

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***1***, ***2***, über die Beschwerde vom 15. Jänner 2015 gegen den Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2008 (Wertfortschreibung) des Finanzamtes Salzburg Land (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 17. Dezember 2014 betreffend Einheitswert der wirtschaftlichen Einheit ***123*** zu Recht:

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Beschwerdeverentscheidung abgeändert.

Der Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes zum 1. Jänner 2008 wird mit € 11.700 festgestellt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Einheitswertbescheid (zum 1.1.2003) vom 28.8.2014 erfolgte eine Nachfeststellung gem. [§ 22 Abs. 1 BewG 1955](#). Der Einheitswert wurde mit € 12.600 festgestellt. Die Berechnung des Einheitswertes erfolgte wie folgt

Art der Fläche	Größe	Satz	EW
forstwirtschaftlich genutzt	154,2736 ha	82,2665	12.691,5645
unproduktiv	32,3271 ha	-	0

Die Nachfeststellung war erforderlich, weil eine Einheit (Untereinheit) gegründet wurde. Der Bescheid blieb unbekämpft und wurde rechtskräftig.

Mit Feststellungsbescheid (zum 1.1.2008) vom 17.12.2014 erfolge eine Wertfortschreibung gem. [§ 21 Abs. 1 Z 1 BewG 1955](#). Der Einheitswert wurde mit € 11.900 festgestellt. Die Berechnung des Einheitswerts erfolgte wie folgt:

Art der Fläche	Größe	Satz	EW
forstwirtschaftlich genutzt	147,0858 ha	81,4034	11.973,2989
unproduktiv	32,3271 ha	-	0

Die Fortschreibung war erforderlich, weil durch Neuabgrenzung der wirtschaftlichen Einheit Änderungen durchzuführen waren.

Mit Schreiben vom 15.1.2015 brachte die steuerliche Vertretung eine Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid ein. Begründet wurde ausgeführt, dass aufgrund der Boden- und Bringungsverhältnisse lediglich ein durchschnittlicher Ertragswert € 25.—realistisch sei. Mit Schreiben vom 20.1.2015 wurde die Beschwerde insoweit ergänzt, dass die gesamte Liegenschaft – soweit sie nicht ohnehin unproduktiv sei – nach [§ 21 Forstgesetz 1975](#) als Schutzwald zu qualifizieren sei.

Mit Schreiben vom 4.2.2015 wurde die beschwerdeführende Partei ersucht, zur Abklärung des Sachverhaltes (bisherige Einstufung der Vorbesitzerin als Wirtschaftswald) ein Schutzwaldfeststellungsverfahren zu beantragen.

Das Schreiben der Abgabenbehörde wurde am 28.4.2015 insofern beantwortet, als bekannt gegeben wurde, dass ein Schutzwaldfeststellungsverfahren aus Kostengründen nicht beantragt werde. Darüber hinaus sei gem. [§ 22 Abs. 2 Forstgesetz 1975](#) bei Vorliegen der Voraussetzungen für die Qualifikation als Schutzwald der Wald als Schutzwald zu behandeln. Die Bewirtschaftungsbeschränkungen bestünden somit mit oder ohne Bescheid in gleicher Weise. Zur Objektivierung wurde eine forstfachliche Stellungnahme eines gerichtlich beeideten Sachverständiger für Land- und Forstwirtschaft beigelegt. Die Schlussfolgerung aus dieser Stellungnahme sei, dass das gesamte „Forstrevier“ aus Schutzwald- oder Ödflächen bestehe.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 16.6.2015 wurde die Wertfortschreibung insoweit angepasst, als die Bewertung des Wirtschaftswaldes im Sinne der Beschwerde angepasst wurde und demzufolge ein verminderter Durchschnittssteuersatz zum Ansatz gelangte. Ein Schutzwald läge jedoch nicht vor. Der Einheitswert wurde in der Beschwerdevorentscheidung mit € 11.700 festgestellt.

Dagegen brachte die steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 14.7.2015 einen Vorlageantrag ein.

Die Abgabenbehörde legte den Akt dem Bundesfinanzgericht am 5.4.2016 vor.

Das Bundesfinanzgericht ersuchte neuerlich am 22.4.2016 die beschwerdeführende Partei einen Schutzwaldfeststellungsbescheid der Forstbehörde gem. [§ 23 Forstgesetz 1975](#) beizubringen.

Die beschwerdeführende Partei kam der Aufforderung nicht nach. Begründend führte sie aus, dass die objektiven Voraussetzungen für die Einstufung als Schutzwald bereits durch objektive Fakten und durch die Stellungnahme des Sachverständigen gegeben seien. Darüber hinaus sei von Gesetzes wegen ein Schutzwald auch wenn der Schutzwaldcharakter nicht bescheidmäßig festgestellt worden ist, als Schutzwald zu behandeln.

Mit Schreiben vom 8.7.2016 ersuchte das Bundesfinanzgericht die Abgabenbehörde um Erläuterungen zum Sachverhalt in Zusammenhang mit der Diskrepanz betreffend die Fläche im Verkaufs-Exposé der X (in weiterer Folge X), im Bescheid und im Gutachten und die diesbezügliche Bewertung (Wirtschaftswald-Schutzwald-Ödland).

Die beschwerdeführende Partei führte diesbezüglich am 20.7.2016 ergänzend aus, dass im Waldentwicklungsplan (in der Folge: WEP) des BMLuF die Fläche fast zur Gänze (ca 90%) als Schutzwald ausgewiesen sei.

Die Abgabenbehörde beantwortete das Ersuchen des Bundesfinanzgerichts mit Schreiben vom 14.2.2017 und nahm zu den Flächendifferenzen, zur Schutzwaldabgrenzung und zur forstfachlichen Stellungnahme Stellung.

Mit Verfügung des GV-Ausschusses vom 14.7.2020 wurde der Akt gem. § 9 Abs. 9 BFGG der nunmehr zuständigen GA zugeteilt.

Zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelte das Bundesfinanzgericht die Stellungnahme von 14.2.2017 inkl. Auszug aus X –Waldwirtschaftsplan und X-Taxationsleitfaden zur Schutzwaldabgrenzung mit Beschluss vom 13.1.2021 der beschwerdeführenden Partei.

Die steuerliche Vertretung nahm dazu mit Schreiben vom 28.1.2021 Stellung.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt

Die Liegenschaft der beschwerdeführenden Partei, im Ausmaß von 179,4129 ha, umfasst laut Grundbuch ua die Grundbuchseinlagezahl ***6*** der Katastralgemeinde ***5*** ***R***. mit den GSt Nr 1, 2 und 3.

Die beschwerdeführende Partei hat die gegenständliche Liegenschaft im Jahr 2002 von den X erworben.

Der Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 2003 (Nachfeststellung gem. [§ 22 BewG 1955](#)) vom 28.8.2014 stützt sich auf das Verkaufs-Exposé der X und wurde nicht bekämpft.

Durch Abtrennung einer ca 7 ha großen Teilfläche zwecks Ablösung bestehender Einforstungsrechte erfolgte eine Wertfortschreibung zum 1. Jänner 2008 mit Bescheid vom 17.12.2014. Der Bescheid stützt sich weiterhin auf das Verkaufs-Exposé.

Von der Gesamtfläche (179,4129 ha) laut Grundbuch entsprechen 146,6027 ha der Fläche Wald, 4,831 ha Alpsfläche und 32,3271 ha Sonst (unproduktive Fläche).

Die Benützungsarten laut Grundbuch wurden (mit Ausnahme der Alpsflächen) von der belangten Behörde für die Bewertung übernommen.

Die forstwirtschaftlich genutzte Fläche beträgt 147,0858 ha. Die unproduktive Fläche beträgt 32,3271 ha.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf den Inhalt des Verwaltungsaktes, den vorgelegten Unterlagen, den durchgeführten Abfragen und den Vorbringen der Parteien. Darüber hinaus werden das Verkaufs-Exposé und die forstfachliche Stellungnahme vom 26.4.2015 wie folgt gewürdigt:

Das Verkaufs-Exposé der X basiert auf dem zu diesem Zeitpunkt gültigen Waldwirtschaftsplan des X-AG. Der Wirtschaftsplan enthält für jeden einzelnen Waldbestand die Standorts- (Gelände, Bodenverhältnisse, Exposition, etc) und die Bestandsmerkmale (Baumarten, Ertragsklassen, Holzvorräte, etc). Die Abgrenzung erfolgt nach einem klar definierten Kriterienkatalog (X-Taxationsleitfaden), der auf den in [§ 21 Forstgesetz 1975](#) aufgezählten Merkmalen beruht. Der Wirtschaftsplan stellt eine maßgebliche Planungsgrundlage für die forstliche Bewirtschaftung für einen Zeitraum von 10 bis 20 Jahren dar. Insbesondere ist die Abgrenzung zwischen Wirtschaftswald und Schutzwald für die Art und den Umfang der forstlichen Bewirtschaftung maßgeblich.

Die X-AG ist Bewirtschafterin des im Eigentum der Y stehenden Waldes. Warum das Verkaufs-Exposé diesbezüglich falsche Angaben treffen soll, ist dem Gericht nicht ersichtlich. Es ist naheliegend, dass sich die Bewirtschafterin an forstgesetzliche Bestimmungen hält.

Als Beweis für das Vorliegen von Schutzwald wurde von der beschwerdeführenden Partei eine forstfachliche Stellungnahme vom 26.4.2015 vorgelegt, das zu dem Schluss kommt, dass die Gesamtfläche als Schutzwald gem. [§ 21 Forstgesetz 1975](#) und nicht als Wirtschaftswald zu beurteilen sei.

Der vorliegenden Stellungnahme ist keine eigenständige, detaillierte Befundaufnahme zu entnehmen. Die Stellungnahme stützt sich im Wesentlichen auf Wahrnehmungen des Sachverständigen im Zuge von Lokalaugenscheinen bei der Errichtung der Forststraße ***Weg***, auf das Verkaufs-Exposé der X und die Erklärung zur Hauptfeststellung vom 9.12.2014, wobei in der Erklärung als Datengrundlage „eigene Schätzung“ angeführt wird.

Der vom Sachverständigen angeführte Forstweg (eingezeichnet in rot) erschließt jedoch lediglich den äußersten südöstlichen Bereich des Forstbetriebes. Wie es dem Sachverständigen anhand von Lokalaugenscheinen dieses Forstweges möglich sein soll auf das gesamte Gebiet schließen, ist dem Gericht nicht ersichtlich. Weitere (detaillierte) Befundaufnahmen werden nicht angeführt.

[...]

Weiters wird in der Stellungnahme das Merkmal „stockender Waldbestand“ für das Vorliegen von Schutzwald angeführt. Dieses in der Stellungnahme angeführten Merkmal des stockenden Waldbestandes hat keinen Einfluss auf die Abgrenzung zwischen Wirtschaftswald und Schutzwald, da gem. [§ 21 Abs. 1 Forstgesetz 1975](#) beim Standortschutzwald (Wälder auf besonderen Standorten) ausschließlich die im Forstgesetz angeführten Standortmerkmale für die Abgrenzung maßgeblich sind.

Auch die Kaufpreisbildung und die Frage, ob und in welchem Umfang Holznutzungen wirtschaftlich getätigt werden können sind für die Abgrenzung zwischen Schutzwald und Wirtschaftswald ohne Bedeutung.

Der Sachverständige führt in seiner Stellungnahme vermehrt Merkmale an, die für die Qualifizierung von Schutzwald im bewertungsrechtlichen Sinn nicht relevant sind.

Aufgrund des oben Gesagten kann die von der beschwerdeführenden Partei vorgelegten Stellungnahme, als Nachweis für die Qualifikation von Schutzwald iSd § 21 ForstG 1975, nicht herangezogen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

Gem. [§ 46 BewG 1955](#) gehören zum forstwirtschaftlichen Vermögen alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit, die dauernd einem forstwirtschaftlichen Hauptzweck dient (forstwirtschaftlicher Betrieb).

Bewertungsmaßstab für forstwirtschaftliche Betriebe ist zwar ebenso wie für landwirtschaftliche Betriebe der Ertragswert, doch wird dieser entsprechend der völlig anderen Gestaltung der Ertragsverhältnisse bei forstwirtschaftlichen Betrieben anders ermittelt als bei landwirtschaftlichen Betrieben. Preisgebiet, Baumart, Altersstufe, Holzwachstum und Wertziffer (Berücksichtigung der äußeren und inneren Verkehrslage) sind wertbestimmend.

Im gegenständlichem Fall wurde der Ertragswert des Großwaldes (von Wäldern mit einer Fläche von mehr als 100 Hektar) auf Grund der Kundmachung des BMF vom 7. November 1988, Bewertungsgrundlagen für das forstwirtschaftliche Vermögen zur Hauptfeststellung auf den 01.01.1988, Teil III, Z 08 1610/3-IV/8/88, Amtsblatt zur Wiener Zeitung vom 14. Dezember 1988, AÖF 79/1989, beurteilt.

Aufgrund der Nichtabgabe der Erklärung wurde die Bewertungsgrundlagen von der Abgabenbehörde gem. § 184 BAO anhand des X Verkaufs-Exposés herangezogen und geschätzt. Gegen die Schätzung wurden keine Einwendungen erhoben. Dieser Bescheid wurde rechtskräftig.

Erst im Zuge der Wertfortschreibung vom 17. Dezember 2014 wurde ua gegen die Bewertung als Wirtschaftswald, mit der Behauptung es läge Schutzwald vor Beschwerde erhoben.

Die Bewertung des Wirtschaftswaldes erfolgt im Sinne der Beschwerdevorentscheidung. Bei der Bewertung werden die schwierigen Gelände- und Bringungsverhältnisse, der aufwändige Forstwegebau, die Steilheit des Geländes und die schlechten Wachstumsbedingungen im Wirtschaftswald berücksichtigt.

Die Abschläge für Stammschäden im Wirtschaftswald werden entsprechend dem Beschwerdebegehren erhöht.

Strittig ist somit im vorliegenden Fall lediglich, ob die gesamte Liegenschaft, soweit sie nicht ohnehin unproduktiv ist, nach [§ 21 Forstgesetz 1975](#) als Schutzwald zu qualifizieren ist.

Im Regelfall ist davon auszugehen, dass Schutzwald auch in der vergangenen Hauptfeststellungsperiode als Schutzwald erklärt und bewertet wurde. Werden nunmehr Teile oder die ganze Fläche der Forstbetriebsfläche, welche bisher im Wirtschaftswald miterfasst waren, als Schutzwald erklärt, unterliegt dies der freien Beweiswürdigung der Abgabenbehörde.

Mangels Definition im BewG gilt der Begriff des Schutzwaldes iSd [§ 21 Forstgesetz 1975](#) auch für die abgabenrechtliche Feststellung der forstlichen Einheitswerte. Solange keine forstbehördliche Schutzwaldfeststellung iSd [§ 23 Forstgesetz 1975](#) vorliegt, an die die Abgabenbehörde gebunden wäre, liegt eine Vorfrage gem. [§ 116 BAO](#) vor.

[§ 21 Forstgesetz 1975](#) definiert den Begriff des Schutzwaldes. Demzufolge sind gem. Abs. 1 Standortschutzwälder (Wälder auf besonderen Standorten) im Sinne dieses Bundesgesetzes 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. Diese sind

1. Wälder auf Flugsand- oder Flugerdeböden,
2. Wälder auf zur Verkarstung neigenden oder stark erosionsgefährdeten Standorten,
3. Wälder in felsigen, seichtgründigen oder schroffen Lagen, wenn ihre Wiederbewaldung nur

unter schwierigen Bedingungen möglich ist,

4. Wälder auf Hängen, wo gefährliche Abrutschungen zu befürchten sind,
5. der Bewuchs in der Kampfzone des Waldes,
6. der an die Kampfzone unmittelbar angrenzende Waldgürtel.

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 erfordern.

Dass ein Objektschutzwald vorläge ist auch den Vorbringen bzw. den vorliegenden Unterlagen nicht zu entnehmen.

Voraussetzung für das Vorliegen eines Schutzwaldes iSd [§ 21 Forstgesetz 1975](#) ist das Vorliegen der in [§ 21 Abs. 1 Forstgesetz 1975](#) taxativ angeführten Merkmale.

Die Zuordnung der Waldeigenschaft kann die Abgabenbehörde eigenständig treffen, solange die Forstbehörde als jene Behörde, die zur Beurteilung der Vorfrage als Hauptfrage berufen ist, keine anderslautende Feststellung trifft.

Die Bewertung des Schutzwaldes erfolgt nach (niedrigen) pauschalen Hektarsätze. Es handelt sich somit um eine bewertungsrechtliche Begünstigung, weshalb eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen besteht (vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, Bewertungsgesetz²⁹, Anm 7).

Bestehen Zweifel, ob ein Wald oder Teile desselben Schutzwald sind, so hat die Behörde gem. [§ 23 Forstgesetz 1975](#) auf Antrag des Waldeigentümers zu entscheiden.

Die beschwerdeführende Partei hat auch nach mehrmaligen Ersuchen seitens der Abgabenbehörde bzw. des Bundesfinanzgerichts einen diesbezüglichen Antrag bei der Behörde zu stellen, keine Feststellung erwirkt. Verwiesen wurde lediglich auf die von ihr in Auftrag gegebene forstfachliche Stellungnahme.

Gem. [§ 9 Abs. 1 LBG](#) hat ein Bewertungsgutachten

1. den Zweck des Gutachtens, den Bewertungsstichtag, den Tag der Besichtigung der Sache und die dabei anwesenden Personen sowie die verwendeten Unterlagen;
2. den Befund mit einer Beschreibung der Sache nach ihren Wertbestimmungsmerkmalen und ihren sonstigen, für die Bewertung bedeutsamen Eigenschaften tatsächlicher oder rechtlicher Art;
3. die Bewertung unter Darlegung des angewendeten Wertermittlungsverfahrens und der Gründe für die Auswahl des angewendeten Verfahrens oder der allenfalls angewendeten Verfahrensverbinding zu enthalten.

Wie bereits in der Beweiswürdigung ausgeführt, ist der Stellungnahme keine eigenständige, detaillierte Befundaufnahme zu entnehmen ist. Diese stützt sich im Wesentlichen auf Wahrnehmungen des Sachverständigen im Zuge von Lokalaugenscheinen bei der Errichtung der Forststraße ***Weg***, auf das Verkaufs-Exposé der X und die Erklärung zur Hauptfeststellung, wobei in der Erklärung als Datengrundlage „eigene Schätzung“ angeführt wird.

Der Forstweg erschließt jedoch lediglich den äußersten südöstlichen Bereich des Forstbetriebes

Die in der Stellungnahme angeführten Merkmale des stockenden Waldbestandes haben keinen Einfluss auf die Abgrenzung zwischen Wirtschaftswald und Schutzwald, da gem. [§ 21 Abs. 1 Forstgesetz 1975](#) beim Standortschutzwald (Wälder auf besonderen Standorten) ausschließlich die im Forstgesetz angeführten Standortmerkmale für die Abgrenzung maßgeblich sind.

Auch die Kaufpreisbildung und die Frage, ob und in welchem Umfang Holznutzungen wirtschaftlich getätigt werden können sind für die Abgrenzung zwischen Schutzwald und Wirtschaftswald ohne Bedeutung.

Bewirtschaftungserschwernisse im Wirtschaftswald fließen laut Kundmachung über die Lagemerkmale, die Gelände- und Bringungsverhältnisse und die allgemeinen Bedingungen für den Forstwegebauch, die sonstigen Ertragsminderungen und die mittlere Transportentfernung in die Bewertung ein.

Die Einstufung der höchstgelegenen Waldflächen als Kampfzone des Waldes wurde bereits Beschwerdeentscheidung berücksichtigt.

Der forstfachlichen Stellungnahme, es lägen aufgrund eigener Wahrnehmung und in der Stellungnahme festgehaltenen Überlegungen keine anderen Flächen als Schutzwald- und Ödflächen vor, wird seitens des Bundesfinanzgericht nicht gefolgt.

Auch dem Argument der beschwerdeführenden Partei, laut WEP läge ein Schutzwald vor, muss entgegengetreten werden. Der WEP gem. [§ 9 Forstgesetz 1975](#) ist als Planungsgrundlage Basis für forstpolitische Entscheidungen, um die Abstimmung der gesamten, den Wald berührenden Raumplanung zu erleichtern.

Der WEP weist großräumig den IST-Zustand der Waldwirkungen, das sind Nutz-, Schutz-, Wohlfahrts- und Erholungswirkung gem. § 6 ForstG aus. Aufgrund des kleinen Kartenmaßstabes ist der Waldentwicklungsplan nicht parzellenscharf und es muss auf die genaue Darstellung von Flächen kleiner als 10 ha verzichtet werden.

Aufgrund des vorgegebenen Maßstabes kann auch die oft kleinflächige Verzahnung von Schutzwald und Wirtschaftswald – wie diese speziell in den Gebirgslagen auftritt – nicht dargestellt werden.

Weiters darf der forstgesetzliche Begriff „Schutzwaldes“ nicht mit dem Raumplanungsbegriff „Wald mit vorherrschender Schutzfunktion“ im Sinne der VO über den Waldentwicklungsplan verwechselt werden (Vgl. Bobek/Plattner/Reindl, § 21 ForstG, Anm 1).

Auch in der Richtlinie für den Waldwirtschaftsplan (BMLFUW, 2012, GZ BMLFUW-LE.3.1.10/0003-IV74a/2012) wird darauf hingewiesen, dass diese Ansprache und Beschreibung nicht mit Schutzwaldfeststellungsverfahren gem. § 23 ForstG gleichzusetzen ist.

Der WEP kann somit nicht als Instrument für die Abgrenzung zwischen Wirtschaftswald und Schutzwald im konkreten Forstbetrieb herangezogen werden.

Das Bundesfinanzgericht sieht daher keinen Grund von der Bewertung der Abgabenbehörde im Sinne der Beschwerdeentscheidung abzugehen.

3.1. Zu Spruchpunkt II. (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.

Zudem kommt einer Rechtsfrage nur dann grundsätzliche Bedeutung im Sinne des [Art 133 Abs 4 B-VG](#) zu, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung entfaltet. Der Frage, ob besondere Umstände des Einzelfalles allenfalls auch eine andere Auslegung einer Erklärung gerechtfertigt hätten, kommt folglich in der Regel keine grundsätzliche Bedeutung im besagten Sinne zu (vgl VwGH 7.5.2020, Ra 2018/16/0089; VwGH 27.11.2019, Ra 2019/16/0179).

Salzburg, am 17. Februar 2021