgutes auszugehen ist, spricht die subjektive Ertragsfähigkeit für die Annahme von Liebhaberei.*
- 2. Im vorliegenden Fall ist ein (theoretischer) Veräußerungsgewinn nicht einzubeziehen, weil das Verhalten des Steuerpflichtigen nicht auf eine Beendigung der Betätigung in absehbarer Zeit gerichtet ist. Diesbezüglich wird auf die ständige Rechtsprechung des VwGH zur Rechtslage vor der Liebhabereiverordnung (zB VwGH 17.12.2002, [99/14/0230](#)) sowie auf die UFS-Entscheidung v. 28. 04. 2005, GZ. RV/0226-G/05, verwiesen."*

Der Sachverständige Dr. M. führte wie folgt aus:

„1. Stellungnahme zum Verkehrswertgutachten „Forstgut H.-Alm“ erstellt von DI Ro. (Forstbüro X. Ziviltechnikergesellschaft mbH...)“

Zum ggst Fall wurden bereits zwei Stellungnahmen verfasst:

- GZ. .../05 vom 14.12.2005 (Stellungnahme A)
- GZ. .../06 vom 3.7.2006 (Stellungnahme B)

Mit Schreiben vom 16.9.2008 wurde das Gutachten Ro. vom Finanzamt mit dem Ersuchen um Stellungnahme vorgelegt.

Das vorgelegte Gutachten baut auf neuen Forsteinrichtungsdaten zum Waldbestand (Stand 1.6.2008) auf, die in der vom UFS vorgegebenen Frist nicht vor Ort überprüft werden konnten.

Folglich kann auch keine Aussage darüber getroffen werden, ob diese Waldgrundzahlen (Altersklassen- und Baumartenverteilung, Bonitäten, Bestockungsgrad, etc.) die aktuellen Verhältnisse vor Ort wiedergeben.

Daher beschränkt sich die Stellungnahme auf jene Punkte, die aufgrund der bekannten Unterlagen und der Besichtigung des Forstgutes H.-Alm am 20.10.2005 (siehe Stellungnahme A) beurteilt werden können.

1.1. Sachwertermittlung (S. 15ff)

1.1.1. Bewertung von Grund und Boden (S. 15)

Die Bodenwerte wurden im vorliegenden Gutachten nieder angesetzt, z.B.:

- *Bei 6 der 15 Vergleichspreise auf Seite 13 handelt es sich laut Beschreibung um Tauschflächen (tw. auf Basis Einheitswert). Diese Werte sind als Verkehrswerte nicht geeignet (siehe Stabentheiner, LiegenschaftsbewertungsG, 2005).*
- *Die ds. Bonität im Ertragswald (Wirtschaftswald und Schutzwald im Ertrag) wird mit AB 5,7 (Fichte) angegeben (S. 9). Folglich würde sich nach der im Gutachten angeführten Methode ein durchschnittlicher Bodenwert für den Ertragswald von 0,414 €/m² ergeben. Angesetzt wurden im Wirtschaftswald 0,40 im Schutzwald im Ertrag 0,30 €/m².*
- *Die Almflächen wurden mit einem Bodenwert von 0,07 €/m² zu nieder und damit in gleicher Höhe wie die sonstigen Flächen (lt. Kataster überwiegend unproduktive Flächen/ Ödland) bewertet. Dieser Wertansatz ist durch keinen*

einzigsten der angeführten Vergleichswerte abgestützt (Anmerkung: Beim Verkauf Ku./Al. sind 97% der Fläche als Fels/ Geröll ausgewiesen).

- *Die landwirtschaftlichen Flächen sind mit 0,40 €/m² unterdurchschnittlich bewertet (vgl. Lindemann, G., Preisbildung und Marktverhalten auf dem forstlichen Grundstücksmarkt in Abhängigkeit von äußeren Einflüssen, Wien 1992).*

1.1.2. Bestandesbewertung (Bewertung des stehenden Holzes)

*Die **Bestandesbewertung** erfolgte für den gesamten Ertragswald (Wirtschaftswald und Schutzwald im Ertrag) als Ganzes.*

- **Methodisch problematisch**

Vom Ertragswald entfallen 58% auf den Wirtschaftswald und 42% auf den Schutzwald im Ertrag (S. 15).

Im Schutzwaldbereich ist aufgrund des niedrigeren Ertragsniveaus und den schwierigeren Gelände- und Bringungsverhältnissen mit niedrigeren Holzerlösen und höheren Erntekosten pro Festmeter und daher mit geringeren Deckungsbeiträgen pro Erntefestmeter zu rechnen.

Da die Bestandesbewertung (Bewertung des stehenden Holzes) auf den kalkulierten Deckungsbeiträgen aufbaut, führen die pauschalen Bewertungsansätze zu Verzerrungen und erschweren die Nachvollziehbarkeit. Weiters ist der Grund für die pauschale Bewertung nicht nachvollziehbar, da die Daten auf Basis der neuen Forsteinrichtung ohnehin getrennt für Wirtschaftswald und Schutzwald i.E. vorliegen müssten.

- **Holzerntekosten zu nieder** angesetzt

Auf Seite 10 wird ausgeführt: Die Bringung erfolgt entlang der Forststraßen hauptsächlich mit Seilkran. Ebenso Seite 16: Die Bringung kann mit Seilwinde oder Seilkran erfolgen.

Im Widerspruch dazu steht, dass bei der Schätzung der Holzerntekosten auf Seite 31 lediglich ein Anteil von 55% Seilgelände, aber 45% Schleppergelände unterstellt wurde.

Damit werden die Erntekosten unterschätzt und dadurch die Bestandeswerte tendenziell überschätzt.

Anmerkung: „Bringung“ bedeutet Holzlieferung vom Schlägerungsort zur Forststraße.

1.2. Ertragswertermittlung (S. 18ff)

„Es wurden mit den Einschlagsdaten der Forstverwaltung Ertragswerte berechnet, welche die wirtschaftlichen Möglichkeiten verdeutlichen sollen.“ (S. 18)

Gleich wie im Gutachten P. wird im Gutachten Ro. von einem positiven Ertragswert ausgegangen.

Jedoch fehlen in diesem Gutachten Hinweise auf die konkrete betriebliche Schadenssituation (insb. Schälsschäden durch hohen Rotwildbestand, vgl. ho Stellungnahme A). Da **stark geschädigte (geschälte) Altersklassen** zur Endnutzung anstehen und diese – bei gleichbleibender Holzmarktlage – wesentlich geringere Deckungsbeiträge liefern, wird künftig der Deckungsbeitrag im Betriebszweig Forst bei gleichbleibender Bewirtschaftung sinken.

1.3. Verkehrswertschätzung (S. 19ff)

Die Gewichtung von Sachwert zu Ertragswert und die anschließende Absicherung der Werte durch Vergleichspreise werden im Detail nicht offen gelegt (Nachvollziehbarkeit?). Auf Seite 20 wird darauf hingewiesen, dass dieser gutachtliche Verkehrswert mit dem erzielten Preis bei einem tatsächlichen Verkauf nicht übereinstimmen muss.

1.4. Zusammenfassung

Die angeführten Mängel betr. Wertansätze, Nachvollziehbarkeit und Vollständigkeit führen dazu, dass die **stillen Reserven tendenziell zu hoch** ausgewiesen werden.

Auf die **beträchtlichen Wildschäden** im Forstbetrieb (siehe ho Stellungnahme A) wurde im Gutachten Ro. nicht eingegangen, obwohl diese Schäden die künftige Ertragsfähigkeit des Betriebes wesentlich beeinflussen werden.

2. Vergleich der vorgelegten Gutachten

Insgesamt wurden nunmehr 3 Gutachten bzw. Stellungnahmen vorgelegt:

(1) Gutachten von SV DI P.

(1) Stellungnahme von SV DI Dr. U.

(2) Gutachten von SV DI Ro., Forstbüro X.

2.1. Stille Reserven

P. als auch Ro. schätzen den Verkehrswert der Liegenschaft und ermöglichen in der Folge Rückschlüsse auf die stillen Reserven des Forstbetriebs.

Geschätzter Verkehrswert Stille Reserven

P. € 2,528.929,- (ohne Gebäude, S. 19), € 1,558.832,- (61,6%) (ohne Gebäude, ohne Jagd, S.17)

Ro. € 2,880.000,- € 1,756.800,- (61,0%)

Zu den Bedenken hinsichtlich des Gutachtens P. siehe Stellungnahme A.

Im Gegensatz dazu versucht U., einen Vorratszuwachs und folglich eine Erhöhung der stillen Reserven beim Holzbestand im Zeitraum 1982-2001 rechnerisch nachzuweisen.

Neben methodischen Problemen (Holzzuwachs berücksichtigt, laufende Nutzungen nicht) steht dem gegenüber, dass sowohl P. als auch Ro. davon ausgehen, dass der mögliche Hiebsatz in den letzten Jahren voll genutzt wurde:

P. (2002, S. 17) geht sogar von einer Übernutzung in den letzten 7 Jahren aus.

Ro. (S. 18) führt aus, dass der Hiebsatz nach der Formelmethode bei 1.400 Erntefestmetern (efm) und nach der waldbaulichen Planung bei 1.200 efm liegt. Der durchschnittliche Einschlag des Betriebes hat im Zeitraum 1997-2007 1.370 efm betragen, womit das Ertragspotential voll ausgeschöpft wurde.

Trotz der angeführten Mängel in den oa Gutachten und folglich unter Berücksichtigung eines „Sicherheitsabschlags“ ist davon auszugehen, dass im Zeitraum 1998 bis 2000 die stillen Reserven des Betriebes den Gesamtverlust der Jahre 1977 bis 2000 noch übersteigen.

2.2. Objektive Ertragsfähigkeit

Sowohl P. (S. 17ff) als auch Ro. (S. 18ff) unterstellen bei den angestellten Ertragswertberechnungen, dass das Forstgut grundsätzlich mit Gewinn bewirtschaftet werden könnte.

P. führt eine vereinfachte Einnahmen- Ausgabenrechnung an und berechnet so einen potentiellen Überschuss von ca. € 19.600,- pro Jahr.

Ebenso kommt Ro. anhand der Einschlagsdaten des Forstreviers und der Kosten und Ertragsstruktur von Forstbetrieben über 500 ha (entnommen dem „Forstbericht“, Teil des Waldberichtes, BMLFUW) auf einen Überschuss von ca. € 15.000,- pro Jahr als Grundlage für die Berechnung des Ertragswertes.

2.3. Gründe für die Abweichung von der objektiven Ertragsfähigkeit

- P. (S. 17) weist darauf hin, dass eine Liegenschaft dieser Größe und Ertragskraft die Anstellung eines Forstwartes bzw. Jägers nicht rechtfertigt – die **dreifache Reviergröße** wäre die **untere Grenze für einen vollbeschäftigten Angestellten**. Weiters unterstellt P. (S. 18) die **Verpachtung der Eigenjagd** an Dritte.
- Ro. unterstellt die **Verpachtung aller vorhandenen Gebäude** bei der Ertragswertberechnung (S. 19).
- Bei Betrieben dieser Größenordnung ist in der Regel die **aktive Mitarbeit des Eigentümers im Revier notwendig**.

Laut G. Consulting (Schreiben vom 28.4.2008) ist der Eigentümer aufgrund des **Alters** und der Physiologie nicht imstande, das Forstgut ohne Inanspruchnahme fremder Hilfe zu bearbeiten.

Weiters ist die **Entfernung zwischen dem Wohnort des Eigentümers** (Adresse, NÖ) **und dem Forstbetrieb** hinderlich, selbst laufende Aufsichts- und Kontrolltätigkeiten durchzuführen. Folglich ist auch für die personalintensive Jagdwirtschaft mit täglicher Fütterung außerhalb der Vegetationsperiode eine **Arbeitskraft vor Ort notwendig**.

- **Intensive Wildhege**: Die Wildhege stellt eine **wesentliche Kostenbelastung** für den Betrieb dar. Neben der Errichtung und der Erhaltung der Jagdeinrichtungen, so verfügt der Betrieb lt. Ro. über 1 Rotwildfütterung, 9 Rehfütterungen, 70 Salzlecken, 30 Hoch- und Bodensitze und 4 Hahnenschirme und dazu kommt noch ein ca. 12 km langer Wildabwehrzaun, um Wildschäden in den unterliegenden Bauernwaldungen zu verhindern, und weiters den Kosten für das Wildfutter entfällt noch ein wesentlicher Anteil der Personalkosten auf die Jagdwirtschaft. Im Gegensatz dazu decken die **laufenden Einnahmen** aus der Jagd nur einen **Teil der Kosten für das zugekaufte Wildfutter**.
- Die hohen Wildstände haben in der Vergangenheit zu **massiven Schäl- und Verbißschäden** geführt. Diese Schäden führen einerseits zu erhöhten Kosten im Forst bei der Kultur- und Jungwuchspflege und andererseits schwächen Schäl- und Verbißschäden im Waldbestand das künftige Ertragspotential des Forstbetriebs.

3. Zu den in den Berufungsschriften angeführten gesetzlichen Verpflichtungen und behördlichen Zwängen

3.1. Zur Bestellungspflicht von Forstpersonal

Nach § 113 ForstG besteht für den ggst Betrieb **keine Bestellungspflicht für Forstpersonal**.

3.2. Zur Bewirtschaftung von Schutzwald

Nach § 22 ForstG ist der **Eigentümer** eines Standortschutzwaldes zur Durchführung von **Maßnahmen insoweit verpflichtet, als die Kosten** dieser Maßnahmen **aus den Erträgen** von Fällungen in diesem Standortschutzwald **gedeckt werden können**. Darüber hinaus ist er zur Wiederbewaldung von Kahlfächen oder Räumen, ausgenommen in ertragslosem Standortschutzwald, sowie zu Forstschutzmaßnahmen gemäß den §§ 40 bis 45 (z.B. Schutz vor Waldbrand oder Forstschädlingen) verpflichtet.

Aber die Behörde hat auch bei der Durchsetzung der forstrechtlichen Leistungsverpflichtungen die verfassungsrechtliche Grenze der wirtschaftlichen Zumutbarkeit einzuhalten. VfGH 14.10.93, B 1633/92:

Auch unter Berücksichtigung der im öffentlichen Interesse verfassungsrechtlich zugelassenen und gesetzlich vorgesehenen Schranken des (Liegenschafts-)Eigentums dürfen von Verfassungen wegen dem Eigentümer von hoher Hand keine Lasten auferlegt werden, die ihn mit Rücksicht auf ihre Schwere einerseits und seinem aus dem Eigentum gezogenen Nutzen andererseits unverhältnismäßig treffen und ihm daher wirtschaftlich nicht zumutbar sind.

3.3. Zum Argument „Erfüllung des behördlich vorgeschriebenen Abschussplans“

Voraussetzung für einen behördlich vorgeschriebenen **Abschussplan** ist die Feststellung eines Eigenjagdgebietes. Es gibt **keine gesetzliche Verpflichtung zu einer eigenständigen Jagdausübung**, da eine Eigenjagd erst auf **Antrag** des Eigentümers bei der zuständigen Behörde begründet wird.

§ 10 Steiermärkisches Jagdgesetz 1986

Anmeldung des Anspruches zur Eigenjagd

(1) Sechs Monate vor Ende der jeweilig laufenden Jagdpachtzeit hat die Bezirksverwaltungsbehörde an ihrem Amtssitz und in der Gemeinde eine Kundmachung zu erlassen, womit diejenigen Grundbesitzer, welche für die kommende, in der Kundmachung zu bezeichnende Jagdpachtzeit (§ 9) auf Grund

des § 3 die Befugnis zur Eigenjagd beanspruchen, aufgefordert werden, diesen Anspruch binnen sechs Wochen bei der Bezirksverwaltungsbehörde anzumelden und in angemessener Weise zu begründen. Das Eigenjagdrecht kann gemäß § 7 leg cit auch verpachtet werden.

3.4. Zum Argument Fütterungspflicht

Wildfütterungen

Das Errichten und Betreiben einer **Rotwildfütterung** ist gem § 50 leg cit nur auf **Antrag des Jagdberechtigten** und aufgrund einer Genehmigung der Bezirksverwaltungsbehörde möglich.

Die Fütterung kann aber auf Antrag des Jagdberechtigten wieder aufgegeben werden.

Im Jahr 1991 wurde vom Betrieb die Verlängerung der Fütterungsperiode (1.Oktober bis 30. Juni) beantragt und von der zuständigen Behörde genehmigt.

Anhand der vorliegenden Gutachten ist von einer objektiven Ertragsfähigkeit des Forstgutes Hochalm auszugehen. Für die derzeitige betriebswirtschaftliche Situation ist die vom Eigentümer gewählte Bewirtschaftungsform mit intensiv betriebener Jagdwirtschaft in Eigenregie ausschlaggebend.

Mit E-Mail vom 15. Dezember 2008 wurde diese Stellungnahme des Finanzamtes und des Amtssachverständigen dem steuerlichen Vertreter zur Äußerung übermittelt.

Eine derartige **Äußerung unterblieb.**

Der Referent wies die Vertreter der Parteien mit E-Mail vom 27. Mai 2009 darauf hin, dass bislang keine Äußerung des Berufungswerbers zu der Stellungnahme des Finanzamtes vom 5. bzw. 9. Dezember 2008 (dem Parteienvertreter mit E-Mail vom 15. Dezember 2008 bekannt geben) bei ihm eingelangt sei.

Am 28. Feber 2008 sei zwar eine weitere Besprechung nach Vorliegen der Gesamtertragsberechnung vereinbart worden, doch gehe der Referent mangels Äußerung zu der Stellungnahme vom 5. bzw. 9. Dezember 2008 davon aus, dass eine weitere Besprechung oder die (amtswegige) Durchführung einer - verspätet beantragten - mündlichen Berufungsverhandlung entbehrlich ist.

Sollten die Parteienvertreter dennoch die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung wünschen, mögen sie dies unter Angabe der Punkte, die

aus ihrer Sicht noch besprochen werden sollen, sowie unter Bekanntgabe Ihrer Terminvorstellungen bis spätestens 30. Juni 2009 mit E-Mail mitteilen.

Mit **E-Mail vom 15. Juni 2009** hielt der Vertreter des Finanzamts eine weitere Besprechung bzw. Verhandlung entbehrlich und verwies nochmals auf die Stellungnahme vom 9. Dezember 2009, „die nach wie vor inhaltlich vertreten wird.“

*„Das Finanzamt fühlt sich insbesondere auch durch die **jüngste Rechtsprechung** (zur Berücksichtigung eines theoret. Veräußerungsgewinns - VwGH 28.4.2009, [2006/13/0140](#)) in seiner Ansicht bestärkt.*

Somit wird angeregt, die Berufung aus den in der o. a. Stellungnahme angeführten Gründen abzuweisen.“

Auch der steuerliche Vertreter des Bw. hielt mit **E-Mail vom 17. Juni 2009** eine mündlichen Berufungsverhandlung für entbehrlich, da der Vertreter des Finanzamtes ihm gegenüber vor ein paar Tagen mitgeteilt habe, dass im Falle des Obsiegens des Bw. vor dem UFS eine Amtsbeschwerde eingebracht werde, wodurch aus Sicht des steuerlichen Vertreters eine Einigung nicht möglich erscheine.

*„Bezüglich des zitierten **VwGH-Erkenntnisses** halte ich fest dass dieser Sachverhalt auf Herrn Dipl.Ing. B.-C. nicht zutrifft. In diesem Fall handelt es sich um eine außerbetriebliche Sphäre einer Kapitalgesellschaft und ist mit unserem Fall nicht vergleichbar, weil es sich hier um einen **völlig anderen Sachverhalt** handelt.“*

Ferner wurde nachstehende **Stellungnahme der Sachverständigen** Dipl.Ing. Ra. Ro. vom 15. Juni 2009 zur Äußerung von Dipl.Ing. Dr. Wo. M. vom 5. Dezember 2008 vorgelegt:

„Zu 1.1.1

*Die **Bodenwerte** orientieren sich an den Vergleichspreisen und der Bonität.*

Wenn man 50% der Kaufpreise in der KG F. ansetzt (wobei das lediglich 4 Fälle sind und das uU nicht genügend Fälle sind um als Vergleichspreise zu dienen), so kommt man auf einen Waldbodenwert in Höhe von 0,52 €/m². Beim gleichen Verfahren auf Basis der Kaufpreise Eigenjagden ergibt sich 0,24 €/m² für den Bodenwertanteil.

Bezüglich Almflächen: Der von M. kritisierte Vergleichswert von 0,07 €/m² bezieht sich auf den gesamten Kaufpreis inklusive Jagd und Almhütte. In meinem

Gutachten wurde dieser Wert lediglich für den Boden angesetzt. Die Alm ist mit Weideservituten belastet, daher wurde der niedrige Bodenwert gewählt.

Die niedrige Bewertung der landwirtschaftlichen Flächen erfolgte in Hinblick auf die Tatsache, dass diese Flächen in hohen Höhenlagen liegen, eine landwirtschaftliche Bewirtschaftung (Mähen) nur eingeschränkt möglich ist und diese Wiesen großteils als Wildwiesen dienen.

Ich sehe keinen Grund von den angesetzten Bodenwerten abzugehen.

Zu 1.1.2

Die Verteilung von Seilkran- und Schleppergelände folgt den Auswertungen der Forsteinrichtung für den Ertragswald.

Zu 1.2.

Wie sieht es mit Prognosen in die Zukunft aus?

Zur tatsächlichen ertragswirtschaftlichen Situation kann ich keine Angaben machen, da ich außer den Holzeinschlagsmeldungen keine Daten habe. Ich habe auf den Werten des Testbetriebsnetzes aufgebaut! Zu meinem Ansatz, dass bei entsprechender Wald- und Jagdwirtschaft ein positiver Deckungsbeitrag zu erwirtschaften ist, stehe ich.

Zu 1.3.

Lt. LBG können verschiedene Methoden zur Findung des Verkehrswertes herangezogen werden. Es entspricht nicht dem Stand der neueren Wissenschaft die einzelnen Werte zu gewichten (das ist lediglich ein langjähriger Usus).

Zu 1.4.

Angeführt ist die Schadensauswertung lt. Forsteinrichtung (Ertragswald):

BKL. : WW, SIE, Gesamte Forsteinrichtung

AKL	BA	Stabil.	Schäden			mitt.Verlichtung	Seehöhe[m]
B1	0						
	Fi						
Summe							1495
I	Fi	11% Vb	1% Sch	0% K			
	La		7% St	5% Vb			
	Bi						
	Se						
	Pa						
	BAh						
	Kir						
	Sol						
	Son						
Summe							1454
II	Fi	16% Sch	1% Vb	1% St			
	La			11% St			
	Sol						
	Zi						
	Son						
Summe							1427
III	Fi		35% Sch	3% St		1.0	
	La					1.0	
Summe							1471
IV	Fi	32% Sch	11% As	4% Zw		1.0	
	La			1% St		1.0	
Summe							1468

Aus der oben angeführten Übersicht zeigt sich, dass die Fichten im Ertragswald zu folgenden Anteilen geschält sind (zu beachten, dass der Anteil an geschädigten Bäumen höher ist, da andere Schadensarten noch hinzukommen!!):

II. Akl 16%

III. Akl 35%

IV. Akl 32%

V. Akl. 19%

VI. Akl 16%

VII. Akl 11%."

Über die Berufung wurde erwogen:

A. Allgemeines

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

(Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG, Anh I/2, Anm 1).

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

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und

- nicht unter Abs. 2 fällt.

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

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

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

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

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

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

Nach § 1 Abs. 3 LiebhabereiV 1993 liegt Liebhaberei nicht vor, „wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird."

§ 2 LiebhabereiV 1993 lautet:

„§ 2. (1) Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

- 1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,*
- 2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,*
- 3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,*
- 4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,*
- 5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,*
- 6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).*

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den

Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

(3) Abs. 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

(4) Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten läßt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben)."

Unter Gesamtgewinn ist nach § 3 Abs. 1 LiebhabereiV 1993 der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen, wobei steuerfreie Einnahmen nur insoweit anzusetzen sind, als sie nicht zu einer Kürzung der Aufwendungen (Ausgaben) führen.

Wertänderungen von Grund und Boden, der dem Anlagevermögen angehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen.

Land- und forstwirtschaftliche Einkünfte erzielt derjenige, der über die Eigenversorgung und über eine Liebhaberei hinausgehend auf Dauer gesehen positive Einkünfte aus einer land- oder forstwirtschaftlichen Tätigkeit erwirtschaftet (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 11. 2007], § 21 Anm. 4).

Eine Land- und Forstwirtschaft und damit eine Einkunftsquelle liegt nur vor, wenn der Betrieb nach land(forst)wirtschaftlichen Grundsätzen mit Gewinnerzielungsabsicht geführt wird und auch objektiv (Lage und Größe des Besitzes, Bodenbeschaffenheit, Kulturgattung, tatsächliche Bewirtschaftungsweise) die Möglichkeit besteht, einen Gewinn zu erzielen; anderenfalls ist Liebhaberei gegeben. Neben objektiven Momenten sind aber auch

subjektive Momente wie die Beweggründe des Ankaufs, Aufenthalt auf dem Besitz, Vorhandensein anderer Einkunftsquellen u. a. in Erwägung zu ziehen (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 11. 2007], § 21, Anm 3 f.).

B. Jahresverluste, § 1 Abs. 1 LiebhabereiV 1993-Betrieb

Die Anwendung der LiebhabereiV 1993 wird durch das Anfallen eines Jahresverlustes ausgelöst (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG, Anh. I/2, Anm. 3).

Diese Voraussetzung ist, da in den strittigen Jahren 1998 bis 2000 jeweils Verluste aus dem Betrieb der H.-Alm erwirtschaftet wurden, gegeben.

Zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens ist zu Recht unstrittig, dass es sich bei dem gegenständlichen Betrieb um einen solchen im Sinne des § 1 Abs. 1 LiebhabereiV 1993 handelt.

Unstrittig ist ferner, dass seit der tatsächlichen Betriebsübernahme durch den Bw. im Jahr 1977 (die Einantwortung erfolgte erst später; steuerlich ist jedoch der Betrieb dem Erben ab Todestag des Erblassers zuzurechnen) – mit wenigen Ausnahmen – bei der H.-Alm stets Verluste erwirtschaftet wurden, die summiert bis zum Ende des Berufungszeitraumes (Ende 2000) 832.270,49 €, bis zum Ende des Jahres 2006 967.058,27 € betragen.

C. Kriterienprüfung

Die nach § 2 Abs. 1 LiebhabereiV 1993 vorzunehmende Kriterienprüfung zeigt folgendes vorläufiges Ergebnis:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste

Jahr	Schilling	Euro	Gesamt €
1977	-325.693,85	-23.669,10	-23.669,10
1978	-386.752,01	-28.106,36	-51.775,46
1979	-507.345,07	-36.870,20	-88.645,66
1980	-494.356,44	-35.926,28	-124.571,94
1981	129.353,58	9.400,49	-115.171,45
1982	-39.220,74	-2.850,28	-118.021,73
1983	-474.865,49	-34.509,82	-152.531,55
1984	-403.943,00	-29.355,68	-181.887,23
1985	-677.452,00	-49.232,36	-231.119,59
1986	-627.663,00	-45.614,05	-276.733,64
1987	-742.321,00	-53.946,57	-330.680,21
1988	-516.761,00	-37.554,49	-368.234,70
1989	532.871,00	38.725,25	-329.509,45
1990	-884.520,00	-64.280,58	-393.790,03

1991	-340.525,00	-24.746,92	-418.536,95
1992	-500.520,00	-36.374,21	-454.911,16
1993	-1.096.538,00	-79.688,52	-534.599,68
1994	-673.075,00	-48.914,27	-583.513,95
1995	-280.288,56	-20.369,36	-603.883,31
1996	-793.429,00	-57.660,73	-661.544,04
1997	-481.075,00	-34.961,08	-696.505,12
1998	-766.819,61	-55.726,95	-752.232,07
1999	-528.458,31	-38.404,56	-790.636,63
2000	-572.894,38	-41.633,86	-832.270,49
2001		26.325,48	-805.945,01
2002		-30.370,67	-836.315,68
2003		-14.542,94	-850.858,62
2004		-248,00	-851.106,62
2005		-62.398,54	-913.505,16
2006		-53.553,11	-967.058,27
		-967.058,27	

Zu den aktenkundigen Verlusten wurde anlässlich der Erörterung der Sach- und Rechtslage vorgebracht, dass möglicherweise in der Vergangenheit aktivierungspflichtige Aufwendungen unzutreffenderweise sofort abgeschrieben worden seien. Abgesehen davon, dass dieses Vorbringen nicht weiter präzisiert wurde, ist davon auszugehen, dass angesichts des langen Zeitraumes dadurch möglicherweise Jahresergebnisse beeinflusst werden konnten, aber das Gesamtergebnis im Wesentlichen keine Änderung erfahren hat.

Letztlich kann diese Frage auf sich beruhen, da die vorstehenden Ergebnisse vom steuerlichen Vertreter nach der Erörterung der Sach- und Rechtslage bekannt gegeben wurden und daher von der Richtigkeit dieser Ergebnisse – nach Überprüfung durch den steuerlichen Vertreter auf allfällige Mängel – auszugehen ist.

Zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens besteht Einverständnis, dass aus den reinen Verlustzahlen keine Entwicklung abgeleitet werden kann. Ein bestimmter Trend ist nicht ersichtlich.

Festzuhalten ist jedoch, dass das Ausmaß der Verluste mit 832.270,49 € vom Jahr 1977 an bis zum Ende des Berufungszeitraumes einen beachtlichen Umfang erreicht hat und auch in den Folgejahren nach dem Berufungszeitraum die Verluste weiter auf insgesamt 967.058,27 € bis Ende 2006 angestiegen sind.

Ergebnisdaten aus dem Zeiträumen vor 1977 liegen nicht vor und wurden diesbezüglich von keiner Seite Angaben getätigt. Der UFS geht daher davon aus, dass die von dem oder den Betriebsvorgängern erwirtschafteten Ergebnisse in Summe neutral waren (0 betragen haben), somit weder ein Vorgewinn noch ein

Vorverlust aus dem unentgeltlich im Erbweg (unter Buchwertfortführung, § 6 Z 9 EStG 1972) erworbenen Betrieb zu berücksichtigen ist.

Der Bw. hat einen (fiktiven) steuerlichen Aufgabegewinn zum 31. Dezember 2006 in Höhe von 1.749.967,44 € ermittelt.

Bis Ende 2000 (dem letzten Jahr des Berufungszeitraumes) übersteigt nach dem übereinstimmenden Vorbringen der Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenvorgahrens ein allfälliger Aufgabegewinn – in welcher Höhe dieser immer im Detail anzusetzen wäre – jedenfalls sämtliche bis dahin seit Betriebsbeginn durch den Bw. angefallenen Verluste.

2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen

Bis Ende des Berufungszeitraumes stehen 2 Gewinnjahren mit einem Gesamtgewinn von 48.125,25 € 22 Verlustjahre mit einem Gesamtverlust von 784.145,24 € gegenüber.

3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn erzielt wird

a) Grundsätzliche Vergleichbarkeit

Nach Ansicht des Bw. gibt es keinen vergleichbaren Forstbetrieb, der einerseits in einer Rotwildkernzone liegt und andererseits einen Forstwart beschäftigen muss.

Das Finanzamt konnte zuletzt einen konkreten Vergleichsbetrieb nicht benennen.

Auch der vom Finanzamt beigezogene Sachverständige hat dem Bw. insoweit beigeplichtet, als die Vergleichbarkeit von Forstbetrieben aufgrund der Unterschiedlichkeit der einzelnen Betriebe nur erschwert möglich sei.

Die Ansicht des Bw., dass es keinen unmittelbaren Vergleichsbetrieb gäbe, hat das Finanzamt nicht widerlegt.

Es wurden von keiner der Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenvorgahrens vergleichbare Betriebe (und deren langjährige Ertragssituation) bekannt gegeben, sodass nicht gesagt werden kann, ob es in Österreich vergleichbare Betriebe mit nachhaltigen laufenden Gewinnen gibt.

Das bedeutet freilich nicht, dass nicht die Betriebsführung mit jener anderer Forstbetriebe – unter Berücksichtigung der Besonderheiten des gegenständlichen Betriebes – grundsätzlich verglichen werden könnte.

b) Beschäftigung eines Angestellten, Zusammenschluss zu einer Arbeitgebergemeinschaft, günstigere Bringung durch Bauernakkordanten

Eine der Verlustursachen liegt in der Beschäftigung eines angestellten Forstwartes sowie in der Durchführung der Schlägerungs- und Bringungsarbeiten durch Gewerbebetriebe.

Die Sachverständigen Dipl.Ing. P. (vom Bw. beauftragt) und Dr. M. (vom Finanzamt beauftragt) gehen davon aus, dass bei einem Betrieb der gegenständlichen Größe die Anstellung eines Forstwartes unüblich – und auch gesetzlich nicht gefordert – sei.

In vergleichbaren Betrieben werde, so Dr. M., versucht, gemeinsam mit anderen Betrieben einen Forstwart zu beschäftigen. Allerdings sei in diesem Fall nicht möglich, dass sich der Forstwart im einzelnen Betrieb so intensiv um die Wildpflege kümmere, wie im gegenständlichen Betrieb.

Es bestehe auch die Möglichkeit, nebenberuflich Forstpersonal zu beschäftigen. Hier können für bestimmte Arbeiten Bauernakkordanten herangezogen werden.

Der Sachverständige Dr. M. konnte allerdings keine konkrete Vergleichszahl für die Kosten der Bewirtschaftung für nicht festangestelltes Personal nennen, da es hiebei maßgebend auf die Zielsetzung des jeweiligen Betriebes ankomme, was mit diesem Personal gearbeitet werden solle.

Diese Ausführungen werden grundsätzlich vom Bw. nicht bestritten, allerdings auf die Besonderheiten des Betriebes verwiesen.

In bäuerlichen Betrieben werde wahrscheinlich ein Teil der Arbeiten von den Betriebsführern selbst erbracht; hiezu sei der Bw. nicht in der Lage.

Eine Mitarbeit durch den Bw. sei auf Grund der Entfernung des Betriebes vom (in einem anderen Bundesland gelegenen) Wohnsitz des Bw., der auch über weitere betriebliche Einkünfte in seinem Wohnsitzbundesland verfügt, und (wohl aber erst in letzter Zeit) auf Grund des Alters des Bw. nicht möglich.

Der Betrieb beschäftige seit eh und je einen Forstwart, der auch Berufsjäger ist, wobei das kollektivvertragliche Mindestgehalt gezahlt werde, also vom Bw. möglichst kostenschonend vorgegangen wird.

Die Aufgaben des Forstwartes – der im gesamten Betrieb eingesetzt wird – umfassen insbesondere den Forstschutz, die Leitung von Schlägerungen und Auswahl, die Verhandlung der Preise mit den Einkäufern, Vornahme kleinerer

Schlägerungen, insbesondere bei Windwürfen, die Räumung der Forststrassen von Schnee und Windwürfen, die tägliche (auch an Wochenenden) Fütterung des Wildes, die Adaptierung des Wirtschaftsplanes, die Erstellung des Abschussplanes, die Führung von Jagdgästen, die Vergabe von Abschüssen, die Durchführung nicht vergebbarer Abschüsse (selbst oder durch Jungjäger), Durchführung von Reparaturen, Instandhaltung des Wildzaunes, Mähen der Forststrassen, usw.

Die vom Sachverständigen Dr. M. angeregte Zusammenarbeit mit anderen Betrieben ist nach Angaben des Bw. infolge Desinteresses der anderen Betriebe nicht zustande gekommen.

Auch hätten sich keine Bauernakkordanten gefunden, sodass der Bw. größere Schlägerungsarbeiten durch entsprechende Gewerbebetriebe vornehmen lassen habe müssen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats ist das diesbezügliche Vorbringen des Bw. schlüssig. Einerseits ist das Forstgut zu klein, um die Anstellung eines Forstwartes zu tragen, andererseits zu groß, um ohne ständige Aufsicht und Betreuung bewirtschaftet zu werden. Eine Mitarbeit des Bw. anstelle eines Angestellten scheidet schon auf Grund der räumlichen Entfernung aus; die Vergrößerung des Betriebes auf wenigstens das Dreifache (zur Erhöhung der Rentabilität des Forstwartes laut Gutachtern) setzt die Veräußerungsbereitschaft der angrenzenden Grundeigentümer voraus und kann als wenig realistisch angesehen werden.

Für den Bw. besteht daher keine tatsächlich umsetzbare Alternative zur Beschäftigung eines Forstwartes und zum Einsatz von Gewerbebetrieben in der Holzwirtschaft.

c) Hoher Schutzwaldanteil

Während der Schutzwaldanteil bei allen Forstbetrieben im Österreichschnitt rund 20% betrage, liegt der Schutzwaldanteil im gegenständlichen Betrieb bei etwa 41%. Dies entspricht dem Sachverständigen Dr. M. zufolge dem durchschnittlichen Wert von Gebirgsforstbetrieben.

Die Schlägerung und Bringung im Schutzwald ist kostenintensiver als jene im Wirtschaftswald.

Ob der Forstbetrieb unter Ausklammerung der Aufwendungen und Erträge für den Schutzwald – dessen Aufrechterhaltung gesetzlich geboten ist und die Situation diesbezüglich etwa mit einem mietengeschützten Gebäude nach dem MRG

vergleichbar ist – ein positives Gesamtergebnis zeigen würde, steht nicht fest.

Eine derartige Darstellung wurde weder vom Bw. noch vom Finanzamt vorgelegt.

d) Katastrophenschäden

Der Bw. führt ferner ins Treffen, dass das Betriebsergebnis durch mehrfache Katastrophenschäden beeinträchtigt worden sei.

Demgegenüber erklärt der vom Finanzamt beigezogene Sachverständige Dr. M., der Kalamitätsanteil betrage im Österreichschnitt 30%, während er im Betrieb H.-Alm nur 16% ausmache.

Eine Darstellung, wie das Betriebsergebnis ohne Katastrophenschäden ausgefallen wäre, wurde weder vom Bw. noch vom Finanzamt vorgelegt.

e) Potentialausschöpfung

Die Sachverständigen Dipl.Ing. P. und Dr. M. gehen davon aus, dass jedenfalls in den letzten Jahren das Ertragspotential bei der Holzgewinnung voll ausgenutzt wurde und es teilweise eine Übernutzung gegeben habe.

Die Gutachterin Dipl.Ing. Ro. hält demgegenüber fest, dass der durchschnittliche Einschlag des Betriebs H.-Alm mit 4,09 efm/ha unter dem durchschnittlichen Einschlag von Testbetrieben mit 6,4 efm/ha liege.

f) Jagd

Der vom Finanzamt beigezogene Sachverständige Dr. M. und mit ihm das Finanzamt gehen davon aus, dass letztlich die Jagdbewirtschaftung maßgeblich für die Verluste verantwortlich ist und die Jagd in einer betriebswirtschaftlich nicht erforderlichen Weise betrieben wird.

Demgegenüber sieht der Bw. die von ihm praktizierte Jagdbewirtschaftung als notwendig zur Vermeidung (weiterer) Forstschäden an.

Hier gehen die Auffassungen der beiden Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens diametral auseinander.

Vorweg ist festzuhalten, dass bei isolierter Betrachtung der Betriebszweig Jagd ständig Verluste verursacht, da allein die Fütterungskosten die jährlichen Abschusserlöse übersteigen.

Ob die Jagdbewirtschaftung primär den Interessen des Schutzes des Forstes (so der Bw.) oder primär den persönlichen jagdlichen Interessen des Bw. (so das

Finanzamt) dient, kann nach dem derzeitigen Stand des Verfahrens nicht abschließend gesagt werden.

So kann der vom Bw. errichtete Wildabwehrzaun eine strukturverbessernde Maßnahme (Schutz vor eindringendem Wild in das Forstgebiet H.-Alm) sein oder eine jagdbedingte Maßnahme (Schutz der Nachbarreviere vor aus dem Forstgebiet H.-Alm ausdringendem Wild). Ersteres behauptet der Bw., zweiteres das Finanzamt, das sich diesbezüglich auch auf den Wildökologen der Steirischen Jägerschaft berufen kann.

Unterschiedliche Auffassungen bestehen auch darüber, ob der mit der Erklärung bestimmter Flächen zur Hochwild- bzw. Rotwildkernzone verbundene Mehraufwand für den Bw. unvermeidbar war; insbesondere, ob die Erlassung dieser Erklärung vom Bw. beeinflusst werden konnte. Der vom Finanzamt beigezogene Sachverständige verweist zutreffend darauf hin, dass nach § 50 Stmk. Jagdgesetz die Errichtung einer Futterstelle für Rotwild – neben der Genehmigung durch die Bezirksverwaltungsbehörde – einen Antrag des Jagdberechtigten voraussetzt; auch der Bw. selbst spricht in seinem Schreiben vom 25. Mai 2001 von einem „Bewilligungsbescheid“.

Der hohe Fütterungsaufwand kann einerseits jagdlich begründet sein, andererseits aber auch darin, dass durch die Konzentration des Wildes auf bestimmte Fütterungsstellen Verbissschäden reduziert werden können.

Während der Bw. behauptet, er habe auf eine Erhöhung der Abschussquoten hingewirkt, hält dem der vom Finanzamt beigezogene Sachverständige entgegen, der Bw. habe von der Bezirksverwaltungsbehörde zu einer Erhöhung der Abschüsse gedrängt werden müssen.

Der Bw. erklärt im Schreiben vom 25. Juni 2001, die Wildschäden verhinderten die Anerkennung von Förderungsmitteln, legt aber nicht dar, was unternommen wurde, um einen Zustand herbeizuführen, der förderungskonform wäre.

Mittlerweile solle die Bezirksverwaltungsbehörde, so der Bw., von Verbissschäden unter dem Normalausmaß ausgehen.

Während der Bw. angibt, die Wildschäden seien vor der Betriebsführung durch ihn in den 1950er Jahren entstanden, hat der vom Finanzamt beigezogene Amtssachverständige Dipl.Ing. Dr. Wo. M. – ebenso wie die vom Bw. herangezogene Gutachterin Dipl.Ing. Ra. Ro. – Schälschäden in allen Altersklassen festgestellt.

Die Bezirksverwaltungsbehörde hat – anlässlich der bescheidmäßigen Anordnung der Verminderung des Rotwildbestandes – festgestellt, dass der Rotwildbestand wesentlich über vergleichbaren durchschnittlichen Verhältnissen liege.

Während das Finanzamt im Ergebnis annimmt, dass der Bw. die Jagd gleichsam als Hobby betreibe, erklärt der Bw., nur nicht vermarktbare Abschüsse selbst getätigt zu haben. Beweismittel für die eine oder andere Behauptung liegen bislang nicht vor.

Vorerst spricht freilich nach dem derzeitigen Verfahrensstand einiges dafür, dass das Verhalten des Bw. in Bezug auf die Jagd nicht ausschließlich auf eine betriebswirtschaftliche Optimierung hindeutet.

4. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen

Im Betrieb H.-Alm wurden im Berufszeitraum folgende einnahmenrelevante Leistungen angeboten:

- Holzverkauf
- Jagdabschüsse
- Verpachtung eines Teils des Reviers
- Verpachtung einer Hütte.

Beide Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenvorgangs gehen davon aus, dass sich der Betrieb hinsichtlich der angebotenen Leistungen marktgerecht verhält.

Was den Einfluss der Jagd auf das marktgerechte Leistungsangebot anlangt, besteht ein Dissens:

Während der vom Finanzamt herangezogene Sachverständige erklärt, es seien nicht alle vermarktbaren Abschüsse auf dem Markt angeboten worden, wird dies vom Bw. bestritten und angegeben, dass Abschüsse selbst nur getätigt wurden, die nicht verkaufbar waren.

Der Sachverständige hat ferner hervorgehoben, dass ein Teil des Betriebes etwa von Oktober bis Mai/Juni Wildschutzgebiet sei und daher die Bewirtschaftung gerade zu einer Zeit, in der der Holzpreis tendenziell eher höher ist, erschwert werde. Dem wurde vom Bw. entgegengehalten, dass es sich hierbei nur um rund 40 von insgesamt 550 ha handle, die Wildruhezone von der Behörde vorgeschrieben sei und im Übrigen bei Schneelagen von drei Metern eine Holzbringung nicht erfolgen könne.

5. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung

Das Verhalten in Bezug auf die Preisgestaltung ist – soweit besteht ebenfalls Einvernehmen zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens – grundsätzlich marktgerecht.

So werden etwa bei Holzverkäufen vom Bw. drei Interessenten herangezogen und an den Bestbieter die Verkäufe vergeben.

Wie das Gutachten Ro. (Forstbüro X.) ausführt, liegt der Jagdpachtzins mit 13 € je Hektar deutlich (fast um das Dreifache) über dem ortsüblichen Pachtzins von 4,54 € (wieso dessen ungeachtet eine Jagdpacht von 35 € je Hektar erzielbar sein soll, wie die Gutachterin vermeint, lässt diese offen; die „Überdurchschnittlichkeit“ der Jagd führt schon jetzt zu einem wesentlich höheren Jagdpachtzins als ortsüblich).

6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen)

Der Bw. hat zur besseren maschinellen Erschließung Forststraßen angelegt, einen Wildzaun errichtet, die Wildabschussquote erhöht, umfangreiche Pflanzenschutzmaßnahmen getätigt, einen Waldwirtschaftsplan erstellt und Aufforstungen durchgeführt.

Außerdem wird ab 2007 das „Sommerfrischehaus“ für die Vermietung an Sommergäste und zur Unterbringung von Jagdgästen genutzt.

Der Betrieb ist nur zu einem sehr geringen Teil fremdfinanziert; die Zinsaufwendungen fallen nicht ins Gewicht.

D. Gesamtgewinnabsicht

Nach dem Vorgesagten lässt sich – bei vorläufiger Außerachtlassung der stillen Reserven – noch nicht abschließend beurteilen, ob die Absicht des Bw., einen Gesamtgewinn zu erzielen, im Berufszeitraum gegeben war.

Ausmaß und Entwicklung der Verluste sowie das Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen (jeweils ohne stille Reserven) sprächen gegen das Vorliegen einer Einkunftsquelle, das marktgerechte Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen sowie im Hinblick auf die Preisgestaltung für das Vorliegen einer Einkunftsquelle.

Strukturverbessernde Maßnahmen wurden in einem bestimmten Umfang gesetzt; inwieweit durch eine Änderung der Jagdbewirtschaftung die Ertragslage verbesserbar wäre, kann noch nicht gesagt werden.

Warum letztlich im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben kein Gewinn erzielt wird, steht nicht fest.

Zunächst fehlen Feststellungen, ob es überhaupt vergleichbare Betriebe gibt, die längerfristig laufende Gewinne erzielen. Vom Finanzamt wurden derartige Betriebe nicht genannt.

Unterstellt man, dass es derartige Betriebe gibt, dürfte – den Ausführungen des vom Finanzamt beigezogenen Sachverständigen Dipl.Ing. Dr. M. diesbezüglich grundsätzlich folgend – ein Grund für die Verluste in dem sich aus dem weit entfernten Wohnort des Bw. – der dort andere Einkünfte erzielt – ergebenden Erfordernis, einen Forstwart anzustellen, gelegen sein. Dieser Umstand spricht jedoch nicht für eine Liebhaberei, da eine andere Bewirtschaftungsform nachvollziehbar nicht in Betracht kam.

Dieser Umstand allein ist auch nicht ausschlaggebend, da die Aufwendungen für den Forstwart letztlich nur einen kleineren Teil der Verluste ausmachen.

Ein weiterer Grund für die Verlustsituation dürfte – so auch Dipl.Ing. Dr. M. – in der Notwendigkeit liegen, Gewerbebetriebe bei größeren Schlägerungs- und Bringungsarbeiten, die der Forstwart nicht selbst durchführen kann, zu beschäftigen. Auch dieser Umstand spricht nicht für eine Liebhaberei, da der Bw. glaubwürdig dargelegt hat, dass etwa die Heranziehung von Bauernakkordanten nicht möglich gewesen sei, abgesehen davon, dass diese auch nicht unentgeltlich tätig werden.

Ferner sind Erträge aus dem Schutzwald – der einen beträchtlichen Teil des Waldes ausmacht – nur zu erschweren, kostenaufwendigeren Bedingungen zu realisieren, und ist die forstliche Pflege des Schutzwaldes mit erhöhten Aufwendungen verbunden. Der Einfluss des Schutzwaldes auf die Ertragssituation des Betriebes steht nach dem derzeitigen Verfahrensstand allerdings nicht fest.

In welchem Umfang Katastrophenschäden das Ergebnis beeinflussten und welche Erträge ohne diese Schäden erzielbar gewesen wären, lässt sich nach dem derzeitigen Stand des Verfahrens ebenfalls nicht sagen.

Gleichfalls steht nicht endgültig fest, ob die Jagdbewirtschaftung in einer (gesamt)betriebswirtschaftlich zweckmäßigen Weise vorgenommen wurde und –

bei Verneinung dieses Umstandes – welche Ergebnisse bei einer (gesamt)betriebswirtschaftlich zweckmäßigen Bewirtschaftung zu erwarten gewesen wären.

Hierzu wären noch weitere aufwendige Ermittlungen, insbesondere die Einholung eines Gutachtens eines Sachverständigen für Jagdwirtschaft zur Frage, ob die Jagdbewirtschaftung durch den Bw. betriebswirtschaftlich zweckmäßig ist, erforderlich; ferner die – bislang unterbliebene – Nennung von Vergleichsbetrieben durch die Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens und die Untersuchung der Ursachen für allfällige Abweichungen im Betrieb H.-Alm mit anderen ähnlichen Betrieben.

Alle vom Bw. herangezogenen Gutachter vertreten zwar die Auffassung, dass aus dem Betrieb der H.-Alm ein positives Ergebnis erwirtschaftet werden könnte, lassen aber letztlich offen, auf welche Weise dies zu erzielen sei und welche – realistischerweise umsetzbaren - Änderungen der Bewirtschaftung durch den Bw. erforderlich seien, um zu diesem Ergebnis zu gelangen.

E. Gesamtgewinn

Zur Vermeidung eines weiteren aufwendigen Verfahrens können diese Fragen jedoch auf sich beruhen.

Selbst wenn der Unabhängige Finanzsenat dem Finanzamt darin folgt, dass die Art der Bewirtschaftung durch den Bw. Liebhaberei indiziert (was, wie gesagt, noch nicht abschließend feststeht), ist dessen ungeachtet jedenfalls im Berufszeitraum von einem Gesamtgewinn, der die Annahme von Liebhaberei ausschließt, auszugehen.

Gesamtgewinn ist – so zutreffend Punkt 7.1 der LRL 1997 - das Gesamtergebnis von der Begründung der Tätigkeit bis zu deren Beendigung (Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation).

Punkt 7.5 LRL 1997 führt weiter aus:

„Ergibt sich ... kein Gesamtgewinn, so ist zu unterstellen, dass der Steuerpflichtige seine Betätigung beendet. Die unter Berücksichtigung der vorstehenden Adaptierungen ermittelten Veräußerungs-, Aufgabe- oder Liquidationsgewinne sind daher in das Gesamtergebnis einzubeziehen, auch wenn das Verhalten des Steuerpflichtigen nicht auf eine Beendigung der Betätigung in absehbarer Zeit gerichtet ist (theoretischer Veräußerungsgewinn).“

Dies gilt auch dann, wenn das Verhalten des Steuerpflichtigen nicht auf eine Beendigung der Betätigung in absehbarer Zeit, wie zB in der faktischen Fortsetzung der Tätigkeit gerichtet ist, der Betrieb aber nicht mehr nach wirtschaftlichen Grundsätzen geführt wird (EStR 2000 Rz 5641).

Diese Auffassung wurde in der Literatur lange Jahre hindurch - insbesondere von *Heiss*, Liebhabereiverordnung, Kurzkomentar, 71; *Herzog/Zorn*, Das neue Liebhabereirecht, RdW 1990, 265; *Hilber*, Kurzkomentar zur Liebhabereiverordnung, Ergänzungsband 1998, 59; *Himmer*, Mehr Klarheit für ‚Liebhaber‘, SWK 1990, A I 407; *Lattner*, Liebhaberei im Ertragsteuerrecht, ecolex 1990, 569; *Quantschnigg/Schuch*, EStHB, § 2 Tz. 24.3; *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG, Anh. I/2, Anm. 57 – uneingeschränkt geteilt.

Der VwGH hat zur Rechtslage vor der LiebhabereiV (1990 bzw. 1993) wiederholt ausgesprochen, dass stille Reserven grundsätzlich bei der Beurteilung einer Betätigung als Liebhaberei nicht berücksichtigt werden können. Stille Reserven im Sinn eines allfälligen Veräußerungsgewinnes seien dann nicht relevant, wenn eine beabsichtigte Veräußerung nicht behauptet wurde und nicht zu erwarten war (vgl. etwa VwGH 6. 3. 1984, [83/14/0188](#), 0195; VwGH 15. 6. 1993, [93/14/0032](#)). Es müsste die Betriebsführung und das Bemühen des Betriebsinhabers auf die Erzielung eines Veräußerungsgewinnes gerichtet sein (vgl. VwGH 19. 2. 1985, [84/14/0096](#) und auch *Zorn* in ÖStZ 1989, 261 ff). Der VwGH bekräftigt bislang (VwGH 17. 12. 2002, [99/14/0230](#)), dass diese seine Ansicht zur Rechtslage vor der LiebhabereiV ergangen ist.

Rauscher/Grübler haben in der ersten Auflage ihres Standardwerkes „Steuerliche Liebhaberei“ diese Rechtsprechung (m. w. N.) referiert und in der Folge (S 187) ausgeführt:

„UE ist nicht in jedem Fall ein theoretischer Veräußerungsgewinn anzusetzen. Für die Entscheidung, ob stille Reserven bei der Ermittlung eines rechnerischen Gesamtgewinnes einzubeziehen sind, sind die Intentionen der Liebhabereiverordnung zu beachten. Ist die Betätigung ihrer Art nach typischerweise auf die Erzielung laufender Gewinne gerichtet, so sind stille Reserven – soweit ihre Realisierung nicht unmittelbar beabsichtigt ist – nicht zu berücksichtigen (zB Betrieb einer Fremdenpension). Denn es widerspricht den Intentionen der Liebhabereiverordnung, solche betrieblichen Betätigungen, wenn sie nicht (mehr) nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen, sondern unter

Inkaufnahmen von Verlusten geführt werden, nur deshalb als Einkunftsquelle zu beurteilen, weil stille Reserven vorhanden sind."

In der zweiten Auflage haben *Rauscher/Grübler* (Rz. 522) diese Aussage unter Hinweis auf eine Entscheidung des UFS ([Graz], Senat 9 [Referent], 28. 4. 2005, RV/0226-G/05) wie folgt ergänzt: *„Ein theoretischer Veräußerungsgewinn ist demnach nur einzubeziehen, wenn der sich Betätigende eine konkrete Veräußerungsabsicht nachweisen kann oder es in der besonderen Eigenart der Betätigung liegt, die stillen Reserven erst sehr spät bzw. bei ihrer Beendigung aufzudecken."*

Diese Ansicht von *Rauscher/Grüber* haben etwa *Jakom/Laudacher*, EStG, § 2 Rz. 235; *Doralt/Renner*, EStG, 8. Auflage, (LVO) § 2 Rz. 391 (freilich unter vorangehender Referierung der LRL 1997); und *Renner*, Glosse in *ecolex* 2004/308; übernommen.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 26. 3. 2007, 2006/14/0017, im Geltungsbereich der LiebhabereiV 1993 die Maßgeblichkeit eines theoretischen Veräußerungsgewinnes bei der Liebhabereibetrachtung nicht verneint, sondern in dem von ihm zu beurteilenden Fall das diesbezügliche Sachvorbringen für „völlig unbestimmt“ erachtet.

In dem vom Finanzamt zitierten jüngsten Erkenntnis des VwGH vom 28. 4. 2009, [2006/13/0140](#), hat der Gerichtshof zur Einkunftsquelleneigenschaft einer von einer Kapitalgesellschaft vermieteten Eigentumswohnung (somit bei einer Betätigung nach § 1 Abs. 2 LiebhabereiV 1993) einen – nicht näher dargestellten – möglichen späteren Veräußerungsgewinn bei Annahme von Liebhaberei von Anfang der Betätigung an als unbeachtlich erklärt und unter anderem ausgeführt:

„Unter Gesamtgewinn ist nach § 3 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen...

Die Beschwerdeführerin trägt vor, sie habe im Verwaltungsverfahren "rechnerisch fundiert und nach in der Praxis geläufigen Verfahren einen Verkaufspreis (Ertragswert) der Eigentumswohnung ermittelt" und dargelegt, dass sowohl unter

Einbeziehung ihrer Prognoserechnung als auch bei Heranziehung der seitens der Finanzbehörde erstellten Prognoserechnung ein Gesamtgewinn erzielt werden könne.

Die Feststellung der belangten Behörde, dass konkrete Maßnahmen zur Veräußerung durch die Beschwerdeführerin nicht gesetzt worden seien und dass die Beschwerdeführerin während der Prüfung darauf hingewiesen habe, die Wohnung sei zur Pensionsvorsorge der Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin gedacht gewesen, sowie die Folgerung der belangten Behörde, es sei daher unwahrscheinlich, dass die Beschwerdeführerin überhaupt geplant habe, die Wohnung zu veräußern, bestreitet die Beschwerdeführerin nicht. In der Beschwerde wird auch kein Hinweis darauf gegeben, dass die Beschwerdeführerin eine konkrete Veräußerung der in Rede stehenden Wohnung im Streitzeitraum beabsichtigt oder irgendwelche dahin gerichtete Maßnahmen ergriffen hätte.

Einen allerdings nur allenfalls erzielbaren Veräußerungsgewinn hatte die belangte Behörde in ihre Betrachtungen nicht einzubeziehen, weil die Beschwerdeführerin keine konkreten Maßnahmen zur Veräußerung des Betriebes gesetzt hat (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 17. Dezember 2002, 99/14/0230, vom 15. Juni 1993, 93/14/0032, vom 17. November 1992, 89/14/0128, und vom 28. Jänner 1992, 88/14/0042, sowie die bei Stangl, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften (Wien 2004), 84, FN 289, zitierte Rechtsprechung).

Die Beschwerdeführerin hat weder im Verwaltungsverfahren noch in der Beschwerde behauptet, dass die Anschaffung der Wohnung (und die ausgeübte Vermietung) auf die Erzielung eines Veräußerungsgewinnes ausgerichtet gewesen wäre oder sie die Veräußerung der Wohnung beabsichtigt hätte. Sie wurde durch den angefochtenen Bescheid daher im geltend gemachten Recht auf Berücksichtigung eines allfälligen Veräußerungsgewinnes bei der Prognoserechnung nicht verletzt.

Dass bei der unter Ausklammerung eines allfälligen Veräußerungsgewinnes von der belangten Behörde angenommenen Prognoserechnung ein Gesamtgewinn in einem überschaubaren Zeitraum zu erzielen gewesen wäre, behauptet die Beschwerdeführerin nicht..."

Der UFS übernimmt in einigen Entscheidungen die Ansicht der LRL 1997 (etwa UFS [Feldkirch] 15. 3. 2006, RV/0216-G/05; UFS [Feldkirch], 6. 4. 2004, RV/0247-F/03), in anderen jene von Rauscher/Grübler (etwa UFS [Graz], 28. 4.

2005, RV/0226-G/08; UFS [Wien], 24. 10. 2006, RV/0220-W/06; UFS [Wien], 21. 5. 2007, RV/0118-W/07).

Bei einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ist der UFS bisher stets davon ausgegangen, dass bei der Liebhabereibetrachtung auch die bei einer Betriebsveräußerung bzw. –aufgabe realisierbaren steuerhängigen stillen Reserven zu berücksichtigen sind, und zwar unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige eine konkrete Veräußerungs- oder Aufgabeabsicht habe (UFS [Wien], 14. 7. 2004, RV/2037-W/03; UFS [Linz], 20. 1. 2005, RV/0126-L/02).

Die Besonderheit eines Forstbetriebes liegt darin, dass zum einen Umtriebszeiten von mehr als 100 Jahren (im gegenständlichen Fall: von 120 Jahren) bestehen, und zum anderen die erzielbaren (eher niedrigen) Holzpreise vom Forstinhaber nicht wesentlich beeinflusst werden können und Standort, Klima und unterschiedlichste Katastrophenschäden eine maßgebende Rolle spielen. Ferner ist für einen Forstbetrieb typisch, dass sich in der Regel hohe stille Reserven – sofern nicht von § 6 Z 2 lit. b EStG 1988 Gebrauch gemacht wird und dadurch vorzeitig noch nicht verwirklichte Gewinne versteuert werden – ansammeln. Schließlich kommt es immer wieder zu Katastrophenschäden und daraus resultierend ertragsärmere Kalamitätsnutzungen. Aus einer bloß jahresbezogenen Gewinn- bzw. Verlustbetrachtung allein unter Außerachtlassung der beträchtlichen stillen Reserven kann daher nicht auf eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht eines Forstbetriebes geschlossen werden.

Die Bewirtschaftung eines Forstgutes ist typischerweise – im Sinne von *Rauscher/Grübler* - ihrer Art nach nicht auf die Erzielung laufender jährlicher Gewinne gerichtet, sondern besteht im Aufbau stiller Reserven, die je nach den wirtschaftlichen Möglichkeiten im gegebenen Zeitpunkt realisiert werden. Es zeigt auch das Gutachten von Dipl.Ing. Ro. , dass der – am durchschnittlichen Einschlag orientierte – Ertragswert des Betriebes nur einen Bruchteil des Bestandeswerts beträgt.

Das Finanzamt hat den Betrieb der H.-Alm jahrzehntelang als Einkunftsquelle angesehen.

Nach der LiebhabereiV 1993 ist zu prüfen, ob die Absicht besteht, einen Gesamtgewinn zu erzielen (§ 2 Abs. 1 leg. cit.), wobei unter Gesamtgewinn der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste (mit bestimmten Adaptierungen) zu verstehen ist (§ 3 Abs. 1 leg. cit.).

Entsprechend dem im Bereich der betrieblichen Einkunftsarten bestehenden Konzept der grundsätzlichen steuerlichen Erfassung von Wertschwankungen im zur Einkünfteerzielung dienenden Vermögen, sieht § 24 EStG 1988 eine abschließende Besteuerung bei Beendigung der Zurechnung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteiles an eine bestimmte Person vor und bewirkt, dass sämtliche bislang noch nicht versteuerten Vermögenserhöhungen des Betriebsvermögens erfasst werden (vgl. VwGH 25. 9. 2001, [97/14/0025](#)).

Dass Veräußerungs- oder Aufgabegewinne im „Gesamtbetrag der Gewinne“ (§ 3 Abs. 1 LiebhabereiV 1993) entgegen der grundsätzlichen Konzeption der Besteuerung betrieblicher Einkünfte nicht enthalten sein sollen, lässt sich nach Ansicht des Referenten § 3 Abs. 1 LiebhabereiV 1993 nicht entnehmen.

Es ist auch nicht ersichtlich, aus welchem Grund der Ordnungsgeber sogar – in bestimmtem Umfang – steuerfreie Einnahmen in die Gesamtgewinnbetrachtung einbeziehen sollte, nicht aber jedenfalls steuerpflichtige Veräußerungs- oder Aufgabegewinne nach § 24 EStG 1988. Hätte der Ordnungsgeber das Außerachtlassen von Veräußerungs- oder Aufgabegewinnen nach § 24 EStG 1988 gewollt, hätte er dies wohl auch zum Ausdruck gebracht. Dass dem nicht der Fall ist, zeigen schon die hierzu vorgenommenen Erläuterungen des Ordnungsgebers in seinen Erlässen.

Führt die wirtschaftliche Gestion zum Aufbau hoher stiller Reserven, die jedoch steuerhängig sind, wäre es unverständlich, wieso der aus einer Realisierung dieser stillen Reserven resultierende Gewinn nicht auch in die Liebhabereibetrachtung einbezogen werden bzw. im Falle eines Wechsels von einer Einkunftsquelle zu einem Voluptuarbetrieb außer Ansatz bleiben sollte.

Ob und in welcher Höhe ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn bei Beendigung der Betätigung anfällt, ist eine Tatfrage.

Im hier anhängigen Fall hat das Finanzamt ausdrücklich außer Streit gestellt, dass bis Ende des Berufungszeitraums die im Zuge einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe aufzudeckenden stillen Reserven den seit Betriebsbeginn eingetretenen Gesamtverlust jedenfalls übersteigen, selbst wenn auf Grund verschiedener Einwendungen der im Gutachten Ro. ermittelte Wert zu hoch gegriffen sein sollte.

Das Finanzamt ist in den rechtskräftigen Einkommensteuerbescheiden bis zum Jahr 1997 davon ausgegangen, dass der Betrieb H.-Alm eine Einkunftsquelle darstellt.

Ist nun im Berufszeitraum – nach Ansicht des Finanzamtes offenbar im Jahr 1998, dass dieser Zeitpunkt davor gewesen sein soll, hat das Finanzamt nicht festgestellt und sprechen dagegen die rechtskräftigen Bescheide für die Vorzeiträume - ein Wechsel zu einem Liebhabereibetrieb eingetreten, so führte die Einstufung als Liebhabereibetrieb nach einhelliger Lehre (vgl. etwa *Büsser in Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer, Kommentar, § 24 EStG 1988, Tz. 31.7; *Doralt/Renner*, EStG, 8. Auflage, (LVO) § 21 Tz. 440; 446, *Doralt*, EStG, 10. Auflage, § 24 Tz. 146; *Jakom/Laudacher*, EStG, § 2 Rz. 247; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, § 24 Tz. 44; *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei, 2. Auflage, Rz. 388; *Quantschnigg/Schuch*, EStHB, § 2 Rz. 28.1, § 24 Rz. 18; *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG, Anh. I/2, Anm. 36, § 24 Anm. 70 „Liebhaberei“), Rechtsprechung (VwGH 16. 2. 1983, [81/13/0044](#)), Entscheidungspraxis des UFS (UFS [Feldkirch], Senat 1 [Referent], 6. 4. 2004, RV/0247-F/03) und Verwaltungspraxis (Punkt 10.1 LRL 1997, Rz. 5641 EStR 2000) dazu, dass eine Betriebsaufgabe (nach überwiegender Meinung mit Beginn des ersten „Liebhabereijahres“) vorliegt.

Bis zum Jahr 1997 ist ein Gesamtverlust in Höhe von 696.505,12 € angefallen. Bei einer Betriebsaufgabe im Jahr 1998 wären die (für diesen Zeitpunkt noch nicht detailliert feststehenden) stillen Reserven (nach Berechnung des Bw. acht Jahre später von 1.749.967,44 €) zu realisieren.

Selbst wenn man einen Aufgabegewinn sehr vorsichtig unter Berücksichtigung aller Einwände des Finanzamtes und des Umstandes, dass auf den Zeitpunkt der Aufgabegewinnermittlung zurückzurechnen wäre, lediglich beispielsweise (nur) in Höhe von 2/3 des für das Jahr 2006 vom Bw. errechneten Betrages, also von rund 1.166.000 € annimmt, hieße das, im Jahr 1998 hätte der Bw. ein positives Ergebnis aus dem Betrieb der H.-Alm von – unter Außerachtlassung steuerlicher Begünstigungen – in Höhe dieses Betrages der Versteuerung zugrunde zu legen, während der laufende Verlust von 55.726,95 € im Jahr 1998 (nach dem Wechsel zur Liebhaberei) und die Folgeverluste (von 38.404,56 € und 41.633,86 € im Jahr 1999 und im Jahr 2000) steuerlich unbeachtlich wären. Dieser Betrag übersteigt die bisher aufgelaufenen – steuerlich berücksichtigten - Verluste (ebenso jene bis Ende des Berufszeitraumes angefallenen) bei weitem.

Es liegt auf der Hand, dass ein derartiges Ergebnis nicht sachgerecht sein kann. Im Ergebnis müsste der Bw. durch die erzwungene Aufdeckung stiller Reserven (die tatsächlich – in welchem Umfang immer – weit mehr als die bisher

aufgelaufenen Verluste betragen) einen Scheingewinn versteuern, der bei Vorliegen einer Einkunftsquelle während des gesamten Zeitraumes nie eingetreten wäre. Weder dem Einkommensteuergesetz noch der Liebhabereiverordnung lässt sich eine derartige – nicht verfassungskonforme, weil gegen den für die Einkommensteuer bestimmenden Grundsatz der Besteuerung nach Maßgabe der persönlichen Leistungsfähigkeit verstoßende – Auffassung entnehmen.

Nun hat das Finanzamt für das Jahr 1998 keinen Aufgabegewinn ermittelt, sondern lediglich die Verluste für dieses Jahr (und die Folgejahre) nicht anerkannt.

Abgesehen davon, dass der Unabhängige Finanzsenat an eine unzutreffende Beurteilung durch das Finanzamt nicht gebunden ist, vermag auch die mögliche Annahme einer Aufdeckung der stillen Reserven in einem der Vorjahre an der Betrachtung nichts zu ändern: Nur weil ein früherer Zeitpunkt, in welchem der Übergang von einer Einkunftsquelle zu einem Voluptuarbetrieb erfolgt sein soll, infolge Verjährung zu keiner Steuervorschreibung mehr führen kann, wäre die dargestellte Konsequenz eben früher eingetreten (hätte zu diesem früheren Zeitpunkt zu einer Versteuerung führen müssen) und wäre ebenfalls in eine Gesamtgewinnbetrachtung einzubeziehen (diesfalls wäre in einem der Vorjahre ein außerordentlicher Gewinn angefallen, der in einer Gesamtbetrachtung ebenfalls zu einem positiven Gesamtergebnis führt).

Freilich ist das Finanzamt nach einer entsprechenden Überprüfung unter Verweis auf einen mit Steuernummer angeführten Vergleichsbetrieb noch bei der Veranlagung 1996 vom Vorliegen einer Einkunftsquelle ausgegangen und hat auch im Einkommensteuerbescheid 1997 die Verluste aus der H.-Alm berücksichtigt, sodass ein allfälliger Wechsel von einer Einkunftsquelle zu einem Voluptuar im Berufszeitraum eingetreten und daher diesfalls auch im Berufszeitraum ein Aufgabegewinn zu ermitteln wäre.

Auch dann, wenn für den Berufszeitraum vorerst von Liebhaberei auszugehen wäre, ergibt somit eine Gesamtbetrachtung, dass im Fall der Annahme von Liebhaberei unter Berücksichtigung des beim Wechsel von einer Einkunftsquelle zu einem Voluptuarbetrieb zwingend – unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige selbst eine Aufgabe oder Veräußerung beabsichtigt - zu ermittelnden Aufgabegewinnes ein Gesamtgewinn – und damit letzten Endes doch keine Liebhaberei - vorliegt.

Selbst wenn der Betrieb der H.-Alm, wie das Finanzamt vermeint, nicht mehr als Einkunftsquelle, sondern nunmehr als Liebhaberei einzustufen wäre, führt dieser Umstand – zwingend – zu einer Aufgabegewinnermittlung.

Unbestrittenerweise führt dieser Aufgabegewinn im gegenständlichen Fall dazu, dass bei Berücksichtigung dieses Gewinns die Betätigung insgesamt – auch bei Berücksichtigung aller seit Beginn erwirtschafteten Gewinne und (vor allem) Verluste – jedenfalls zu einem Gesamtgewinn führt.

Kommt es nun durch die (vorläufige) Annahme von Liebhaberei infolge der Aufdeckung der stillen Reserven aus der Zeit als Einkunftsquelle zu einem Gesamtgewinn, muss dies wiederum auf die (vorläufige) Liebhabereiannahme durchschlagen und kann daher – solange von einem Gesamtgewinn auszugehen ist – letztlich keine Liebhaberei vorliegen.

Das vom Finanzamt zitierte Erkenntnis des VwGH vom 28. 4. 2009, [2006/13/0140](#), ist auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar, da – abgesehen davon, dass eine Betätigung nach § 1 Abs. 2 LiebhabereiV 1993 zu beurteilen war – dort die Betätigung von Anfang an nicht als Einkunftsquelle angesehen wurde. In einem derartigen Fall kann es eine zwingend vorzunehmende Aufgabegewinnermittlung bei einem Wechsel von einer Einkunftsquelle zu einer Voluptuarbetätigung nicht gegeben, sodass sich das hier relevante Problem der steuerlichen Berücksichtigung der während der Einkunftsquelleneigenschaft der Betätigung angesammelten stillen Reserven im Zeitpunkt des Verlustes der Einkunftsquelleneigenschaft nicht stellen kann. Das Halten einer „Vorsorgewohnung“, die Gegenstand des vom VwGH zu entscheidenden Verfahrens war, dient außerdem typischerweise nicht dem Aufbau stiller Reserven (deren – nur bei Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 steuerlich relevante – Realisierung zu einer Beendigung der Mieteinkünfte führen würde), sondern der laufenden Erzielung von Mieteinnahmen.

Besteht jedoch zunächst unstrittig eine Einkunftsquelle, ist bei einem späteren Wechsel zur Liebhaberei ein Aufgabegewinn oder -verlust (bei welchem ebenso wie bei einem Veräußerungsgewinn -verlust die stillen Reserven aufgedeckt und versteuert werden) zwingend (unabhängig von den Absichten des Steuerpflichtigen) zu ermitteln.

Ein aus diesem Wechsel resultierender Aufgabegewinn oder -verlust kann nicht steuerlich unbeachtlich sein und muss daher in eine Gesamtergebnisbetrachtung der Betätigung mit einbezogen werden.

Hinzu kommt, dass gerade bei einem Forstbetrieb der Aufbau aus dem natürlichen Wachstum der Bäume resultierender stiller Reserven über einen langen Zeitraum hinweg typisch ist und dieser Umstand im gegenständlichen Fall nicht ausgeblendet werden kann.

Soweit ersichtlich, wurde diese Frage – inwieweit ein bei vorläufig angenommener Beendigung der Einkunftsquelleneigenschaft infolge Übergangs zur Liebhaberei zwingend zu ermittelnder Aufgabegewinn Einfluss auf die Gesamtgewinnbetrachtung der Betätigung und damit letztlich auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Beendigung der Einkunftsquelleneigenschaft hat – bislang nicht an den VwGH herangetragen.

Die diesbezügliche Rechtsprechung des VwGH bezieht sich stets auf mehr oder weniger theoretisch mögliche, zumeist sehr vage in den Raum gestellte Veräußerungsgewinne im Rahmen von Prognoserechnungen, deren Realisierung jeweils von den Beschwerdeführern nach den diesen Entscheidungen zugrunde liegenden Sachverhalten in absehbarer Zeit nicht beabsichtigt war.

Die vom Finanzamt vertretene Auffassung – hier von Liebhaberei (entgegen der einhelligen Lehre und Rechtsprechung) ohne Berücksichtigung eines Aufgabegewinns auszugehen – hätte zur Konsequenz, dass bei Annahme von Liebhaberei ohne Aufgabegewinnermittlung im gegenständlichen Fall sehr beachtliche stille Reserven (laut steuerlichem Vertreter des Bw. im Jahr 2006 1.749.967,44 €) bei deren späterer tatsächlicher Realisierung der Versteuerung entzogen wären.

Auch dies kann – ebenso wie die Versteuerung eines Scheingewinns durch die erzwungene Aufdeckung der sämtliche bisherigen Verluste übersteigenden stillen Reserven bei Annahme eines Wechsels zur Liebhaberei im Berufszeitraum – nicht sachgerecht sein.

Da im Berufszeitraum der Betrieb der H.-Alm unter Einbeziehung eines (im Fall des durchgehenden Bestehens einer Einkunftsquelle theoretischen, ansonsten bei Beendigung der Einkunftsquelleneigenschaft tatsächlich anzusetzenden) Aufgabegewinns jedenfalls einen positiven Gesamtgewinn im Sinne von § 2 Abs. 1, § 3 Abs. 1 LiebhabereiV 1993 erwirtschaftet hat, stellt der Betrieb H.-Alm im Berufszeitraum schon deswegen letztlich eine Einkunftsquelle dar, ohne dass eine abschließende Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 leg. cit. vorzunehmen war.

Den Berufungen betreffend Einkommensteuer 1998, 1999 und 2000 war daher Folge zu geben.

Die Einkommensteuer war endgültig festzusetzen, da für eine vorläufige Veranlagung gemäß § 200 BAO (die vom Finanzamt für die Jahre 1998 und 1999 vorgenommen wurde), kein Anlass mehr besteht.

Da die Sach- und Rechtslage hinreichend geklärt ist, war eine mündliche Berufungsverhandlung nicht von Amts wegen durchzuführen. Der diesbezügliche Antrag vom 6. Juni 2002 betreffend Einkommensteuer 1998 und 1998 ist verspätet, ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde in der Berufung vom 17. April 2008 (betreffend den endgültigen Einkommensteuerbescheid 2000) nicht gestellt.

Über Anfrage des Referenten haben die Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens keine Gründe, die die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung – nach der bereits erfolgten ausführlichen Erörterung der Sach- und Rechtslage – geboten erscheinen lassen, dargelegt.

Beilage: 3 Berechnungsblätter (jeweils in S und €)

Wien, am 29. Juni 2009