

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 18. März 2022 gegen den Einheitswertbescheid zum 01.01.2017 (Nachfeststellung gemäß § 22 Abs. 1 BewG 1955) des ***FA*** vom 27. Februar 2022, ***1***, betreffend den Forstwirtschaftlichen Betrieb in ***2***, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Mit Einheitswertbescheid zum 01.01.2017 vom 27.02.2022 (Nachfeststellung gemäß § 22 Abs. 1 BewG 1955) wurde der Einheitswert für den forstwirtschaftlichen Betrieb (Wirtschaftswald-Hochwald) des Beschwerdeführers mit 150 Euro festgestellt.

Das Finanzamt begründete, die Berechnung des Ertragswertes des forstwirtschaftlichen Vermögens erfolge gemäß § 14 und Anlage 13 der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen vom 5. März 2014 (GZ. BMF-010202/0104-VI/3/2014) in der Fassung der Kundmachung vom 30. Dezember 2014. Die Nachfeststellung sei erforderlich, weil eine wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) neu gegründet worden sei. Die Feststellung sei wegen erfolgten Kaufes (Kaufvertrag vom ***3***) durchzuführen.

Dagegen wurde Beschwerde eingebracht. Der Bf. bringt vor, im oben angeführten Bescheid sei der Einheitswert betreffend forstwirtschaftlicher Betrieb mit 150 Euro festgestellt worden. Berechnet worden sei dieser Einheitswert durch Multiplikation der Fläche von 1,3743 ha mit dem Hektarsatz von 125 Euro, wodurch sich gerundet der Einheitswert von 150 Euro ergebe.

Nach § 46 Abs. 2 BewG seien für die Bewertung des forstwirtschaftlichen Vermögens unter anderem Zu- und Abschläge nach § 40 entsprechend anzuwenden. Die Betriebsgröße sei

sowohl nach § 32 Abs. 3 Z 2 lit. d BewG als auch gemäß § 46 Abs. 3 ff BewG zu berücksichtigen. Die Hektarsätze für das forstwirtschaftliche Vermögen ergäben sich nach dem Verhältnis zum Normalwertbetrieb und seien unter anderem betreffend des Umstandes, ob auf Grund der forstwirtschaftlichen Betriebsgröße eine überwiegend regelmäßige Nutzung möglich sei, zu differenzieren. Wichen die tatsächlichen Verhältnisse davon ab, erfolge eine Berücksichtigung durch Zu- oder Abschläge (§ 46 Abs. 3 Satz 2 und 3 BewG). Mit der Verordnungsermächtigung dieser Bestimmung habe der Verordnungsgeber mit der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung des forstwirtschaftlichen Vermögens lediglich festgelegt, dass Betriebe mit nicht mehr als 10 Hektar Waldfläche nach Anlage 13 bewertet würden.

Die Verordnungsermächtigung des § 46 Abs. 3 Z 4 BewG habe der Verordnungsgeber somit nicht genützt und nicht festgelegt, ab welcher Betriebsgröße eine überwiegend regelmäßige forstwirtschaftliche Nutzung möglich sei. Im Hektarsatz, der in Anlage 13 festgelegt sei, sei dieser Umstand daher noch nicht berücksichtigt. Bei der Gleichsetzung eines forstwirtschaftlichen Betriebes mit 1,3743 ha mit einem Betrieb mit 9,9 ha würde die gesetzlich vorgeschriebene Differenzierung des Umstandes, ob auf Grund der forstwirtschaftlichen Betriebsgröße eine überwiegend regelmäßige Nutzung möglich sei, nicht ausreichend berücksichtigt. So werde gerade in § 46 Abs. 5 BewG festgelegt, dass der ermittelte Ertragswert durch einen Abschlag zu vermindern sei, wenn die tatsächlichen Verhältnisse unter anderem der Betriebsgröße, von den regelmäßigen Verhältnissen wesentlich abwichen und diese Abweichung zu einer wesentlichen Minderung der Ertragsfähigkeit führe. Dies sei im beschwerdegegenständlichen Fall gegeben.

Bei der gegebenen Betriebsgröße sei eine jährliche Holzentnahme wirtschaftlich nicht sinnvoll, da der Holzzuwachs (weniger als 5 Festmeter pro ha in dieser Lage) bei dieser kleinen Fläche zu gering sei. Bei einer Betriebsgröße von 9,9 ha sei somit eine jährliche Holzentnahme von ca. 40 Festmetern möglich. Diese könne wirtschaftlich sinnvoll geerntet werden. Im beschwerdegegenständlichen Fall betrage der Holzzuwachs ca. 5,5 Festmeter pro Jahr.

Eine sinnvolle Bewirtschaftung sei hier nur möglich, indem im Abstand von mehreren Jahren Holzentnahmen stattfänden. Der Bf. ersucht daher um einen Abschlag in Höhe von 20%-30%.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 12.10.2022 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt führte aus wie folgt:

„Die Berechnung des Ertragswertes erfolgte gemäß § 14 der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen vom 5.3.2014, welche aufgrund des § 46 Abs. 2 und 3 in Verbindung mit § 44 des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl Nr.148/1955, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr.63/2013, nach Beratung in der forstwirtschaftlichen Abteilung des Bewertungsbeirates kundgemacht wurde.

*Diese o.cit. Kundmachung legt in § 14 fest, dass Betriebe mit nicht mehr als 10 ha Waldfläche nach Anlage 13 zu bewerten sind. Die Hektarsätze der Anlage 13 sind bei der Ertragswertermittlung der Einheitsbewertung zum Ansatz zu bringen. Für den Bezirk ***4***, in dem sich die ggst. Waldparzelle befindet, beträgt der Hektarsatz Euro 125,-.*

*Für die beschwerdeggst Wirtschaftliche Einheit mit einer Waldfläche von 1,3743 ha - ***5*** - ergibt sich somit ein Ertragswert von 171,79 Euro (1,3743 ha x Euro 125,-/ha: 171,79).*

Der Einheitswertbescheid vom 27.Februar 2022 enthält diesen Ertragswert von € 171,79 für die Bewertung der entsprechenden Waldfläche, wobei sich aufgrund der Rundung/Kürzung gem. § 25 BewG der Einheitswert von Euro 150,- ergibt.

*Angemerkt wird, dass die Bemessungsgrundlagen für den Einheitswertbescheid zum 1.1.2017 (Nachfeststellung gem. 22 Abs. BewG 1955) vom 27.Februar 2022 und die bewertungsgesetzlichen Bestimmungen, insbesondere auch die maßgebliche Kundmachung des Bundesministers für Finanzen vom 5.3.2014 (§ 46 Abs. 2 und 3 in Verbindung mit § 44 des Bewertungsgesetzes 1955) durch die Amtliche Bodenschätzung (Dienststelle ***4***) erläutert wurden.“*

Dagegen wurde Vorlageantrag (samt Ergänzung) eingebracht.

Der Bf. bestreitet nicht, dass eine sachlich begründete pauschalierte Regelung für Kleinstwälder verfassungsrechtlich unbedenklich ist. Ebenso wird nicht bestritten, dass der Hektarsatz für Kleinstwälder gemäß der Verordnung BMF 010202/0104-VI/3/2014 in pauschaler Form festgestellt wird.

Allerdings besage der eindeutige Gesetzeswortlaut in § 46 Abs. 3 BewG, dass der Bundesminister für Finanzen mit rechtsverbindlicher Kraft feststellen könne,

1. von welchem Wert für die Flächeneinheit (Hektar) eines Betriebes mit überwiegend regelmäßiger forstwirtschaftlicher Nutzung und regelmäßigen Altersklassenverhältnis auszugehen ist (Hektarsatz);
2. mit welchem Hundertsatz des nach Z 1 festgestellten Hektarsatzes die einzelnen Altersklassen anzusetzen sind;
3. mit welchem Hektarsatz Mittelwald-, Niederwald- und Auwaldbetriebe, Schutz- oder Bannwälder und sonstige in der Bewirtschaftung eingeschränkte Wälder oder derartige Flächen innerhalb anderer Betriebe anzusetzen sind;
4. die forstwirtschaftliche Betriebsgröße, ab der überwiegend regelmäßige forstwirtschaftliche Nutzungen möglich sind.

§ 14 der Verordnung bestimme, dass Betriebe mit nicht mehr als 10 Hektar Waldfläche nach Anlage 13 bewertet würden. In Anlage 13 würden lediglich die Hektarsätze (Verordnungsermächtigung gemäß § 46 Abs. 3 Z 1 BewG) für Betriebe mit nicht mehr als 10 Hektar Waldfläche in pauschaler Form bewertet. Regle der Ordnungsgeber nur einen Teil der ihm durch den Gesetzgeber eingeräumten Verordnungsermächtigung, könne dies nicht bedeuten, dass die restlichen Kriterien, die der Ordnungsgeber nicht in pauschaler Form in seiner Verordnung geregelt habe, schlichtweg negiert werden dürften. In § 46 BewG werde klar geregelt, dass die Frage der Betriebsgröße, insbesondere, ab welcher eine überwiegende regelmäßige forstwirtschaftliche Nutzung möglich sei, bei der Bewertung des forstwirtschaftlichen Vermögens zu berücksichtigen sei. So würde in § 46 Abs. 3 BewG eindeutig festgelegt: „... sowie vom Umstand, ob auf Grund der forstwirtschaftlichen Betriebsgröße eine überwiegend regelmäßige Nutzung möglich ist, zu differenzieren.“

Anlage 13 der Verordnung regle ausschließlich die Hektarsätze nach Bezirken und pauschaliere in keiner Weise den Umstand, ob auf Grund der forstwirtschaftlichen Betriebsgröße eine überwiegend regelmäßige Nutzung möglich sei. Dieser aufgrund des BewG zu berücksichtigende Umstand werde daher durch die Verordnung nicht pauschaliert.

Ergreife der Ordnungsgeber nicht die ihm eingeräumte Möglichkeit zu pauschalieren, ab welcher forstwirtschaftlichen Betriebsgröße eine überwiegend regelmäßige Nutzung möglich sei, könne dies nicht bedeuten, dass die von Gesetz angeführten Bewertungskriterien völlig außer Acht gelassen werden dürften. Damit könnte der Ordnungsgeber die vom Gesetzgeber festgelegten Kriterien einfach „ausschalten“ indem er sie nicht pauschaliere.

Falls das Finanzamt meine, der Umstand, ab welcher forstwirtschaftlichen Betriebsgröße eine überwiegend regelmäßige Nutzung möglich sei, wäre bereits im pauschalierten Hektarsatz nach Bezirken berücksichtigt, ergebe das einerseits inhaltlich keinen Sinn (Betriebsgröße hängt nicht mit dem Bezirk zusammen) und zweitens bliebe offen (bzw. wäre zu begründen), warum der Gesetzgeber in seiner Verordnungsermächtigung zwischen der Festlegung des Hektarsatzes einerseits und andererseits der forstwirtschaftlichen Betriebsgröße, ab der überwiegend regelmäßige forstwirtschaftliche Nutzungen möglich seien (konkret § 46 Abs. 3 Z 4 BewG) differenziere. Auch nach § 46 Abs. 2 BewG seien für die Bewertung des forstwirtschaftlichen Vermögens unter anderem Zu- und Abschläge nach § 40 entsprechend anzuwenden. Die Betriebsgröße sei sowohl nach § 32 Abs. 3 Z. 2 lit. d BewG als auch gemäß § 46 Abs. 3 ff BewG zu berücksichtigen.

Das Finanzamt hat hiezu in seiner Stellungnahme ausgeführt:

„Die Bewertung des forstwirtschaftlichen Vermögens erfolgte auf Grundlage der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung forstwirtschaftlichem Vermögen, GZ: BMF-010202/0104-VI/3/2014. Diese Kundmachung wurde am 5. März 2014 im Amtsblatt zur Wiener Zeitung verlautbart. Dadurch erhält diese Kundmachung gemäß § 46 Abs. 2 iVm § 44

*BewG rechtsverbindliche Kraft, und ist somit für die Abgabenbehörden verbindlich und einer näheren Prüfung nicht zugänglich. Die forstwirtschaftlich genutzten Flächen (forstwirtschaftliches Vermögen) des beschwerdegegenständlichen Betriebes betragen weniger als 10 Hektar. Gemäß § 14 der genannten Kundmachung ist dafür ein einheitlicher Hektarsatz heranzuziehen. Die dafür maßgebende Anlage 13 dieser Kundmachung weist für den Bezirk ***4*** einen Hektarsatz von 125 Euro aus. Diese Anlage ist Teil der Kundmachung, daher hat auch sie rechtsverbindliche Kraft und ist von den Abgabenbehörden zwingend anzuwenden.*

In diesem Zusammenhang wird auf VfGH 20 (26).11.2018, E 479/2017 zu BFG 10.1.2017, RV/4100647/2016 verwiesen. Dabei konnte der VfGH vor dem Hintergrund seiner Rechtsprechung zur Zulässigkeit (sachlich begründeter) pauschalierender Regelungen nicht erkennen, dass damit der Verordnungsgeber das ihm durch § 46 Abs. 3 eingeräumte Ermessen überschritten hätte, wenn er für Kleinstwälder einen regional einheitlichen Hektarsatz festlegt. Bei Kleinstwäldern sind Kleinheit der Grundstücke, Entfernung der Grundstücke und Nutzbarkeit der Grundstücke nicht zu berücksichtigen (BFG 27.11.2019, RV/1100464/2017).“

II. Beweiserhebung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die auf elektronischem Wege vorgelegten Aktenteile des Finanzamtes.

III. Rechtliche Würdigung

§ 46 BewG 1955 lautet:

„§ 46 Begriff und Bewertung des forstwirtschaftlichen Vermögens.

(1) Zum forstwirtschaftlichen Vermögen gehören alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit, die dauernd einem forstwirtschaftlichen Hauptzweck dienen (forstwirtschaftlicher Betrieb). Einem forstwirtschaftlichen Hauptzweck dienen insbesondere Flächen, die Wald im Sinne des Forstgesetzes 1975 sind.

(2) Für die Bewertung des forstwirtschaftlichen Vermögens sind die §§ 30 bis 32 Abs. 2 und 4, §§ 35, 39 Abs. 1 zweiter Satz, § 39 Abs. 2 Z 1 lit. b, §§ 40, 41, 42 und 44 entsprechend anzuwenden, soweit sich nicht aus den folgenden Absätzen etwas anderes ergibt. Eingeschlagenes Holz rechnet nur insoweit zum Überbestand an umlaufenden Betriebsmitteln, als es den betriebsplanmäßigen jährlichen Einschlag übersteigt.

(3) Der forstwirtschaftliche Ertragswert ist ausgehend vom Hektarsatz eines nicht aussetzenden Betriebes mit regelmäßigen Altersklassen (Normalwaldbetrieb) und günstigen forstwirtschaftlichen Bewirtschaftungsbedingungen abzuleiten. Die Hektarsätze für das forstwirtschaftliche Vermögen ergeben sich nach dem Verhältnis zum Normalwaldbetrieb und

sind nach den verschiedenen in Betracht kommenden Baumarten, Ertragsklassen und erzielbaren Holzpreisen sowie vom Umstand, ob auf Grund der forstwirtschaftlichen Betriebsgröße eine überwiegend regelmäßige Nutzung möglich ist, zu differenzieren. Weichen die tatsächlichen Verhältnisse davon ab, erfolgt eine Berücksichtigung durch Zu- oder Abschläge. Zu diesem Zweck kann der Bundesminister für Finanzen nach Beratung in der forstwirtschaftlichen Abteilung des Bewertungsbeirates mit rechtsverbindlicher Kraft feststellen

1. von welchem Wert für die Flächeneinheit (Hektar) eines Betriebes mit überwiegend regelmäßiger forstwirtschaftlicher Nutzung und regelmäßigen Altersklassenverhältnis auszugehen ist (Hektarsatz);
2. mit welchem Hundertsatz des nach Z 1 festgestellten Hektarsatzes die einzelnen Altersklassen anzusetzen sind;
3. mit welchem Hektarsatz Mittelwald-, Niederwald- und Auwaldbetriebe, Schutz- oder Bannwälder und sonstige in der Bewirtschaftung eingeschränkte Wälder oder derartige Flächen innerhalb anderer Betriebe anzusetzen sind;
4. die forstwirtschaftliche Betriebsgröße, ab der überwiegend regelmäßige forstwirtschaftliche Nutzungen möglich sind.

(4) Bei der Feststellung der Hektarsätze nach Abs. 3 sind die tatsächlichen Verhältnisse hinsichtlich der natürlichen Ertragsbedingungen wie insbesondere Betriebsklassen, Holzarten, Standortbedingungen und Schäden weiters hinsichtlich der Vermarktungsmöglichkeiten und des Holzbestandes zugrunde zu legen. Hinsichtlich der übrigen Umstände und der Bewirtschaftungsbedingungen sind regelmäßige Verhältnisse zu unterstellen. Dies gilt insbesondere hinsichtlich des Bestandes an Betriebsmitteln und der Betriebsgröße. Als regelmäßig im Sinne des zweiten Satzes ist anzusehen, dass Nebenbetriebe, ausgenommen solche gemäß § 40 Z 1 lit. c, Sonderkulturen, Rechte und Nutzungen (§ 11) sowie Gebäude nicht vorhanden sind und Nebennutzungen nicht erzielt werden.

(5) Der ermittelte Ertragswert ist durch einen Abschlag zu vermindern oder durch einen Zuschlag zu erhöhen, wenn die tatsächlichen Verhältnisse der im Abs. 4 zweiter bis vierter Satz bezeichneten Ertragsbedingungen von den regelmäßigen Verhältnissen, die bei der Feststellung der Hektarsätze unterstellt worden sind, wesentlich abweichen und diese Abweichung zu einer wesentlichen Minderung oder Steigerung der Ertragsfähigkeit führt. § 40 Z 2 gilt entsprechend. Das Wohngebäude des Betriebsinhabers oder der seiner Wohnung dienende Gebäudeteil gehört abweichend von § 32 Abs. 4 nicht zum forstwirtschaftlichen Vermögen. Gehört das Wohngebäude zu Grundstücksflächen, die gemäß Abs. 6 zu bewerten sind, findet § 33 entsprechend Anwendung.

(6) Bei der Feststellung des Einheitswertes eines forstwirtschaftlichen Betriebes sind landwirtschaftlich genutzte Grundstücksflächen unbeschadet der Bestimmungen des § 39 Abs. 2 Z 1 durch Ermittlung des Hektarsatzes nach dem Verhältnis ihrer Ertragsfähigkeit zu derjenigen der landwirtschaftlichen Vergleichsbetriebe zu bewerten. Die Bestimmungen des § 39 Abs. 2 Z 3, 4 und 5 sowie § 39 Abs. 3 und 4 gelten entsprechend.“

Auf Grund des § 46 Abs. 2 und 3 in Verbindung mit § 44 Bewertungsgesetz hat der Bundesminister für Finanzen, nach Beratung in der forstwirtschaftlichen Abteilung des Bewertungsbeirates, hinsichtlich der Bewertung von forstwirtschaftlichem Vermögen eine Kundmachung zu erlassen. Diese für die Hauptfeststellung zum 1. 1. 2014 ergangene Kundmachung verfolgt ebenso wie die Richtlinien der vergangenen Hauptfeststellungsperioden das Ziel, größere Betriebe genauer und kleinere Betriebe pauschaler zu bewerten.

Genaue detaillierte Bewertungen sind für Betriebe über 100 Hektar Forstfläche vorgesehen. Es ist dies eine Betriebsgrößenkategorie, in der üblicherweise keine aussetzenden Betriebe vorkommen. Etwas gröber ist die Bewertung von Betrieben über 10 Hektar Betriebsgröße bis einschließlich 100 Hektar. In dieser Größenkategorie finden sich sehr viele aussetzende Betriebe.

Eine sehr pauschale Bewertung erfolgt bei Kleinstbetrieben bis 10 Hektar (Kleinstwald). Hier wird eine Bewertung auf Grund eines regional einheitlichen Hektarsatzes vorgenommen, der aus forststatistischen Daten errechnet wurde.

Der Grund für diese immer pauschaler werdende Bewertung liegt einerseits darin, dass bei aller Genauigkeit des Bewertungsmaßstabes für Betriebe über 100 Hektar die Differenzen gegenüber dem Ergebnis der pauschalen Bewertung immer geringer werden. Dies mündet darin, dass man bei einer durchschnittlichen Betriebsgröße von etwa 2 Hektar in der Klasse der Kleinstbetriebe bis 10 Hektar auf Grund der gemäß § 25 vorzunehmenden Abrundung auf volle 100 Euro in vielen Fällen überhaupt zu keinem unterschiedlichen Endergebnis kommen würde. Andererseits liegt die pauschaler werdende Bewertung bei abnehmender Betriebsgröße auch darin begründet, dass mit der abnehmenden Betriebsgröße regelmäßig der Detaillierungsgrad der verfügbaren Planungsunterlagen wie in Großwaldbetrieben gar nicht vorhanden ist und erst mit einem unverhältnismäßig hohen Aufwand erhoben werden müsste (vgl. (BFG 27.11.2019, RV/1100464/2017).

Bei Kleinstwäldern ist im Feststellungsverfahren eine Feststellung zu den Verhältnissen gemäß Abs. 4 (natürliche Ertragsbedingungen, Holzarten, Altersklassen uÄ) nicht erforderlich (VwGH 8.4.1991, 89/15/0134). Die kundgemachten Hektarsätze sind rechtsverbindlich und sowohl von den Abgabenbehörden als auch von den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts ohne weitere Prüfung anzuwenden.

Der VwGH hat in 89/15/0134 u.a. ausgeführt:

„...Die Beschwerdeführerin macht als Rechtswidrigkeit des Inhaltes geltend, der angefochtene Bescheid enthalte keine Feststellungen über den Holzbestand, der nach § 46 Abs. 4 BewG der Feststellung der Hektarsätze nach Abs. 3 zugrunde zu legen sei. Damit verkennt sie, dass sich die Anordnung in § 46 Abs. 4 BewG, wonach bei der Feststellung der Hektarsätze nach Abs. 3 die tatsächlichen Verhältnisse hinsichtlich der natürlichen Ertragsbedingungen, der äußeren Verkehrslage und des Holzbestandes zugrunde zu legen sind, an den Verordnungsgeber (den Bundesminister für Finanzen) richtet, der die genannten, in den verschiedenen Gerichtsbezirken bzw. Ortsgemeinden und Bringungslagen gegebenen Umstände bei der Feststellung der Hektarsätze im Sinne des Abs. 3 zu berücksichtigen hat, und nicht an die Abgabenbehörde.

Diese hat die individuellen Verhältnisse der zu bewertenden Liegenschaft im Rahmen des Verfahrens zur Feststellung des Einheitswertes (nur) in dem durch § 46 Abs. 5 BewG vorgegebenen Rahmen durch Ab- und Zuschläge zu berücksichtigen. Dies setzt nach der zuletzt zitierten Vorschrift voraus, dass die tatsächlichen Verhältnisse der im Abs. 4 zweiter bis vierter Satz bezeichneten Ertragsbedingungen von den regelmäßigen Verhältnissen, die bei der Feststellung der Hektarsätze unterstellt worden sind, wesentlich abweichen und außerdem die Abweichung zu einer wesentlichen Minderung oder Steigerung der Ertragsfähigkeit führt...“

Der Bf. wendet nun ein, in § 46 Abs. 5 BewG sei festgelegt, dass der ermittelte Ertragswert durch einen Abschlag zu vermindern sei, wenn die tatsächlichen Verhältnisse unter anderem der Betriebsgröße, von den regelmäßigen Verhältnissen wesentlich abweichen und diese Abweichung zu einer wesentlichen Minderung der Ertragsfähigkeit führe. Dies sei in seinem Fall gegeben. Aufgrund der Betriebsgröße von lediglich 1,3743 ha hätte bei seinem forstwirtschaftlichen Betrieb ein Abschlag berücksichtigt werden müssen. Stattdessen sei sein Betrieb mit einem Betrieb gleichgesetzt worden der 9,9 ha aufweise. Auch nach § 46 Abs. 2 BewG seien für die Bewertung des forstwirtschaftlichen Vermögens unter anderem Zu- und Abschläge nach § 40 entsprechend anzuwenden. Die Betriebsgröße sei sowohl nach § 32 Abs. 3 Z. 2 lit. d BewG als auch gemäß § 46 Abs. 3 ff BewG zu berücksichtigen.

Bei der gegebenen Betriebsgröße sei eine jährliche Holzentnahme wirtschaftlich nicht sinnvoll, da der Holzzuwachs (weniger als 5 Festmeter pro ha in dieser Lage) bei dieser kleinen Fläche zu gering sei. Eine sinnvolle Bewirtschaftung sei hier nur möglich, indem im Abstand von mehreren Jahren Holzentnahmen stattfänden. Der Bf. ersucht daher, einen Abschlag in Höhe von 20%-30% bei diesem forstwirtschaftlichen Betrieb zu berücksichtigen.

Im Falle der Bewertung von Forstbetriebsflächen bis 10 Hektar (Kleinstwald) wird der Wald nach pauschalen Wertansätzen bewertet.

Die vom Bf. geforderte Anwendung des § 40 BewG im Rahmen der Ermittlung des forstwirtschaftlichen Einheitswertes, gelangt nicht zur Anwendung. § 46 Abs. 2 BewG verweist

zwar für die Bewertung des forstwirtschaftlichen Vermögens u.a. auf § 40. Gleichzeitig sieht aber § 46 Abs. 2 BewG einen Anwendungsvorbehalt dergestalt vor, dass sich aus den folgenden Absätzen nichts anderes ergeben darf. Aus Abs. 3 ergibt sich aber, dass durch den Bundesminister für Finanzen nach Beratung mit der forstwirtschaftlichen Abteilung des Bewertungsbeirates der Hektarsatz mit rechtsverbindlicher Kraft festzustellen ist (vgl. § 46 Abs. 3 BewG).

Wälder mit einer Flächengröße bis 10 Hektar (Kleinstwälder) werden aus Gründen der Vereinfachung nach Pauschalsätzen getrennt nach Gerichtsbezirken bewertet, wobei auch die Bringungslage - drei Stufen - berücksichtigt wird. Im Beschwerdefall wurde für den politischen Bezirk ***4*** lt. der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung von forstwirtschaftlichen Vermögen (Amtsblatt zur Wiener Zeitung vom 4. und 5.3.2014, BMF-010202/0104-VI/3/2014), 2. Abschnitt "Betriebe mit nicht mehr als 100 Hektar Forstbetriebsfläche, Kleinstbetriebe (§ 14: "Abweichend von § 9 bis 13 werden Betriebe mit nicht mehr als 10 Hektar Waldfläche nach Anlage 13 bewertet,....") ein Hektarsatz von 125,00 Euro angesetzt. Unter Bedachtnahme auf die Fläche von 1,3743 ha ergab sich somit ein Ertragswert von 171,79 Euro, wobei der Einheitswert gemäß § 25 BewG mit 150 Euro festzusetzen war.

Gerade bei pauschal verordneten (Hektar-)Sätzen werden individuelle Parameter nicht berücksichtigt. In der Forstwirtschaft gilt der Grundsatz je größer umso genauer und je kleiner umso pauschaler. Aus diesem Grunde blieb bei der Hauptfeststellung 01.01.2014 die angepasste pauschale Bewertung bei Kleinstwäldern (nicht mehr als 10 ha Forstbetriebsfläche) auch erhalten.

Im gegenständlichen Fall liegt ein solcher Kleinstwald vor. Bei Kleinstwäldern sind sowohl die Kleinheit der Grundstücke, die Entfernung und die Nutzbarkeit der Grundstücke nicht zu berücksichtigen (BFG 27.11.2019, RV/1100464/2017, s.o.). Insofern bildet die geringe Größe keinen wertmindernden Umstand, werden doch grundsätzlich alle Betriebe einer Größenordnung von nicht mehr als 10 Hektar Waldfläche pauschal bewertet.

Es gibt weiters keinen Anhaltspunkt dafür, dass Betriebe vergleichbarer Größe regelmäßig eine bessere Ertragslage aufwiesen, was einen Abschlag rechtfertigen würde, weil der Betrieb des Bf. von den regelmäßigen Verhältnissen wesentlich abweiche.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

IV. 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.

Der Einheitswert zum 01.01.2017 wurde entsprechend der verbindlichen Kundmachung Forst (GZ: BMF-010202/0104-VI/3/2014, verlautbart im Amtsblatt zur Wiener Zeitung am 5. März 2014) ermittelt. Die Lösung einer Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, liegt nicht vor.

Wien, am 13. Juli 2023