

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 17. Juli 2014 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 24. Juni 2014 betreffend Feststellungsbescheid, Wertfortschreibung (§ 21 (1) Z. 1 BewG) zum 1. Jänner 2014, Steuernummer ***BF1StNr1***, EW-AZ ***1***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensablauf

Das ***FA*** erließ am 24. Juni 2014 einen Feststellungsbescheid (Wertfortschreibung gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 BewG), womit der Einheitswert des forstwirtschaftlichen Betriebes zum 1. Jänner 2014 mit 18.600,00 Euro festgestellt wurde. Das Finanzamt begründete, die Feststellung sei erforderlich, weil bisher selbständig bewerteter Grundbesitz in die wirtschaftliche Einheit einzubeziehen gewesen sei. Weiters wurde ein Grundsteuermessbescheid (Fortschreibungsveranlagung gemäß § 21 GrStG) erlassen.

Gegen den Feststellungsbescheid wurde fristgerecht Beschwerde eingebracht und begründet wie folgt:

„Die Erlassung des Bescheides am 24.06.2014 hat mich insofern sehr überrascht, da Ihnen zu diesem Zeitpunkt die von mir an Sie auftragsgemäß übermittelte Unterlage zwecks Bewertung meines Grundbesitzes noch gar nicht vorliegen konnte, und Sie daher ohne Vorliegen des Dokuments anscheinend eine amtswegige Schätzung vorgenommen haben; damit hat die Behörde im Ermittlungsverfahren eindeutig das Anhörungsrecht des Betroffenen missachtet. Ich frage mich daher, wozu ich (aufgefordert wurde über die wirtschaftlichen Gegebenheiten

meiner Grundstücke Auskunft zu geben, wenn Sie dies dann ohnehin anscheinend nur als Pflichtübung eingefordert haben, zumal Sie bereits vor Einlangen des von Ihnen angeforderten und von mir ausgefüllten Formulars, das die Entscheidungsgrundlage darstellen sollte, ohnedies schon selbst entschieden hatten.

Ich habe die in Rede stehenden Grundstücke jahrelang in der gleichen Art und Weise und gleichen Größe sowie Situierung wie heute bewirtschaftet; es handelt sich daher nicht um eine Betriebszusammenlegung mit Größenzuschlag. Mein Besitz stellt eine sogenannte "Stückländerei" dar. Die Bewirtschaftung der einzelnen Grundflächen ist äußerst kompliziert und zeitaufwendig, weil diese in ***2***, ***3***, ***4***, ***5***, etc. gelegen sind und die Entfernung der einzelnen Wälder bis zu 70 km beträgt.

Durch die Zusammenlegung der Grundstücke auf dem Papier können daher keinerlei Synergieeffekte erzielt werden; die Bewirtschaftung wird dadurch weder kostengünstiger noch können bessere Preise auf dem Markt erzielt werden. Der erzielbare Ertrag der Bewirtschaftung steigt durch die finanzamtliche Zusammenlegung daher überhaupt nicht. Auf keinen Fall kann daher eine Erhöhung des Einheitswertes um mehr als das Dreifache begründet werden; die durchschnittliche Bestockung war nicht nur wie die Größe immer die Gleiche. Eine derartige exorbitante und plötzliche Steuererhöhung ist betriebswirtschaftlich nicht nachvollziehbar und stellt daher einen sachlich nicht gerechtfertigten Eingriff in das verfassungsrechtlich gewährleistete Eigentumsrecht dar, da der Ertrag der in Rede stehenden Grundstücke Jahrzehnte durchschnittlich ungefähr gleichblieb und der Einheitswert ja keine Substanzbesteuerung darstellt.

In vergleichbaren Fällen, die ich erhoben habe, kam es in Maximalfällen durch die neuen Feststellungsbescheide nur zur Erhöhung der Einheitswerte von höchstens 5-10%.

Aus all den oben angeführten Gründen beantrage ich daher die Aufhebung des vorliegenden Bescheides und eine Herabsetzung des Einheitswertes, in der Art und Weise, dass dies sodann nicht zu einer derartigen exorbitanten Steigerung führt und damit gleichzeitig eine Gleichbehandlung mit den anderen Grundstückseigentümern sichergestellt wird.“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 03.03. 2015 führte das Finanzamt folgendes aus:

„Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Alleineigentümer von in den Bezirken ***6*** und ***21*****7*** gelegenen Forstflächen, welche bis zur Erlassung des angefochtenen Feststellungsbescheides zum 1.1.2014 zum Teil als eigenständige wirtschaftliche Einheiten wie folgt bewertet waren:

[...]

*Mit Feststellungsbescheid zum 01.01.2014 vom 24.06.2014 (Wertfortschreibung gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 BewG) wurden diese Forstflächen unter dem EWAZ ***1*** zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammengeführt und der Einheitswert mit 18.600 Euro festgestellt. Der Ermittlung des Einheitswertes des forstwirtschaftlichen Vermögens wurde ein Hektarsatz von 450,00 Euro zugrunde gelegt. Dieser Hektarsatz basierte auf Feststellungen anlässlich von Waldbegehungen in den einzelnen Gemeinden und auf vorgenommenen stichprobenartigen Erhebungen im forstwirtschaftlichen Betrieb des Bf.. In der am 18.07.2014 eingebrachten Beschwerde führt der Bf. allgemein aus, dass die exorbitante und plötzliche Erhöhung des Einheitswertes betriebswirtschaftlich nicht nachvollziehbar wäre, weshalb die Herabsetzung des Einheitswertes begehrt wurde.*

Mit Bescheid vom 06.10.2014 wurde der Bf. aufgefordert, die inhaltlichen Mängel seiner Berufung bis zum 14.11.2014 zu beheben, insbesondere die begehrten Änderungen zu konkretisieren.

Die in diesem Zusammenhang am 11.11.2014 eingereichte Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zum 01.01.2014 weist hinsichtlich des Baumbestandes folgende Werte aus:

[...]

1

Zwecks (stichprobenartiger) Überprüfung dieser nicht mit der Aktenlage im Einklang stehenden Daten wurde der Bf. mit E-Mail vom 24.11.2014 um Vorlage jener Flächenaufstellungen ersucht, die der Ermittlung der Summen zu den Punkten „Baumarten“, „Altersstufen“ und „Holzwachstum“ gedient hatten.

In der Eingabe vom 17.12.2014 wird lediglich allgemein ausgeführt, dass die einzelnen Wälder besichtigt wurden und aufgrund dieser Augenscheinnahme eine Bewertung des Gesamteigentums nach bestem Wissen und Gewissen erfolgt wäre. Angeschlossen waren der Eingabe Luftbildaufnahmen aus dem ***19***. Die geforderten Detailaufstellungen, welche der Ermittlung der Flächenangaben laut Erklärung gedient hatten, wurden nicht vorgelegt. Mit E-Mail vom 22.12.2014 wurde der Bf. neuerlich aufgefordert, die bei der Augenscheinnahme der Wälder erhobenen Detaildaten vorzulegen, weil nur eine Summierung der erhobenen Detaildaten der einzelnen Forstflächen zu einem nachvollziehbaren (und überprüfbar) Gesamtergebnis führen könne. Gleichzeitig wurde der Bf. in Kenntnis gesetzt, dass für den Fall, dass keine derartigen Aufzeichnungen vorgelegt werden (könnten), die Abgabenbehörde davon ausgehen müsste, dass die Erklärungsangaben auf einer nicht fundierten Globalschätzung beruhen, weshalb die Beschwerde abgewiesen werden müsste.

In der Eingabe 19.01.2015 wird nunmehr beantragt, die einzelnen Waldflächen in den verschiedenen Katastralgemeinden, wie vor der Erlassung des angefochtenen Bescheides, als selbständige wirtschaftliche Einheiten (pauschal) zu bewerten, in eventu eine Neubewertung der Waldflächen aufgrund der Bewertungsunterlagen vorzunehmen. Beigelegt waren der gegenständlichen Eingabe fünf als „Bestandsliste“ bezeichnete Blätter, mit bruchteilmäßiger Angabe der Baumarten und prozentmäßiger Angabe der Altersstufen je Katastralgemeinde. Das Holzwachstum wurde generell mit „mittel“ angegeben.

1. Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit

Gemäß § 2 Abs.1 BewG ist jede wirtschaftliche Einheit für sich zu bewerten. Ihr Wert ist im ganzen festzustellen. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden. Die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter sind zu berücksichtigen. Mehrere Wirtschaftsgüter kommen als wirtschaftliche Einheit nur insoweit in Betracht, als sie demselben Eigentümer gehören (Abs. 2 leg. cit.).

Dafür, ob die wirtschaftlichen Voraussetzungen für die Zusammenlegung der Wirtschaftsgüter zu einer wirtschaftlichen Einheit iSd § 2 Abs. 1 BewG vorliegen, ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH die gemeinsame wirtschaftliche Zweckbestimmung maßgebend. Diese ist nach der Verkehrsanschauung zu beurteilen (zB VwGH 25.03.1999, [98/15/0114](#)).

Sogar mehrere an sich selbständige landwirtschaftliche Betriebe können eine wirtschaftliche Einheit bilden (VwGH 10.09.1998, [96/15/0088](#); VwGH 25.03.1999, [98/15/0114](#)). Die Betriebe müssen nicht in der gleichen Ortschaft liegen (Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum BewG, 20. Ergänzungslieferung, § 24, 150/1).

Der Beschwerdeführer selbst bezeichnet die in seinem Alleineigentum stehenden Forstflächen als „Stückländerei“. Mit diesem im österreichischen Bewertungsgesetz nicht verwendeten Begriff werden im allgemeinen Sprachgebrauch land- und forstwirtschaftliche Flächen, bei denen Wirtschaftsgebäude und/oder Betriebsmittel nicht dem Eigentümer der bewirtschafteten Flächen gehören, bezeichnet. Der Bf. umschreibt damit offensichtlich den Umstand, dass die Bewirtschaftung sämtlicher Forstflächen auf Basis von mit Dritten abgeschlossenen Werkverträgen erfolgt. Anhaltspunkte, dass die in den einzelnen Katastralgemeinden gelegenen Forstflächen eine unterschiedliche wirtschaftliche Zweckbestimmung hätten, ergeben sich weder aus der Aktenlage, noch werden diesbezügliche Einwände im bisherigen Beschwerdeverfahren vorgebracht. Die bloße räumliche Trennung der einzelnen, zum Teil in der gleichen Katastralgemeinde gelegenen Forstflächen, spricht für sich alleine aber nicht gegen das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit.

Das Finanzamt folgt daher – nicht zuletzt aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung – der gängigen Verwaltungspraxis, nach der mehrere wirtschaftliche Einheiten mit Waldflächen innerhalb eines Finanzamtsbereiches sowie angrenzender Finanzamtsbereiche (bei Eigentümeridentität) zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammenzuführen sind.

2. Bewertungsgrundlagen (Hektarsatz)

Zum Einwand des Bf., dass „die Zusammenlegung der Grundstücke auf dem Papier“ zu keinerlei Synergieeffekten führte, die eine Erhöhung des Einheitswertes um mehr als das Dreifache begründen könne ist vorweg festzustellen, dass Wertfortschreibungen nicht nur der Berücksichtigung von Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse, die seit der letzten Feststellung eingetreten sind, sondern auch der Korrektur unrichtiger Sachverhaltsannahmen und rechtlicher Fehlbeurteilungen dient (Ritz, BAO⁴, §193 Tz 1).

Gemäß § 184 Abs.1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

*Die Auswertung der im ***19*** veröffentlichten Luftbildaufnahmen von den Forstflächen des Bf. durch die Abgabenbehörde ergab hinsichtlich der Altersklassen folgendes Bild (Details siehe Anhang):*

[...]

*Auffallend sind dabei die festgestellten Differenzen zu den Erklärungsangaben des Bf. bei den Blößeflächen (lt. Erklärung 9 ha 40 a) und dem über 80-jährigen Baumbestand. So wird der über 80-jährige Baumbestand in der am 11.11.2014 eingereichten Erklärung mit 1 ha (Bonität "mittel") angegeben, in der Beilage zur Eingabe vom 19.01.2015 mit 0 %. Stichprobenartige Erhebungen haben ergeben, dass sich beispielsweise schon auf Teilflächen der Parzellen ***9*** in der KG ***3*** ein ca. 1,2 ha großer 85-110-jähriger Fichtenbestand befindet, dessen Bonität überwiegend mit "gut" bzw. "sehr gut" anzusehen ist.*

Die Angaben des Bf. in seinen Eingaben sind aus der Sicht der Abgabenbehörde nicht nachvollziehbar bzw. aufgrund der mangelnden Qualität der Angaben (arg.: keine Detailangaben) nur mit einem für die Abgabenbehörde unzumutbaren Mehraufwand überprüfbar.

Wenn der Bf. vermeint, dass eine detaillierte Erhebung der Daten aufgrund der Betriebsgröße zu zeitaufwendig wäre, ist dazu festzustellen, dass es in der Natur der Sache liegt, dass mit der Betriebsgröße der zeitliche Umfang des (Arbeits-)Aufwandes iZm der Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen steigt.

Wenn der Bf. schließlich vermeint, das Finanzamt könne eine Einzelschätzung (gemeint offensichtlich: Bestandsaufnahme) seiner Waldflächen veranlassen ist darauf hinzuweisen, dass die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden nur innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes besteht (Ritz, BA0⁴, § 115 Tz 6 und dort zitierte Rechtsprechung des VwGH). Es ist aber jedenfalls der Abgabenbehörde nicht zumutbar, einen grundsätzlich den Abgabepflichtigen treffenden Ermittlungsaufwand zu tragen, den der Abgabepflichtige für sich selbst aufgrund des zeitlichen Umfanges als unzumutbar erachtet.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass den Erklärungsangaben offensichtlich eine nicht

fundierte Globalschätzung des Bf. zugrunde liegt, die nicht geeignet ist, die seitens der Abgabenbehörde aufgrund der Aktenlage vorgenommene Schätzung zu widerlegen. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.“

Am 25.03.2015 hat der Bf. Vorlageantrag eingebracht. Der Bf. führt ergänzend aus:

*„Als Vorfrage wäre zu klären, was der Anlass war, dass eine Wertfortschreibung gerade in meinem Fall - obwohl der letzte Grundsteuerbescheid erst aus dem Jahr 2010 stammte - erfolgte, nicht jedoch flächendeckend bei allen ähnlich gelagerten Fällen im gesamten ***10***. Ich erachte dies als verfassungsrechtlich relevante Ungleichbehandlung und ersuche um Klärung dieses Umstands.*

Zur diesbezüglichen Begründung wäre folgendes festzuhalten:

*Zur Geschichte des Verfahrens in der Einleitung der Beschwerdeentscheidung wäre festzuhalten, dass das Finanzamt ***10*** bereits am 04.11.2014 dem Beschwerdeführer nachstehendes mitgeteilt hat: " Da eine Erledigung der von Ihnen eingebrachten Beschwerde aufgrund der Aktenlage nicht möglich ist, beabsichtigt das Finanzamt, im Sinne einer lösungsorientierten Vorgangsweise die tatsächlichen Verhältnisse Ihrer forstwirtschaftlichen Liegenschaften im Rahmen einer Waldbegehung zu erheben. Die erhobenen Daten werden Ihnen - sollte eine persönliche Teilnahme aus Termingründen nicht möglich sein- selbstverständlich vor Erlassung der Beschwerdeentscheidung zur Stellungnahme übermittelt. "*

*In der Eingabe vom 19.02.2015, in der ich eine möglichst detaillierte Bewertung meiner Grundstücke übermittelte, habe ich im letzten Satz der Beilage dem ***FA*** die Zustimmung zu seinem Vorschlag erteilt, selbst die Einzelschätzung meiner ***11*** Grundstücke zu veranlassen und meine Bereitschaft erklärt, dabei mitzuwirken (Beilagen 1 und 2).*

Diese Feststellung zur Einleitung nur deshalb vorweg, weil auf Seite 5 der Beschwerdeentscheidung das Finanzamt vermeint, dass die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden nur innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes besteht. Diesbezüglich sei festgehalten, dass Stichproben und allfällige Zeugenbefragungen sicherlich zumutbar gewesen wären. Die Frage, ob der in meinem Verfahren gebotene und zumutbare Aufwand zu bejahen ist, hat das Finanzamt in seinem E-Mail vom 04.11.2014 selbst eindeutig bejaht (Zitat siehe oben). Die Einschätzung des Finanzamtes vom 04.11.2014 ist glasklar und nimmt auch darauf Rücksicht, dass im Rahmen der Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden diesen ganz andere Ressourcen zur Verfügung stehen, als einem einzelnen Abgabepflichtigen.

Zu Ziffer 1 der Beschwerdeentscheidung: Dazu wäre folgendes zu bemerken:

Die grundsätzliche Stellungnahme von mir befindet sich in einem Antrag vom 19.01.2015.

*Eine zusätzliche Bemerkung zum letzten Absatz der Z.1: Dieser Absatz negiert vollkommen, dass in angrenzenden Finanzamtsbereichen oft die jeweils äußersten Grenzen sehr nahe sind, z.B. innerhalb Wiens/Wien-Umgebung, etc., während in anderen Österreichischen Bundesländern von einem Ende eines FA-Bereiches bis zum weitest entlegenen Ende eines anderen oft sehr viele Kilometer liegen. Beweis: In den Finanzamtsbereichen ***6*** bzw. ***22***/a.d.***5*** beträgt die Entfernung zwischen ***12*** und ***13*** auf der Straße 71 km, und es wird eine Fahrtzeit von 1 h benötigt, mit der Bahn 3 h 38 min bei 80 km Entfernung. Muss man von ***13*** über ***4*** nach ***12*** fahren, beträgt die Fahrtzeit mit dem Auto ca. 84 min für 89 km (Quelle: Ortsdatenbank Österreich-Beta) und dies mit dem Auto und nicht mit Traktoren bzw. Walderntegeräten (diese sind viel länger unterwegs); soviel zu Synergieeffekten, bei gemeinsamer Bewirtschaftung. Gleichzeitig ist dies ein Beweis für die Unmöglichkeit dieser Variante und dass die Verwaltungspraxis der Zusammenlegung von Waldflächen innerhalb eines FA-Bereichs sowie angrenzender Finanzamtsbereiche zu einer wirtschaftlichen Einheit - wenn die Grundstücke zu weit auseinanderliegen - dazu führt, dass die wirtschaftlichen Voraussetzungen für die Zusammenlegung der Wirtschaftsgüter zu einer wirtschaftlichen Einheit iSd §2 Abs.1 BewG nicht vorliegen, da die wirtschaftlichen Voraussetzungen dafür nicht gegeben sind. Darüber hinaus zeigen die Verfahrensfehler des FA, u.a. die Erklärung der Unzumutbarkeit der Ermittlung und Prüfung, auf, dass die Zusammenlegung über FA-Bereichsgrenzen hinaus zu viel zu großen und zu weit entfernten Einheiten führt, die verwaltungstechnisch nicht mehr beherrschbar sind.*

*Die Argumentation, wonach aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, nach der mehrere wirtschaftliche Einheiten mit Waldflächen innerhalb eines Finanzamtsbereiches sowie angrenzender Finanzamtsbereiche zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammenzuführen sind, widerspricht einem der grundsätzlichen Prinzipien des Österreichischen Verfassungsrechts (wäre man in meinem Fall nicht nur von der Gleichheit, sondern auch, wie vom FA gefordert, von einer Gleichmäßigkeit ausgegangen, dann hätte man, wie oben bereits erwähnt, alle gleich gelagerten Fälle im ***10*** und in den angrenzenden FA-Bezirken einer Wertfortschreibung unterziehen müssen, was nicht geschehen ist). Das grundsätzliche Prinzip des Österreichischen Verfassungsrechtes heißt Gleichheitsprinzip und nicht Gleichmäßigkeitsprinzip, das zweite ist der Lehre vollkommen unbekannt. Gleiches darf nur mit Gleichem verglichen werden, aber nicht mit Ungleichen. Dies trifft auf den vorliegenden Fall zu. Wären meine Grundstücke im Bereich Wien und im Bereich Klosterneuburg gelegen, wäre es gerechtfertigt, diese zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammenzufassen; nicht jedoch derartige des FA-Bezirks ***6*** mit denjenigen des FA-Bezirks ***20*****5*** mit einem Bewirtschaftungsradius von mehr als 80km, bei dem im Gegensatz zum ersten Beispiel keineswegs Synergieeffekte hebbbar sind.*

Aus diesem Grunde halte ich diese gleichheitswidrige Zusammenlegung ohne sachliche Begründung in meinem Fall für verfassungswidrig.

Ein weiterer substantieller Punkt, der in diesem Verfahren zu berücksichtigen wäre, ist folgender grundsätzlicher: Nach dem Willen des Gesetzgebers ist die Grundsteuer ein Bestandteil einer Ertragsbesteuerung und nicht einer Substanzbesteuerung. Dies habe ich in einer Reihe von Eingaben im Rahmen des Verfahrens releviert. Dazu gibt es keinerlei Stellungnahme in der Beschwerdeentscheidung. Ich beantrage aber, diese Frage nächstinstanzlich ebenfalls zu prüfen. Dies ist deshalb so wichtig, weil aufgrund der exorbitanten Erhöhung meines Einheitswertes es auch dazu kommt, dass meine SV-Beiträge gewaltig angehoben wurden (von 3.030,- € pro Jahr auf 8.986,- € pro Jahr) und diese Belastungen im Zusammenhalt mit der Erhöhung der Grundsteuer die Ertragskraft meines Besitzes bei weitem übersteigt. Diese Tatsache ist als kalte Enteignung zu betrachten, die nicht nur dem Willen des Gesetzgebers widerspricht, sondern auch dem verfassungsgesetzlich garantierten Schutz des Eigentums.

Zu Ziffer 2 der Beschwerdeentscheidung:

Zu meiner Feststellung, dass die Zusammenlegung der Grundstücke auf dem Papier zu keinerlei Synergieeffekten führte, die eine Erhöhung des Einheitswertes um mehr als das Dreifache begründen könne, meinte das Finanzamt, dass "Wertfortschreibungen nicht nur der Berücksichtigung von Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse, die seit der letzten Feststellung eingetreten sind, sondern auch der Korrektur unrichtiger Sachverhaltsannahmen und rechtlicher Fehlbeurteilungen dient". Dazu muss bemerkt werden, dass der letzte Grundsteuerbescheid erst 2010 nach meinem letzten Zukauf erfolgte und sich im Rahmen der Fortschreibungen des Grundsteuerbescheides von 1988 bewegte. Das würde entweder bedeuten, dass alle Grundsteuerbescheide von 1988 bis heute falsch waren, oder dass doch nur durch die Zusammenlegung der Grundstücke auf dem Papier Synergieeffekte erzielt wurden oder es durch eine sprunghafte Erhöhung der Grundstückswerte dazu kam.

Den Beweis meiner Behauptungen im bisherigen Verfahren hinsichtlich der Vorgangsweise des Finanzamtes, dass deren Schätzungen nur auf dem Papier erfolgten und daher nicht die tatsächliche Situation in der Natur widerspiegeln, stellt die Seite 5 der Beschwerdeentscheidung dar. Hier wird ausgeführt, dass diese Auswertungen aufgrund der im ***15*** veröffentlichten Luftbildaufnahmen erfolgten. Als einziges Beispiel wird hervorgehoben, dass sich auf Teilflächen der Parzellen ***9*** in der KG ***3*** ein ca. 1,2 ha großer 85 - 110 jähriger Fichtenbestand befindet, dessen Bonität überwiegend mit "gut" bzw. mit "sehr gut" anzusehen ist. Diese Darstellung ist vollkommen falsch.

Auf den ob genannten Parzellen befindet sich überhaupt kein derartiger Bestand, wie vom Finanzamt behauptet. Mehr als 2 ha weisen einen Bestand von unter 10 Jahren auf.

Die Ursache für diese Fehleinschätzung liegt wahrscheinlich darin, dass die Luftbilder des ***15*** oft stark veraltet sind und nicht mehr der aktuellen Realität entsprechen. Ich habe das letzte Drittel der in Rede stehenden Grundstücke erst vor etwas mehr als fünf Jahren gekauft und ab diesem Zeitpunkt auf diesen Grundstücken - die sich nunmehr seit damals im

Alleinbesitz befinden – die überständigen Altbestände geschlägert; diese sind daher nicht mehr vorhanden. Zu den übrigen Absätzen der Seite 5 hinsichtlich der Ermittlungspflichten der Abgabenbehörden und der Zumutbarkeit sei neben den vorherigen Bemerkungen, wonach das Finanzamt eine umfassende Ermittlung selbst angeboten hat, nur festgehalten, dass ein Größenschluss zulässig ist, dass – wenn schon das einzige Beispiel des Finanzamts hinsichtlich seiner Bewertung vollkommen falsch ist - wohl auch die übrigen Schätzungen nicht ganz richtig sein werden.

Daher wird folgendes beantragt:

- *Das Finanzamt macht von sich aus einen Augenschein, wie selbst vorgeschlagen, in Form von Stichproben, wie es das Finanzamt für richtig hält oder*
- *das Finanzamt bittet Zeugen zur Einvernahme: ich nominiere dafür*

...

Dieser Vorschlag ist nicht kostenaufwendig, daher zumutbar und dient ausschließlich der Wahrheitsfindung.

*Gleichzeitig ist aufgrund des oben dargestellten, vom Finanzamt selbstgewählten Beispiels in ***3*** klar, dass die Schätzungen des Finanzamtes auf dem Papier nicht sinnvoller und glaubwürdiger sind als die Schätzungen des Beschwerdeführers, die auf dem Bestand in der Natur beruhen.*

Grobe Verfahrensfehler des Finanzamts:

*Aus der ob genannten Darstellung sind klare Verfahrensfehler des FA erkennbar: Das Finanzamt hat selbst die Vornahme von Augenscheinschätzungen vorgeschlagen; nunmehr ist das FA seinem eigenen Vorschlag nicht nachgekommen. Im Rahmen der Ermittlungspflicht hat das FA gar nicht versucht, kostengünstige und objektive Ermittlungen im Rahmen von Stichproben durchzuführen oder unter anderem auch in Form von Zeugenaussagen. Das FA ist der amtswegigen Ermittlungspflicht gemäß §115 BAO nicht gefolgt, da es die Daten des ***15*** unüberprüft gelassen und nicht einmal mittels einer Stichprobe in der Natur Nachschau gehalten hat. Dies kann auch deshalb nicht der Fall gewesen sein, weil ich ansonsten zum Beweisergebnis Parteiengehör eingeräumt bekommen hätte. Die Würdigung meiner Unterlagen und Angaben als nicht glaubhaft wurde mir ebenfalls nicht mit Parteiengehör vorgehalten, weil ich sonst bereits schon zu diesem Zeitpunkt die nunmehrigen Zeugeneinvernahmeanträge zur Untermauerung meiner Glaubwürdigkeit gestellt hätte. Die Schätzungen vom Schreibtisch aus sind sehr stark hinterfragenswert, Beispiel: das vom FA angeführte Grundstück.*

Aus all diesen Gründen stelle ich folgenden

Antrag:

- 1. Ich beantrage eine mündliche Verhandlung unter Ladung aller Zeugen.*
- 2. Meine Beschwerde möge durch das Bundesfinanzgericht nach Abhaltung einer mündlichen Verhandlung im Sinne einer Stattgebung entschieden werden.*
- 3. Falls den Anträgen 1.) und 2.) nicht stattgegeben wird, beantrage ich in eventu: Aufgrund eklatanter Verfahrens- und materieller Ermittlungsfehler zwecks weiterer Erhebungen die*

Zurückverweisung des Verfahrens an die I. Instanz.“

Das ***FA*** hat den Akt am 10.04.2015 mit folgender Stellungnahme vorgelegt:

„Sachverhalt:

Auf die ausführliche Sachverhaltsdarstellung in der Beschwerdeentscheidung vom 03.03.2015 wird verwiesen.

Beweismittel:

- Ermittlungsergebnisse anlässlich der Waldbegehung am 24.11.2014 (Bew.-Akt, Bl. 68 f)*
- Auswertung der Luftbildaufnahmen des ***14*** vom 20.02.2015 (Bew.-Akt, Bl. 102 ff)*

Stellungnahme:

Auf die rechtliche Würdigung des Sachverhaltes in der Beschwerdeentscheidung vom 03.03.2015 wird verwiesen.

Zu den Ausführungen im Vorlageantrag vom 25.03.2015 wird ergänzend wie folgt Stellung genommen:

1. *Erhebung der tatsächlichen Verhältnisse sämtlicher Waldflächen durch das Finanzamt im Rahmen einer Waldbegehung*

Richtig ist, dass diese Lösungsvariante von der Abgabenbehörde in Betracht gezogen wurde (E-Mail an Bf. vom 04.11.2014). Mit Eingabe vom 19.01.2015 wurde vom Beschwerdeführer (Bf.) jedoch erstmalig die „pauschalierte Bewertung der Einzelgrundstücke wie bisher“ beantragt. Aufgrund dieser neuen Verfahrenssituation erschien es der Abgabenbehörde nicht mehr zweckmäßig, einen grundsätzlich den Abgabepflichtigen im Rahmen seiner Offenlegungspflicht treffenden (umfangreichen) Ermittlungsaufwand zu tragen, der sich im Falle einer Stattgabe in diesem neuen Berufungspunkt durch das Bundesfinanzgericht, und der daraus resultierenden pauschalen Ermittlungsmethode, als bedeutungslos herausstellen könnte.

2. *Räumliche Trennung der Waldflächen*

Maßgeblich für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit ist die gemeinsame wirtschaftliche Zweckbestimmung (einheitliche Bewirtschaftung). Diese vereinigt die einzelnen Grundstücke zu einer wirtschaftlichen Einheit (VwGH 08.04.1991, [89/15/0134](#)).

Wie bereits in der Beschwerdeentscheidung ausgeführt, bewirtschaftet der Bf. sämtliche, von ihm als „Stüchländerei“ bezeichneten Waldflächen, ohne eigenes Wirtschaftsgebäude und ohne eigene Betriebsmittel auf Basis von mit Dritten abgeschlossenen Werkverträgen (von seinem Wohnsitz aus). Gegenteiliges ergibt sich auch nicht aus dem Vorlageantrag. Dass die einzelnen Grundstücke zum Teil mehrere Kilometer voneinander entfernt liegen, hindert nicht die Annahme einer wirtschaftlichen Einheit (VwGH 22.02.1960, [2411/56](#)).

Der fiktiven Fahrzeit mit den vom Bf. selbst gar nicht verwendeten Traktoren und Walderntegeräten (siehe voriger Absatz) zwischen den voneinander am weitesten entfernt gelegenen Waldflächen kommt bei der Beurteilung des Vorliegens einer wirtschaftlichen Einheit keine Bedeutung zu.

3. Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Die Ausführungen zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Hinblick auf die gängige Verwaltungspraxis in der Beschwerdeentscheidung beziehen sich auf die in Erlassform ergangene Dienstanweisung des BMF betreffend die Zusammenführung von innerhalb eines Finanzamtsbereiches, sowie angrenzender Finanzamtsbereiche gelegener Waldflächen zu einer wirtschaftlichen Einheit (siehe auch Wakounig/Trauner/Kamleithner in Die land- und forstwirtschaftliche Hauptfeststellung 2014, 5.3.2. Wirtschaftliche Einheit).

*Der in § 114 BAO normierte Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung hat die gleichmäßige Behandlung aller Abgabepflichtigen zum Ziel. Dass bei anderen gleichgelagerten Fällen im ***10*** eine Wertfortschreibung (Zusammenfassung mehrerer Waldflächen zu einer wirtschaftlichen Einheit) nicht erfolgt wäre, geht über die Behauptungsebene nicht hinaus (konkrete Daten zu betroffenen Fällen werden vom Bf. nicht offengelegt). Zudem kann aus einer rechtswidrigen Vorgangsweise der Behörde in anderen Fällen (bei anderen Abgabepflichtigen) die Partei keine Rechte für sich ableiten (Ritz, BAO4, § 114 Tz 4).*

4. Keine Stellungnahme der Abgabenbehörde zur Grundsteuer in der Beschwerdeentscheidung

Dazu ist festzustellen, dass sich die gegenständliche Beschwerde vom 17.07.2014 nur gegen den Einheitswertbescheid und nicht auch gegen den Grundsteuermessbescheid richtet. Der Vollständigkeit halber sei aber erwähnt, dass es sich bei der Grundsteuer nicht – wie der Bf. vermeint – um eine Ertragsteuer, sondern um eine Substanzsteuer handelt, die auch von ertragslosen Grundstücken erhoben wird. Besteuerungsgrundlage ist der für den Veranlagungszeitpunkt maßgebende Einheitswert des Steuergegenstandes (§ 12 GrStG). Eine Verfassungswidrigkeit kann in der aus der Wertfortschreibung zum 1.1.2014 resultierenden Erhöhung der Grundsteuer aus dem obengenannten Grund ebenso wenig erblickt werden, wie in der Erhöhung der Sozialversicherungsbeiträge, werden doch durch diese Beiträge Gegenleistungsansprüche (Versicherungsansprüche) erworben. Zudem liegt die Überprüfung der Verfassungskonformität von gesetzlichen Bestimmungen außerhalb der Kompetenz der Abgabenbehörde.

5. Unrichtige Bescheide bis zum Ergehen des angefochtenen Bescheides

Wie bereits in der Beschwerdeentscheidung ausgeführt, dient eine Wertfortschreibung, wie im konkreten Fall, u.a. auch der Korrektur unrichtiger Sachverhaltsannahmen und rechtlicher

Fehlbeurteilungen. Inwieweit die Richtigstellung bereits zu einem früheren Stichtag vorzunehmen gewesen wäre, und nicht erst zum Stichtag 1.1.2014, ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens, sondern wäre darüber durch eine allfällige Erlassung eines (weiteren) Wertfortschreibungsbescheides zu einem früheren Stichtag abzusprechen.

6. *Zur Unrichtigkeit hinsichtlich der festgestellten Verhältnisse in der KG ***3***, Parzellen ***9*** (ca. 1,2 ha großer 85-10-jähriger Fichtenbestand)*

*Es ist unrichtig, dass diese Feststellungen, wie der Bf. unter Verweis auf die Seite 5 der Beschwerdeentscheidung vermeint, nur auf dem Papier (***15***) erfolgten. Richtig ist vielmehr, dass diese Feststellungen anlässlich der am 20.11.2014 durchgeführten Waldbegehungen erfolgten (erhobene Daten siehe Auszug aus der DKM, Bl. 68 f). Diese (stichprobenartigen) Feststellungen in der Natur in der Katastralgemeinde ***3*** (und auch in der KG Saaß; Anm.: 55-jähriger Fichtenbestand, Bonität „sehr gut“, lt. Erklärung „mittel“) widerlegten in Verbindung mit der Auswertung der Luftaufnahmen aus dem ***15*** die Richtigkeit der Erklärungsangaben des Bf.. Die Einräumung der Möglichkeit zur Stellungnahme zu diesen Sachverhaltsaufnahmen in der Natur durch die Abgabenbehörde war im Hinblick auf die bereits mit E-Mail vom 22.12.2012 angedrohten Konsequenzen im Falle der Nichtoffenlegung der von der Abgabenbehörde geforderten Detaildaten (Anm.: diesfalls Abweisung der Beschwerde) entbehrlich. Diese Sachverhaltsaufnahmen dienten in erster Linie der Beschaffung von Kontrollmaterial zur Überprüfung der vom Bf. bis dato nicht offengelegten Detaildaten.*

7. *Angebotene Zeugenaussagen*

Dazu ist wiederum festzustellen, dass es in erster Linie Sache des Bf. ist, seiner Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (konkret: Bekanntgabe der Detaildaten zum erklärten Baumbestand) nachzukommen. Dieser Verpflichtung ist der Beschwerdeführer trotz mehrmaliger Aufforderung durch die Abgabenbehörde nicht nachgekommen, weil er dies für unzumutbar hält (Eingabe vom 19.01.2015). Dass diese Offenlegung durch Dritte (als Zeugen) bewerkstelligt werden kann, erscheint wenig realistisch.

8. *Schätzung durch das Finanzamt*

*In der Eingabe vom 19.01.2015 gibt der Bf. erstmals zu, dass seine Erklärungsangaben auf einer Schätzung basieren. Diese Schätzung ist nach den von der Abgabenbehörde vorgenommenen Erhebungen (Waldbegehungen, Auswertung Luftbildaufnahmen ***15***) nicht nachvollziehbar und widerspricht den von der Abgabenbehörde erhobenen tatsächlichen Verhältnissen (siehe zB Pkt. 5.).*

Wie bereits oben ausgeführt, ist der Bf. seiner Offenlegungspflicht (Erhebung und Bekanntgabe der Detaildaten zum erklärten Baumbestand) im Beschwerdeverfahren trotz wiederholter

Aufforderungen nicht nachgekommen. Gemäß § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige - wie im konkreten Fall - über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag. Die der Abgabenbehörde dienenden Schätzungsgrundlagen wurden dem Bf. im gegenständlichen Verfahren zur Kenntnis gebracht. Zur beantragten Zurückweisung des Verfahrens an die I. Instanz (gemeint offensichtlich: Zurückweisung an die Abgabenbehörde gemäß § 278 Abs. 1 BAO) ist letztendlich festzustellen, dass die Erhebung der tatsächlichen Verhältnisse nicht an der von der Abgabenbehörde nicht wahrgenommenen Ermittlungspflicht (§ 115 BAO), sondern an der mangelnden Bereitschaft des Bf. zur Erfüllung der ihm obliegenden Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 BAO) scheiterte. Eine Zurückweisung der Beschwerde erscheint unter diesem Gesichtspunkt weder gesetzeskonform noch zweckmäßig, zumal die Abgabenvorschriften eine Übernahme von grundsätzlich den Abgabepflichtigen treffenden Verpflichtungen durch die Abgabenbehörde nicht vorsehen.

Das Finanzamt beantragt daher die Abweisung der Beschwerde.“

Der Bf. hat dazu mit Schreiben vom 21.05.2015 wiederum ergänzend Stellung genommen sowie den Antrag gestellt, die Sache vor dem Senat zu verhandeln:

„Vorbemerkung: Die angebliche Übermittlung einer neuerlichen Aufforderung zur Offenlegung der Detaildaten vom 27.12.2014 ist mir nicht bekannt.

1. *Zu Z. 1 letzter Satz: Aus diesem letzten Satz geht hervor, dass bei einer Nichtstattgabe meines Antrags auf neuerliche Einzelgrundstückspauschalierung ein eindeutiger Verfahrensfehler vorliegt.*

2. *Zu Z. 2: Die Tatsache, dass meine Besitzungen nicht zentral bewirtschaftet werden können, erschließt sich sehr wohl daraus, dass sie sich in einem Umkreis von 80 km befinden. Da ein Traktor in der Stunde nur ca. 10 bis höchstens 15 km zurücklegen kann, ist es nicht zumutbar, dass ein Vertragspartner allein drei Stunden Fahrt und drei Stunden Rückfahrt pro Tag aufwenden muss, um vielleicht drei Stunden wirklich im Wald tätig sein zu können. Aus diesem Umstand resultiert auch die Praxis meiner Bewirtschaftung, dass ich zwischen ***2***, ***4*** und ***21*****5*** auf verschiedene Vertragspartner zurückgreifen muss, weil eine gemeinsame Bewirtschaftung durch einen Vertragspartner nicht möglich ist. Hier sei auch zum Argument des FA, wonach auch bezirksübergreifende wirtschaftliche Zusammenlegungen zulässig seien, Stellung genommen. Dies stimmt dann, wenn die diesbezüglichen Grundstücke nicht mehr als eine Stunde Wegzeit mit dem Traktor voneinander entfernt sind. Ganz anders ist es in meinem Fall: Hier gibt es viel größere Wegzeiten, nicht nur über Bezirksgrenzen hinaus, sondern auch innerhalb des Bezirks ***6***.*

Eine faire Lösung dieser Problematik könnte meiner Auffassung nur darin bestehen, dass man jene Grundstücke meiner Besitzungen, die innerhalb einer Traktorstunde erreicht werden

*können zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammenfasst, alle andern jedoch nicht. Eine so großflächige Zusammenfassung zu einer wirtschaftlichen Einheit wie derzeit vom FA vorgesehen, würde jedoch in der Praxis bedeuten, dass einer meiner Vertragspartner an einem Arbeitstag bis zu fünf Stunden oder sechs Stunden hin und zurück unterwegs ist, um drei Stunden arbeiten zu können; das ist unzumutbar und unökonomisch. Ich ersuche daher das Gericht gleiches mit gleichem zu vergleichen (Gleichheitsgrundsatz). Entscheidend sind die Entfernungen der in Rede stehenden Grundstücke zueinander, egal in welchen politischen Bezirken sie liegen. Hier wäre es vielleicht praktikabel vier zu bewirtschaftende Einheiten ins Auge zu fassen: ***3***, ***2***, ***4*** und ***22***/**5***. Darüber hinaus muss aber auch der Beschwerdeführer zwecks Bewirtschaftung diese großen Strecken regelmäßig zurücklegen.*

3. *Zu Z. 3 vorletzter Satz: Es ist nicht Aufgabe des Beschwerdeführers derartige Daten offenzulegen, diese sind sicherlich aber amtsbekannt.*

4. *Zu Z. 4: Die Lehre, aber auch die parlamentarischen Materialien gehen in der Frage der Grundsteuer unbestritten davon aus, dass die Grundsteuer keine Substanz-, sondern eine Ertragssteuer ist.*

5. *Zu Z. 6: Der Beschwerdeführer hat sehr wohl im Rahmen seiner Möglichkeiten eine detaillierte Darstellung seiner Besitzungen übermittelt (siehe Schreiben vom 19.01.2015 inklusive detaillierter seitenlanger Excel-Tabelle). Im Gegensatz dazu (siehe E-Mail vom 05.11.2014) hat das FA "der Ermittlung des Einheitswertes meiner forstwirtschaftlich genutzten Liegenschaften aus Vereinfachungsgründen, die in den einzelnen Gemeinden anlässlich von Waldbegehungen festgestellten Verhältnisse zugrunde gelegt". Diese Ausführungen richten sich von selbst. Aus derartigen Schätzungen auf dem Papier, die ganz eindeutig nicht den wirklichen Tatsachen entsprechen, weil meine Grundstücke oft Kilometer von den bei Waldbegehungen des FA eingeschätzten Verhältnissen entfernt sind, können nicht Grundlage eines Einheitswertbescheides sein. Aus der mir am 05.11.2014 übermittelte Unterlage geht auch hervor, dass meine Besitzungen in Grünbach und im Bezirk ***22***/**5*** (**16*** und ***5***) überhaupt nicht erfasst wurden - wiederum Verfahrensfehler. Ebenso erscheint es unverständlich, dass unter Gemeinde ***17*** (ich nehme an, dass es sich hier um ***18*** handelt) ein sehr hoher ha-Satz angesetzt wurde, obwohl auf diesem Grundstück nur Jungwald unter 20 Jahren existiert. Letzte Anmerkung zur Erhebungstechnik des FA auf dem Papier: Die Referenzgemeinde für meinen Hauptbesitz in ***3*** war Dietweis - kilometerweit von meinen Forsten entfernt und daher nicht vergleichbar.*

Die von der Behörde geforderte Schätzung jeder einzelnen Grundstücksnummer war faktisch unmöglich und daher ergab sich als einzige sinnvolle Möglichkeit, Grundstücke, die in der Natur eine Einheit bilden, bei der Beurteilung zusammenzufassen. Dies ist auch erfolgt (siehe

Schriftverkehr). Die Argumentation der Behörde, dass am 22.12.2012 (?? zu diesem Zeitpunkt gab es das gegenständliche Verfahren noch gar nicht) bereits Konsequenzen angedroht wurden, dass im Falle der Nichtoffenlegung der von der Abgabenbehörde geforderten Detaildaten die Einräumung der Möglichkeit zur Stellungnahme zu diesen Sachverhaltsaufnahmen in der Natur durch die Abgabenbehörde entbehrlich sei, stellt wieder einen klaren Verfahrensfehler dar. Dies deshalb, weil die Detaildaten vom Beschwerdeführer ganz klar offengelegt wurden (siehe Aktenmaterial) und wie ebenfalls bereits im Rahmen des Verfahrens angesprochen wurde, die entscheidenden Daten vom Finanzamt nur auf Grund von vergleichsweisen Schätzungen auf dem Papier von Grundstücken anderer Eigentümer erfolgten, die kilometerweise von den Besitzungen des Beschwerdeführers liegen.

*Aus dem 1. Absatz der Z. 6 geht hervor, dass der Behauptung des Beschwerdeführers hinsichtlich der Stichprobe in der KG ***3*** nicht widersprochen wurde und damit auch alle anderen Schätzungen des Finanzamts mehr als fragwürdig erscheinen. Diesbezüglich ist grundsätzlich nochmals festzuhalten, dass es sich auch hier eindeutig um einen Verfahrensfehler handelt, weil zu den Feststellungen der Waldbegehungen des FA (welche Sachverständigen waren dabei anwesend?) keinerlei Stellungnahme-Möglichkeiten für den Beschwerdeführer eingeräumt wurden.*

6. Zu Z. 8: Die Argumentation der Z.8 widerspricht in vielen Details den vorangegangenen Ausführungen des Finanzamts.

*Die von der Abgabenbehörde vorgenommenen Schätzungen sind zu mehr als 90% viel schlechter begründete Schätzungen als die von mir in der Natur vorgenommenen. Waldbegehungen gab es anscheinend nur zwei, mit denen der Beschwerdeführer aber nicht konfrontiert wurde und das Stellungnahme-Recht daher eindeutig missachtet wurde - Verfahrensfehler. Der in Pkt.5 angeführte Beispielsfall von ***3*** ist darüber hinaus komplett falsch. Auf diesen Grundstücken befinden sich keine 85-10 jährige (?) Fichtenbestände auf ca. 1 ,2 ha, sondern der Bestand - und das wäre richtig - ist dort unter 1 0 Jahre alt.*

Aus dem Absatz 1 der Z.8 geht auch hervor, dass von der Abgabenbehörde tatsächliche Verhältnisse erhoben wurden und dann kein Parteiengehör stattgefunden hat - klarer Verfahrensfehler; der Klammerausdruck, in dem auf Z.5 verwiesen wird, ist vollkommen unverständlich - in Punkt 5 geht es um ganz etwas anderes.

Zu Z.8 Absatz 2: Ich bin sehr wohl der Offenlegungspflicht nachgekommen – siehe umfassende Excel Tabelle meiner Bewertung der Grundstücke in der Natur. Eine noch detailliertere Bewertung wäre nicht nur für mich unmöglich. Die Abgabenbehörde gibt in diesem Absatz auch zu, dass sie grundsätzlich nur Schätzungsgrundlagen auf dem Papier verwendet hat; bei meinen Schätzungen basierten alle meine Schätzungen auf Waldbegehungen. Meine Schätzungen aufgrund konkreter Waldbegehungen in der Natur, wie diese auch, wie vom FA gefordert, den zusammengehörenden Grundstücken mittels Excel Tabelle zugeordnet wurden, wurden vom FA nicht widerlegt, sondern ganz einfach nicht zur Kenntnis genommen. Die Behauptung des FA,

dass die Erhebung der tatsächlichen Verhältnisse nicht an der von der Abgabenbehörde nicht wahrgenommenen Ermittlungspflicht (§ 115 BAO), sondern an der mangelnden Bereitschaft des Beschwerdeführers zur Erfüllung der ihm obliegenden Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§119 BAO) scheiterte, ist zurückzuweisen. § 115 BAO geht nach Sinn und Zweck und nach dem Willen des Gesetzgebers vor § 119 BAO, weil es Aufgabe des Staates ist, im Sinne der Manuduktationspflicht den Steuerpflichtigen zu unterstützen. Dafür stehen dem Staat ja auch viel mehr Möglichkeiten zur Verfügung und nicht alle Aufgaben, die der Staat nicht wahrnehmen will, dem Steuerpflichtigen überbunden werden können (aufgrund der Nummerierung des §115 BAO vor §119 BAO ist auch jedem Rechtskundigen klar, dass § 115 BAO vorrangig im Verhältnis zu § 119 BAO zu werten ist). Die besondere Bedeutung des § 115 BAO im Verhältnis zu § 119 BAO erschließt sich in dem vorliegenden Fall auch klar dadurch, dass der steuerpflichtige Beschwerdeführer alles, was in seiner Macht stand, getan hat, um der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§119 BAO) zu entsprechen, die Behörde damit aber nicht zufrieden war und daher diese die weitergehende Ermittlungspflicht (§115 BAO) trifft. Dies hat die Behörde ja auch vollkommen richtig erkannt und im Rahmen des Ermittlungsverfahrens, wie oben dargestellt, auch angeboten, von sich aus alle erforderlichen Ermittlungsschritte zu setzen und den Beschwerdeführer dabei auch einzubinden. Da sie dies nicht getan hat, liegt wohl noch ein weiterer gravierender Verfahrensfehler vor.

Abschließend sei auch noch festgehalten, dass der Beschwerdeführer auf Grund der dargestellten Praxis des Finanzamts nicht wissen kann, welche sonstigen Entscheidungsgrundlagen ihm vorenthalten wurden und es Pflicht der Behörde ist, auch diese dem Beschwerdeführer mitzuteilen, damit nicht, wie dauernd geschehen, wiederum das Recht auf Parteigehör verletzt wird.“

II. Beweiserhebung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die elektronisch vorgelegten Aktenteile des ***FA***.

III. Rechtslage und Erwägungen

1. Zur wirtschaftliche Einheit

§ 2 BewG lautet:

„(1) Jede wirtschaftliche Einheit ist für sich zu bewerten. Ihr Wert ist im ganzen festzustellen. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden. Die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter sind zu berücksichtigen.

(2) Mehrere Wirtschaftsgüter kommen als wirtschaftliche Einheit nur insoweit in Betracht, als sie demselben Eigentümer gehören.

(3) Die Vorschriften der Abs. 1 und 2 gelten nicht, soweit eine Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter vorgeschrieben ist.“

Grundsätzlich gilt es festzuhalten:

Eine Wertfeststellung wird dann zutreffend sein und den wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechen, wenn der Gegenstand der Bewertung und somit der Besteuerung auch wirtschaftlich gesehen tatsächlich eine Einheit bildet. Dementsprechend bestimmt § 2, dass als Gegenstand der Bewertung die wirtschaftliche Einheit im Sinne der Verkehrsanschauung zu gelten hat.

Der zwingende Hinweis auf die Anschauungen des Verkehrs, auf die örtliche Gewohnheit, auf die tatsächliche Übung und Zweckbestimmung, sowie auf die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter lässt deutlich erkennen, dass bei der Bewertung – soweit Werte überhaupt feststellbar sind – nicht mehr oder weniger willkürliche Steuerwerte festgesetzt werden sollen, sondern dass es um die Feststellung eines tatsächlich vorhandenen durch die erwähnten Umstände weitgehend bestimmten Wertes geht.

Wesentlich für eine wirtschaftliche Einheit ist, dass alle zu einer Einheit zusammenzufassenden Wirtschaftsgüter gemeinsam und dauernd einem einheitlichen Zweck dienen. Maßgebend ist die Verkehrsanschauung und die objektive Eignung eines Wirtschaftsgutes für einen bestimmten Zweck, erst in zweiter Linie kann der subjektive Wille des Eigentümers für die Zurechnung

eines Wirtschaftsgutes zu einer bestimmten wirtschaftlichen Einheit und weiterhin zu einer bestimmten Vermögensart in Betracht gezogen werden (vgl. Twaroch-Wittmann-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Band I, § 2 S 58ff).

Bei der Bildung der wirtschaftlichen Einheit kommt es nicht auf den Willen des Eigentümers an, sobald dieser in der Verkehrsanschauung keine Deckung findet (VwGH 2.10.1969, Z. 779 und 780/689).

Für die Annahme einer wirtschaftlichen Einheit bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft ist nicht erforderlich, dass zwischen den einzelnen zum Betrieb gehörigen Grundstücken ein räumlicher Zusammenhang besteht. Nicht dieser, sondern die gemeinsame wirtschaftliche Zweckbestimmung vereinigt die einzelnen Grundstücke eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes zu einer wirtschaftlichen Einheit (VwGH 08.04.1991, [89/15/0134](#)). Mehrere verstreut liegende Grundstücke, die ein Steuerpflichtiger einheitlich bewirtschaftet, sind daher ein einheitlicher Betrieb, wobei Gemeinde oder sonstige Verwaltungsgrenzen nicht geeignet sind, die wirtschaftliche Einheit zu zerreißen (VwGH 16. Mai 1956, Zl. [1259/55](#)).

Wie das Finanzamt ausführt, bewirtschaftet der Bf. sämtliche, von ihm als „Stüchländerei“ bezeichneten Waldflächen, ohne eigenes Wirtschaftsgebäude und ohne eigene Betriebsmittel auf Basis von mit Dritten abgeschlossenen Werkverträgen (von seinem Wohnsitz aus).

Gegenteiliges ergibt sich auch nicht aus dem Vorlageantrag. Dass die einzelnen Grundstücke zum Teil mehrere Kilometer voneinander entfernt liegen, hindert nicht die Annahme einer wirtschaftlichen Einheit (VwGH 22.02.1960, [2411/56](#)). Der fiktiven Fahrzeit mit den vom Bf. selbst gar nicht verwendeten Traktoren und Walderntegeräten zwischen den voneinander am weitesten entfernt gelegenen Waldflächen kommt bei der Beurteilung des Vorliegens einer wirtschaftlichen Einheit, wie von Finanzamt zutreffend ausgeführt, keine Bedeutung zu.

Das Finanzamt konnte demgemäß unbedenklich annehmen, dass hier eine wirtschaftliche Einheit im Sinne des Bewertungsgesetzes gegeben ist.

Auf die umfangreichen Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung wird verwiesen.

In der – dem Gesetz s.o. entsprechende Zusammenfassung der Forstflächen zu einer einzigen wirtschaftlichen Einheit kann eine Gleichheitswidrigkeit nicht erblickt werden.

2. Zur Berechtigung der Wertfortschreibung

Gemäß [§ 21 Abs. 1 lit. b BewG 1955](#) wird der Einheitswert neu festgestellt, wenn der gemäß § 25 abgerundete Wert, der sich für den Beginn eines Kalenderjahres ergibt, bei den übrigen wirtschaftlichen Einheiten und Untereinheiten des Grundbesitzes entweder um mehr als ein Zehntel, mindestens aber um 400 Euro, oder um mehr als 7.300 Euro, von dem zum letzten Feststellungszeitpunkt festgestellten Einheitswert abweicht (*Wertfortschreibung*).

Nach [§ 21 Abs. 4 erster Satz BewG 1955](#) sind allen Fortschreibungen einschließlich der Fortschreibungen auf Grund einer Änderung der steuerlichen Zurechnung des Bewertungsgegenstandes (Zurechnungsfortschreibung) die Verhältnisse bei Beginn des Kalenderjahres zugrunde zu legen, das auf die Änderung folgt (Fortschreibungszeitpunkt).

Gemäß [§ 23 BewG 1955](#) (Wertverhältnisse bei Fortschreibungen und bei Nachfeststellungen) sind bei Fortschreibungen und bei Nachfeststellungen der Einheitswerte für Grundbesitz der tatsächliche Zustand des Grundbesitzes vom Fortschreibungszeitpunkt oder vom Nachfeststellungszeitpunkt und die Wertverhältnisse vom Hauptfeststellungszeitpunkt zu Grunde zu legen.

Wenn die Voraussetzungen für eine Wert-, Art- oder Zurechnungsfortschreibung nach bewertungsrechtlichen Vorschriften vorliegen, so ist gemäß [§ 193 Abs. 1 BAO](#) in den Fällen einer amtswegigen Fortschreibung auf den 1. Jänner des Jahres, an dem die Voraussetzungen für eine Fortschreibung erstmals vorliegen, ein Fortschreibungsbescheid zu erlassen. Dadurch tritt der dem Fortschreibungsbescheid zugrunde liegende Bescheid über den Einheitswert einer wirtschaftlichen Einheit (Untereinheit) mit Wirkung ab dem Fortschreibungszeitpunkt insoweit außer Kraft, als der Fortschreibungsbescheid von dem zugrunde liegenden Bescheid in seiner zuletzt maßgebenden Fassung abweicht.

Es kommt grundsätzlich auf die Ursache und den Zeitpunkt der Entstehung der Wertänderung nicht an. Erforderlich ist, dass im Fortschreibungszeitpunkt eine gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1 lit. b BewG relevante Wertabweichung vorliegt. Wertabweichungen können sich nicht nur aus Änderungen tatsächlicher Umstände, sondern auch aus geänderter Beurteilung des Sachverhaltes oder geänderter rechtlicher Beurteilung ergeben (vgl. Ritz, Die Wert-, Art- und Zurechnungsfortschreibung, ÖStZ 1983, 287 ff).

Fortschreibungsbescheide gemäß § 21 BewG und [§ 193 BAO](#) dienen nicht nur der Berücksichtigung von Änderungen in den tatsächlichen Verhältnissen, die während der Dauer des jeweiligen Hauptfeststellungszeitraumes eintreten; auch Unrichtigkeiten, Fehlbeurteilungen, unzutreffende Tatsachenurteile und Werturteile, die in frühere in Rechtskraft erwachsene Feststellungsbescheide eingeflossen sind, können mit Hilfe von Fortschreibungen der fehlerhaften Feststellungsbescheide auf spätere Stichtage eine *Berichtigung erfahren* (vgl. VwGH 14. 4. 1986, [84/15/0123](#); VwGH 15. 2. 1991, [89/15/0011](#); VwGH 22. 4. 1999, [97/15/0169](#)).

Gemäß [§ 193 Abs 1 BAO](#) ist ein Fortschreibungsbescheid zu erlassen, wenn die Voraussetzungen des § 21 BewG erfüllt sind. Einer Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung des Einheitwertes zu einem vorangegangenen Stichtag bedarf es dabei selbst dann nicht, wenn die Fortschreibung der Fehlerberichtigung dient (vgl. VwGH 15.2.1991, [89/15/0011](#)).

Ein Wertfortschreibungsbescheid bedarf daher keiner Begründung in der Richtung, ob die Wertabweichung im Verhältnis zur früheren Feststellung auf eine objektive Wertsteigerung oder

Wertverminderung, auf eine seinerzeitige Fehlbewertung oder auf ein Zusammentreffen beider Ursachen zurückzuführen ist. Ausschlaggebend ist vielmehr, dass der nach den Grundsätzen des Bewertungsrechtes auf den Fortschreibungszeitpunkt ermittelte Einheitswert von dem zuletzt rechtskräftig festgestellten Einheitswert objektiv in einem Ausmaß nach oben oder nach unten abweicht, das die im § 21 Abs. 1 Z. 1 BewG festgestellten Grenzen übersteigt.

3. Zur Ermittlung der Bewertungsgrundlagen

Wie der Beschwerdeentscheidung zu entnehmen ist hat sich das Finanzamt unter Heranziehung der Auswertung der im ***19*** veröffentlichten Luftbildaufnahmen der Forstflächen des Bf. hinsichtlich der Altersklassen das in der Beschwerdeentscheidung dargestellte Bild gemacht, wobei insbesondere die dabei festgestellten Differenzen zu den Erklärungsangaben des Bf. bei den Blößeflächen (lt. Erklärung 9 ha 40 a) und dem über 80-jährigen Baumbestand auffallend waren. So wurde der über 80-jährige Baumbestand in der am 11.11.2014 eingereichten Erklärung mit 1 ha (Bonität "mittel") angegeben, in der Beilage zur Eingabe vom 19.01.2015 mit 0 %. Stichprobenartige Erhebungen haben ergeben, dass sich beispielsweise schon auf Teilflächen der Parzellen ***9*** in der KG ***3*** ein ca. 1,2 ha großer 85-110-jähriger Fichtenbestand befindet, dessen Bonität überwiegend mit "gut" bzw. "sehr gut" anzusehen ist.

Die Angaben des Bf. in seinen Eingaben sind aus der Sicht der Abgabenbehörde nicht nachvollziehbar bzw. aufgrund der mangelnden Qualität der Angaben kaum überprüfbar, viel mehr liegt den Erklärungsangaben offensichtlich eine nicht fundierte Globalschätzung des Bf. zugrunde.

Dem Finanzamt kann hier nicht vorgeworfen werden ungenau gearbeitet zu haben, wurde doch bereits ein erheblicher Ermittlungsaufwand durchgeführt und das Ergebnis entsprechend gewürdigt. Die Bewertung erfolgte auf Grund von Waldbegehungen und der Auswertung von Luftbildaufnahmen des ***15***.

Wie das Finanzamt zutreffend ausführt, obliegt die detaillierte und zeitaufwendige Erhebung der Daten vorrangig dem Abgabepflichtigen, da die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden nur innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes besteht (Ritz, BA04, § 115 Tz 6 und dort zitierte Rechtsprechung des VwGH).

Von Parteien beantragte Beweise sind gemäß [§ 183 Abs. 3 BAO](#) aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist ua. abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind (vgl. VwGH 2.3.1993, [92/14/0182](#)). Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (Abs.2). Dies trifft auf die Beweisanträge des Bf. hinsichtlich der Zeugeneinvernahmen zu. Es

ist nicht ersichtlich, welche verfahrensrelevanten Tatsachen die benannten Zeugen darlegen sollten.

4. Zum Verfahren

Das Unterlassen der Durchführung einer mündlichen Verhandlung trotz eines rechtzeitigen Antrages führt nur dann zur Aufhebung, wenn die Verletzung als „wesentlich“ zu beurteilen ist (zB VwGH 28.11.2001, [97/13/0138](#); 27.1.2009, [2008/13/0199](#); 29.7.2010, [2006/15/0215](#); 20.12.2012, [2009/15/0033](#)). Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes ist davon auszugehen, dass das Bundesfinanzgericht auch bei Durchführung einer mündlichen Verhandlung nicht zu einem anderen Ergebnis kommen hätte können. Da [§ 274 Abs. 3 BAO](#) das Unterbleiben beantragter mündlicher Verhandlungen ausdrücklich vorsieht und hier die Voraussetzung (Formalentscheidung) für das Unterbleiben einer mündlichen Verhandlung vorliegt, wird auf Grund des zu beachtenden Gebotes der Verwaltungsökonomie von der Abhaltung einer mündlichen Verhandlung Abstand genommen.

[§ 272 BAO](#) bestimmt:

„(1) Sind für die Erledigung von Beschwerden durch Bundesgesetz oder durch Landesgesetz Senate vorgesehen, so richtet sich das Verfahren, soweit gesetzlich nicht anderes angeordnet ist, nach den folgenden Bestimmungen.

(2) Die Entscheidung obliegt dem Senat,

1. wenn dies beantragt wird

a) in der Beschwerde,

b) im Vorlageantrag (§ 264),

c) in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) oder

d) wenn ein Bescheid gemäß § 253 an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97) des späteren Bescheides oder

2. wenn dies der Einzelrichter verlangt.“

In vorliegendem Fall wurde der Antrag auf Abhaltung eines Senates *nach* dem Einlangen des Vorlageantrages mit gesondertem Antrag vom 21.05.2015 („Ergänzung zum Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht vom 25.03.2015“) gestellt und ist somit nicht zulässig.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

IV. Nichtzulassung der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist im vorliegenden Fall unzulässig, weil sich die maßgebliche Rechtslage unmittelbar und klar aus dem Gesetz ableiten lässt und der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt wurde.

Entscheidungswesentlich war hier im Wesentlichen die Lösung der Tatfrage, wie hoch der Hektarsatz des forstwirtschaftlichen Vermögens war.

Wien, am 28. Oktober 2020