

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 18. September 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 28. August 2018 betreffend Einheitswert des forstwirtschaftlichen Betriebes zum 01.01.2014, EWAZ ***1***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird im Ausmaß der Beschwerdevorentscheidung vom 18. Dezember 2020 teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit Einheitswertbescheid zum 01.01.2014 (Hauptfeststellung) vom 28. August 2018 wurde für den forstwirtschaftlichen Betrieb des Beschwerdeführers (Bf.) ein Einheitswert iHv 80.400,00 € festgestellt wie folgt:

Nutzung	Fläche	Hektarsatz (€)	Ertragswert (€)
forstwirtschaftlich genutzte Flächen	417,2900 ha	192,75	80.432,18
Zwischensumme			80.432,18
Summe			
Summe gesamt			80.432,18
Einheitswert (gerundet gemäß § 25 BewG)			80.400

[...]

Dagegen erhob der Beschwerdeführer fristgerecht die Beschwerde mit der Begründung:
„Der Einheitswert wurde zu hoch festgestellt, weil der darin enthaltene forstwirtschaftliche

Ertragswert zu hoch bemessen wurde. Abweichend von der Erklärung führe ich zur Sachlage und zu den tatsächlichen Verhältnissen bezüglich des forstwirtschaftlichen Ertragswertes Nachstehendes aus:

Bei den Bringungsbedingungen und Lageverhältnissen im Hochwald weisen nach einer nochmaligen örtlichen Erhebung unter Zuhilfenahme der Daten aus dem GIS ***2*** die tatsächlichen Geländeverhältnisse folgende Werte auf:

Bringungsbedingungen und Geländeverhältnisse im Hochwald

Die Gesamtfläche des Hochwaldes beträgt 340 Hektar

Von der Holzbodenfläche entfallen auf

- * Schleppergelände und Liefern bergab bis 100 m
- * Seilgelände bergauf bis 500 m
- * Seilgelände bergab bis 500 m
- * Langstreckenseilgelände über 500 m

a) und b)	c) und d)
105,00 Hektar	35,00 Hektar
50,00 Hektar	150,00 Hektar
Hektar	Hektar
Hektar	Hektar

Ich stelle daher den Antrag den Einheitswert zum 1. Jänner 2014 dahingehend abzuändern, dass der forstwirtschaftliche Ertragswert unter Berücksichtigung des oben angeführten Beschwerdegrundes neu berechnet und der Einheitswert neu festgesetzt wird.“

Ergänzend zur Beschwerde teilte der Beschwerdeführer im E-Mail vom 19.09.2020 dem Forstsachverständigen mit, dass er von den im Plan dargestellten Flächen im Schleppergelände 10 ha Schutzwald abgezogen habe, die Parzelle die er nicht als Schleppergelände bezeichnet habe, betrage 13 ha.

In der Stellungnahme vom 30.10.2020 gab der Forstsachverständige der Finanzverwaltung zur Beschwerde folgende Stellungnahme ab:

„Zur HF14 wurden die bisherigen, vom Besitz ***3*** erworbenen, aneinander angrenzenden zwei Reviere mit jeweils gesondertem EWAZ erstmals zusammengelegt, und als eine wirtschaftliche Einheit bewertet.

In der Beschwerde vom 01.10.18 [richtig 18.09.2018] zu dieser Bewertung wurde hier kurz zusammengefasst argumentiert, dass die Daten zum Wirtschaftswald-Hochwald bezüglich

- Bringungsbedingungen und Geländeverhältnisse wesentlich von den Forstdaten lt. Bescheid abweichen.

Zusammengefasst lt. Beschwerde zur HF 2014

	Gelände: ab	cd		Summe (ha)	%
SL (Schlepper)	105	35		140	41%
Tauf (Seil bergauf)	50	150		200	59%
Tab (Seil bergab)	0	0		0	0%
LS (Seil >500m)	0	0		0	0%
summe	155	185		340	
%	46%	54%			

Dazu erfolgte am 18.09.20 eine örtliche Erhebung, wobei eine GIS-Karte mit Neigungsstufen und Seilflächen (bergauf) - ohne Trennung von Wirtschaftswald / Schutzwald - erstellt vom Waldbesitzer sowie die Revierkarte (Bezug Operat 1991) zur Verfügung stand. Die vom Waldbesitzer ausgewiesenen Bringungsverhältnisse wurden als weitgehend zutreffend beurteilt, und geringfügig - wie vor Ort mitgeteilt - um die am 19.09.20 nachgemailte Fläche von 13ha (Tauf zu SL; sh. Karte) berichtigt. Da die Summe der Geländeverhältnisse lt. Partei (Gelände „ab“ Summe 46%) nicht den Ergebnissen des Operates entsprachen, waren diese entsprechend zu berichtigen.

- wie lt. Beschwerde zur HF 2014, berichtigt um Nachtragsmail 19.09.20 von Partei
- auf Basis örtl. Erhebung vom 18.09.20
- berichtigt: im Teil "****4****" (Abt. 2,3) 13ha von Tauf zu SL
- Gelände: ab 53% wie lt. Operat

	ab	cd	summe	%
SL	118	35	153	45%
Tauf	62	125	187	55%
Tab	0	0	0	0%
LS	0	0	0	0%
summe	180	160	340	
%	53%	47%		

Der Beschwerde kann somit im Punkt Bringungsbedingungen weitgehend stattgegeben werden.

Wie weiteres festgestellt, hat sich die Erschließung mittels Forststraßen seit der Operaterstellung beinahe verdoppelt, wodurch auch die bisherige Ausscheidung von Schutzwald diesbezüglich angepasst werden müsste. Demzufolge würde sich die Schutzwaldfläche erheblich verringern, und die Schlepperfläche im Wirtschaftswald infolge des mit zunehmender Seehöhe verflachenden Geländes erhöhen ! (Anmerkung: im WEP scheint kein Schutzwald auf) Von dieser Berichtigung wurde, ebenso wie von nun geringeren Stammschäden (Verbesserung durch Entnahme geschädigter) und dem Eindruck nach höheren Holzvorräten bzw. Bonitäten (gegenüber Operat 1991) Abstand genommen.

Offensichtlich wurde auch, dass die Wegebau- Wegeerhaltungsbedingungen lt. Erstbescheid zur HF14 nicht den tatsächlichen Verhältnissen des nun rd. 32.200 Laufmeter umfassenden Forstwegenetzes entsprachen, da der Felsanteil sowie das Erfordernis eines Schotterunterbaues maximal 35%, und nicht 55% entsprechen. Auch dieser Punkt wurde Herrn ***Bf1*** vor Ort mitgeteilt.

Abschließend zur örtl. Erhebung wurden alle o.a. wesentlichen Feststellungen zusammengefasst dem Waldbesitzer dargestellt, und abgeschätzt, dass sich dadurch die Minderungszahl kaum unter den von ihm begehrten Wert von 61 (somit wäre Ausgabenpauschale 70% anstatt 60%) ergeben kann. Die Möglichkeit der Zurücknahme der Beschwerde wurde aus verwaltungs-ökonomischen Gründen eingeräumt. Von dieser wurde jedoch lt. Mail 30.09. von der Partei Abstand genommen.

Der Beschwerde kann somit im Punkt Bringungsbedingungen (Luf 1 FO 2.2) weitgehend mittels BVE stattgegeben werden. Zu berichtigen gegenüber dem Erstbescheid zur HF14 war jedoch der Punkt Wegebau- Wegeerhaltungsbedingungen (Luf 1 FO 2.3)

EW Forst Ergebnisse:

	2014 HF Erstbescheid	BVE
ha	417,29	417,29
ew Forst	80.432	80.347,26
Hektarsatz	192,7	192,5
MZ	63,1	63,2

HF 88 Verlichtungsstufen
!

	Veränderung gegenüber:	Veränderung gegenüber:
		2014 HF Erstbescheid
ha		0,0%
ew Forst		-84,9
Hektarsatz		-0,1%

dh. MZ / EA bleibt in 60% Stufe

Anmerkung:

- HF88 erheblich geringerer Hektarsatz wegen nachgewiesener Kronenverlichtungen und geringerer Forsterschließung
- Details siehe Forstakt sowie Gruis/Dok“

Das Finanzamt gab somit der Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 18. Dezember 2020 teilweise statt und ein Einheitswert iHv 80.300,00 € wurde festgestellt wie folgt:

Nutzung	Fläche	Hektarsatz (€)	Ertragswert (€)
forstwirtschaftlich genutzte Flächen	417,2900 ha	192,55	80.347,26
Zwischensumme			80.347,26
Summe			
Summe gesamt			80.347,26
Einheitswert (gerundet gemäß § 25 BewG)			80.300

[...]

Daraufhin stellte der Beschwerdeführer fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag), wiederholte in der Begründung das Beschwerdevorbringen und brachte ergänzend vor:

„In der Beschwerdeverentscheidung wurde bei den Bedingungen zu Wegebau und Wegerhaltung der Felsanteil oder die erforderliche Zufuhr und Aufbringung einer Schottertragschicht für den Unterbau mit 35% des innerbetrieblichen Forstwegenetzes festgelegt.“

Wie in der Erklärung bzw. dem Bescheid des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 28. August 2018 angegeben, beträgt dieser Anteil tatsächlich 55%."

*In der Stellungnahme des Vorlageberichts des Finanzamtes vom 02.06.2021 wird ausgeführt: „Auf Grund der örtlichen Erhebungen am 18.9.2020 durch den Technischen Leiter für den Forst ***2*** wurde festgestellt, dass sich die Minderungszahl dadurch nicht unter den vom Beschwerdeführer begehrten Wert von 61 (somit wäre die Ausgabenpauschale 70% statt 60%) ergeben kann. Dies wurde dem Beschwerdeführer vor Ort persönlich mitgeteilt."*

In der ergänzenden Stellungnahme des Forstsachverständigen vom 02.02.2022 zum Vorlageantrag wird ausgeführt:

„Der beeinspruchte Punkt „Bringungsbedingungen und Geländebeziehungen im Hochwald“ (2.2 lt. Luf 1-FO HF2014) drückt einerseits die Geländebeziehungen nach der Geländeform (in den Spalten) und andererseits die Holzbringungsverfahren (in den Zeilen) aus; sh. Luf 1. Während die Geländeformen - a) und b) „gleichförmig ...“ c) und d) „ungleichförmig...“ weitgehend statisch sind, verändern sich Holzbringungsverfahren z.B. infolge Forst-Wegebau und technologischer Weiterentwicklung der Forstmaschinen. Die Summe der Geländebeziehungen laut Beschwerde (u. Vorlageantrag) mit:

a) und b) $105+50 = 155\text{ha}$; somit 46% bzw. c) und d) $35+150=185\text{ha}$, somit 54% der 340 ha Wirtschaftswaldfläche widerspricht den Ergebnissen der Forstinventur (Waldwirtschaftsplan = Operat 1991), in welchem

*a) und b) mit 53 % bzw. c) und d) mit 47 % der Wirtschaftswaldfläche festgestellt wurden (Beilage 1). Diese Feststellungen basieren auf wochenlangen sehr umfangreichen Erhebungen im Wald (Forstinventur für Waldwirtschaftsplan 1991 erstellt im Auftrag des Vorbesitzers). Weder Veränderungen dazu infolge tektonischer Verwerfungen, noch infolge Entwicklung eines flächigen starken Unterwuchses (über Mannshöhe) wurden bei der örtl. Erhebung (am 18.09.20) festgestellt. Der bloße Hinweis auf „nochmalige örtliche Erhebungen“ und (sehr allgemein) auf GIS-***2*** entsprechen nicht einer Datenerhebung je Detailwaldfläche wie bei einer Forstinventur. Dass sich die Geländeformen massiv verändert hätten, ist nicht nachvollziehbar. Widersprüche der Beurteilungen seitens der Partei zeigt auch, dass in der Erklärung Luf 1-FO HF2014 vom 3.3.2017 (sh. Beilage 2) $30+162=192\text{ ha}$, somit 57% der erklärten Wirtschaftswaldfläche (337 ha) als gleichförmig a) und b) erklärt wurden, gegenüber nun 46% laut Beschwerde und Vorlageantrag.*

Weiteres sind die Bringungsbedingungen (Holzbringungsverfahren) lt. Partei unerklärlich sehr verschieden erklärt worden. In der Erklärung Luf 1-FO HF2014 vom 3.3.2017 wurden zuerst nur $30+35 = 65\text{ha}$ als „Schleppergelände und Liefern bergab bis 100m“ angeführt. Nachdem dies im Bescheid des FA77 zur HF2014 auf 240 ha berichtigt wurde, wurden in der Beschwerde $105+35=140\text{ha}$ angeführt – dh. mehr als das doppelte der Erklärung zuvor. Bei der örtl. Erhebung (18.09.20) wurde festgestellt, dass von der Partei u.a. eine Fläche hier nicht angeführt wurde, die nach Hangneigung sowie Geländeform sehr wohl den Kriterien „Schleppergelände“ entspricht. Bereits im Waldwirtschaftsplan 1991 waren diese Flächen (Unterabteilungen 2f, 2g

sh. Beilage 3), obwohl damals nur unterfangend mit Forstwegen erschlossen, als Schleppergelände beurteilt worden (Hangneigung 35%, Gelände gleichförmig, Rückemethode „S“ Schlepper und „SZ“ Schlepper mit Seilzugzug). Die nun erweiterte Erschließung mittels Forstwegen (die diese Fläche zusätzlich durchqueren und nun auch oberhalb anschließen) sowie die technologische Weiterentwicklung der Forstmaschinen seit 1991 rechtfertigen umso mehr die Beurteilung zur HF2014 als „Schleppergelände“. Diese am 19.09.20 gemailte Fläche von 13ha (sh. Beilage 4 u. 5 Mail und Karte der Partei mit Anmerkungen von H.) wurde daher dem „Schleppergelände“ hinzugerechnet (und bei dem „Seilgelände bergauf ...“ abgezogen). Summe „Schleppergelände“ 140+13=153ha. Wie im BVE-Bescheid angeführt wurden die Bringungsbedingungen und Geländeverhältnisse im Hochwald“ folglich berichtigt auf

- 1) Summe 153 ha Schleppergelände
- 2) Geländeform a) und b) mit 53 %

Bringung:	Gelände a b	Gelände c d		Summe ha	%
SL (Schlepper)	81	72		153	45%
Tauf (Seil bergauf bis 500m)	99	88		187	55%
Tab	0	0		0	0%
LS	0	0		0	0%
Summe ha	180	160		340	
%	53%	47%			

Anmerkung: in der Stellungnahme vom 30.10.20 wurde auf Seite 2 irrtümlich eine falsche Tabelle dazu eingefügt. Weitere Flächen, die lt. Partei ebenso unzutreffend als „Seil bergauf bis 500m“ eingestuft wurden (wie z.B. Unterabteilungen 5a1, 5b, 6n1, 6 n2, 6 p, 1 d1 bis 1 d3 ... lt. Operat 1991) wären ebenso zu berichtigen. Diese würden den Anteil der Schlepper Flächen zu ungunsten der Seil-Flächen (bergauf) noch weiter erhöhen.

Der weitere beanspruchte Punkt „Bedingungen zu Wegebau und Wegeerhaltung“ (2.3 lt. Luf 1-FO HF2014) bezieht sich auf die Bedingungen zu Forstwegen im Wirtschaftswald Hochwald. Erklärt wurde bezüglich „... Felsanteil oder die erforderliche Zufuhr und Aufbringung einer Schottertragschicht für den Unterbau“ ein Anteil von 55% des Forstwegenetzes. Dieser Anteil wurde im BVE-Bescheid berichtigt auf 35%.

Dies deshalb, da bei der örtlichen Erhebung keine durchgehenden Felsanteile von mehr als 15% feststellbar waren. Sowohl nach Geologie - es dominieren Glimmerschiefer, ***5*** und Buntscheck-Gneise - als auch nach dem Wald-Standortstyp liegen nur rd. 17 % Bodentypen mit hohem Felsanteil vor (wie ***6*** und ***7***; siehe Waldwirtschaftsplan 1991), und Bodentypen der vernässte Standorte mit weichem Untergrund oder Lehm, die eine Schotterung des Untergrundes zur Festigung erfordern würden, beschränken sich auf minimale Flächenanteile (unter 1 %). Weiteres waren 2020 ebenso nur vereinzelt kleinere Flächen sichtbar, welche eine Befestigung des Forstwegeunterbaues mit einer (Schotter-) Tragschicht erfordern würden. Betriebseigene Schotterabbauflächen, von welchen große Schottermengen

*abgebaut worden wären, waren ebenso nicht vorhanden. Daher wurde der Felsanteil sowie das Erfordernis eines Schotterunterbaues mit maximal 35% beurteilt. Auch dieser Punkt wurde Herrn ***Bf1*** vor Ort mitgeteilt (Lt. AV 18.09.20 Forstakt „Anteil ca. 25-35%).*

Lt. Anlage 2 der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung von forstwirtschaftlichem Vermögen GZ: BMF-010202/0104-VI/3/2014 lautet dieser Punkt:

„Durchgehender Felsanteil oder erforderliche Zufuhr und Aufbringung einer Schottertragschicht im Unterbau, falls der Bedarf 1 m³ pro Laufmeter übersteigt“.

Gerade dieser Schotterbedarf für den Unterbau zur Festigung bei Problemstellen wie z.B. bei Lehm Böden (damit der Forstweg hält) wird von Forstbesitzern sehr oft mit der Auftragung einer Schotterschicht auf die Fahrbahn verwechselt. Letztere ist branchenüblich, und dient weniger der Befestigung, als vielmehr der besseren Befahrbarkeit (schneller, minimiert Verrüttelung ...). Bei einem Forstwegenetz von 32,2 km (Lt. Erklärung) würde der Schotterbedarf für den Unterbau bei 55% mehr als 17.700 m³ oder mehr als rd. 2.200 LKW-Fuhren betragen. Auch wenn man einen Felsanteil von rd. 15% (Lt. Beurteilung beim Vorbesitzer 150 lfm / km Wegelänge) abzieht, würde ein Bedarf von über rd. 12.900 m³ bzw. mehr als 1.600 LKW Fuhren verbleiben. Dies würde die Wegebaukosten dermaßen erheblich verteuern, dass die Errichtung eines, wie hier auf 32,2 km überdurchschnittlich erweiterten Forstwegenetzes unwirtschaftlich würde. Das Forstwegenetz wurde hier von 17,7 km (1991) bis 2014 um 14,5 km erweitert, und beträgt mit 77 Laufmeter pro Hektar beinahe das Doppelte der durchschnittlichen Erschließung von Forstbetrieben.

Angemerkt wird, dass die Erklärung zur HF 2014 sowie die Beschwerde offensichtlich darauf ausgerichtet war bzw. ist, eine Minderungszahl kleiner 62,0 zu erreichen, um eine Ausgabenpauschale (bei „Selbstschlängerung“) von 70% zu erzielen. Dies erscheint für diesen Forst sowohl nach dem überdurchschnittlich hohen Forsterschließungsgrad, der weitgehend gleichförmigen Geländeform, der Hangneigung um i.D. (relativ sanften) 43% und durchschnittlichem Wegebau, sowie Wegeerhaltungsaufwand gegenüber den Forstbetrieben in steiler, wenig erschlossener Gebirgslage als nicht gerechtfertigt.

Beilage:

1 Geländeform lt. Waldwirtschaftsplan

2 Luf 1-FO HF2014 vom 3.3.2017

3 Waldwirtschaftsplan zu Waldflächen 2f, 2g

4, 5 Mail und Karte Partei mit Anmerkung SV“

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Nach § 18 Abs. 1 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) idgF umfasst das Vermögen, das nach den Vorschriften des zweiten Teiles dieses Bundesgesetzes zu bewerten ist, die folgenden Vermögensarten:

1. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen;
2. Grundvermögen;

- 3. Betriebsvermögen;
- 4. sonstiges Vermögen.

Gemäß § 19 BewG 1955 gelten die Werte, die nach den Vorschriften dieses Abschnittes für wirtschaftliche Einheiten (land- und forstwirtschaftliche Betriebe, gewerbliche Betriebe sowie Grundstücke und Gewerbeberechtigungen, die nicht zu einem gewerblichen Betrieb gehören) oder Untereinheiten (Grundstücke und Gewerbeberechtigungen, die zu einem gewerblichen Betrieb gehören) gesondert festgestellt werden, als Einheitswerte.

Nach § 20 Abs. 1 BewG 1955 werden die Einheitswerte allgemein festgestellt (Hauptfeststellung) in Zeitabständen von je neun Jahren für die wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und des Grundvermögens, für die Betriebsgrundstücke und die Gewerbeberechtigungen.

Im Abs. 2 dieser Bestimmung ist geregelt, dass der Hauptfeststellung die Verhältnisse zu Beginn des Kalenderjahres (Hauptfeststellungszeitpunkt) zugrunde gelegt werden.

Gemäß § 20c BewG 1955 ist die zum 1. Jänner 2010 vorgesehene Hauptfeststellung der Einheitswerte (EW) für wirtschaftliche Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zum 1. Jänner 2014 durchzuführen.

Begriff und Bewertung des forstwirtschaftlichen Vermögens sind gemäß § 46 BewG 1955 wie folgt geregelt:

(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.

In der Kundmachung des BMF auf Grund des § 46 Abs. 3 BewG 1955 über die Bewertung von forstwirtschaftlichem Vermögen (GZ BMF- 010202/0104-VI/3/2014, verlautbart im Amtsblatt zur Wiener Zeitung am 5.3.2014) ist für Betriebe mit mehr als 100 Hektar Forstbetriebsfläche geregelt:

Nach § 1 sind die Hektarsätze für die Holzbodenfläche im Wirtschaftswald-Hochwald eines

Betriebes mit überwiegend regelmäßigen Holznutzungen und mit regelmäßigem Altersklassenverhältnis ... in der Anlage 1 ... kundgemacht.

Der Verfassungsgerichtshof (VfGH) hat am 6.10.2010, B 298/10, erkannt, dass der Gleichheitsgrundsatz nicht verletzt wird, wenn der Gesetzgeber ein mit Typisierungen und Schätzungen operierendes Bewertungsverfahren wählt. Der VfGH hat auch das System der Einheitswert-Bewertung nicht in Frage gestellt, sondern nur die „historischen Einheitswerte“ als ungeeignete Bemessungsgrundlage für die Abgabenbemessung angesehen.

Die Einheitswerte wurden durch die Hauptfeststellung 2014 an die derzeitigen ökonomischen Verhältnisse angepasst, um die pauschalierte Festsetzung der Steuern im land- und forstwirtschaftlichen Bereich weiter aufrecht zu erhalten.

Die Alternativen dazu wären einerseits umfangreiche und aufwändige Aufzeichnungsverpflichtungen für die einkommensbezogenen Abgaben und Beihilfen und andererseits bei vermögensbezogenen Abgaben die Bewertung nach Verkehrswerten (vgl. Wakounig/Trauner/Kamleitner, Die land- und forstwirtschaftliche Hauptfeststellung 2014, SWK, Linde, S 13 ff).

Bedeutung des Einheitswertes für die Land- und Forstwirtschaft:

- Ertragswert gesichert

Damit gelten keine Verkehrswerte bei vermögensrechtlichen Abgaben.

- Pauschalierung für die meisten Betriebe weiter möglich

Dadurch sind keine Aufzeichnungen erforderlich.

Betriebsführer können allerdings jederzeit einen Antrag auf Berücksichtigung der tatsächlichen Einkünfte bei den Sozialversicherungsbeiträgen und bei der Einkommensteuer stellen.

Die Hauptfeststellung nach mehr als 25 Jahren ist Grundvoraussetzung für den Erhalt des Einheitswertes.

Ohne Hauptfeststellung - Ende des Einheitswertes in seiner umfassenden Bedeutung für die Land- und Forstwirtschaft. (vgl. Homepage der Landwirtschaftskammer Österreich:

<https://www.lko.at/einheitswert-hauptfeststellung+2500++2188441+6050>, Abfrage 08.02.2018).

Bewertungsmaßstab für forstwirtschaftliche Betriebe ist ebenso wie für landwirtschaftliche Betriebe der Ertragswert. Dieser beruht aber nicht auf bloßen Wertzuwächsen im stehenden Holz, sondern auf der Fiktion von aus geschlägertem Holz realisierten Erträgen (VwGH 19. 4. 1988, 87/14/0080). Der Ertragswert wird entsprechend der völlig anderen Gestaltung der Ertragsverhältnisse bei forstwirtschaftlichen Betrieben anders ermittelt als bei landwirtschaftlichen Betrieben. Dies findet seinen Grund in erster Linie darin, dass bei der Forstwirtschaft nicht wie bei der Landwirtschaft der Grund und Boden den wichtigsten Ertragsfaktor bildet, sondern der vorhandene Baumbestand, der auf dem Boden stockt (vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 46, Rz 24).

Im Gegensatz zur Landwirtschaft ist aus den in Rz 24 angeführten Gründen die forstwirtschaftliche Bewertung keine vergleichende Bewertung, sondern eine Einzelertragsbewertung. Das bedeutet, dass sich der konkrete Bewertungsvorgang nicht an Bewertungen von Vergleichsbetrieben orientiert, sondern anhand von individuellen Merkmalen erfolgt, welche in den Bewertungsrichtlinien für das forstliche Vermögen festgelegt sind. Diese erhalten nach Beratung im Bewertungsbeirat und Kundmachung im „Amtsblatt zur Wiener Zeitung“ rechtsverbindliche Kraft und stehen somit auf der Stufe einer Rechtsverordnung (VwGH 5. 7. 2004, 2000/14/0120 und vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 46, Rz 28).

Zur Vermeidung von Schwierigkeiten aufgrund von Abweichungen bei der Beurteilung der Ertragsbedingungen zwischen den tatsächlichen und den regelmäßigen Verhältnissen sieht daher die Kundmachung des Bundesministeriums für Finanzen bezüglich der Bewertungsgrundlagen für das forstwirtschaftliche Vermögen zum 1. 1. 2014 für die Hauptfeststellung der Einheitswerte des forstwirtschaftlichen Vermögens vor, dass die Abschläge gemäß Abs 5 in Form von Minderungssätzen erfolgen. Bei Berechnung dieser aus Vereinfachungsgründen in Hundertsätzen ausgedrückten Minderungssätze wurde gemäß § 46 Abs 5 festgestellt, inwieweit mögliche Abweichungen der tatsächlichen Verhältnisse von den bei der Feststellung der Hektarsätze unterstellten regelmäßigen Verhältnissen wesentlich sind und zu einer wesentlichen Ertragsminderung führen. Der durch diese Ertragsminderung sich ergebende Unterschiedsbetrag wurde nach Vervielfachung mit 18 zur Ermittlung des Minderungssatzes in Relation zu den entsprechenden Hektarsätzen gestellt (vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 46, Rz 34).

Außer der inneren Verkehrslage beeinflussen Wegebau (bzw Wegeerhaltungskosten) und die Bringungsbedingungen den Ertragswert hinsichtlich der regelmäßig unterstellten Bedingungen und können durch Minderungssätze berücksichtigt werden. In jedem Fall muss grundsätzlich beachtet werden, dass eine Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse des einzelnen Betriebes insoweit unzulässig ist, als sie durch Umstände bedingt sind, die im Widerspruch zu einer ordnungsgemäßen und gemeinüblichen Bewirtschaftung stehen (§ 32 Abs 2). Deshalb ist die Anwendung eines Abschlags für teurere Bringungsverfahren (Seilbringung mithilfe von zeitweise stationären Anlagen) ein Widerspruch zu einer ordnungsgemäßen fremdüblichen Bewirtschaftung, wenn auf der Waldfläche zB infolge einer günstigen Erschließung tatsächlich kostengünstigere Ernteverfahren zum Einsatz kommen, die mithilfe von fahrbaren Forstmaschinen mit der üblichen Standardausstattung ohne Weiteres (auch im Wege des Zuzuges) durchgeführt werden können (zB Forstschlepper mit angebauter Seilwinde oder vergleichbare landwirtschaftliche Maschinen wie zB adaptierter Traktor) (vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 46, Rz 36).

Die diesbezüglich 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 ha Forstfläche vorgesehen. Es ist dies eine Betriebsgrößenkategorie, in der üblicherweise keine aussetzenden Betriebe vorkommen (vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 46, Rz 38).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss dieser Rechtsprechung zufolge den Bestand einer Tatsache nicht im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachweisen (vgl. zB VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025; Ritz/Koran, BAO⁷, § 167 Rz 8 mwN).

Beim Grundbesitz des Beschwerdeführers handelt es sich um forstwirtschaftliches Vermögen iSd Bewertungsgesetzes über 417 ha, davon 340 ha Wirtschaftswald-Hochwald, das anlässlich der Hauptfeststellung zum 1. Jänner 2014 neu bewertet wurde. Die bisherigen Einheitswerte in der Land- und Forstwirtschaft basierten auf der Hauptfeststellung zum 1. Jänner 1988.

Mit Einheitswertbescheid zum 01.01.2014 (Hauptfeststellung) vom 28. August 2018 wurde für den forstwirtschaftlichen Betrieb des Beschwerdeführers (Bf.) ein Einheitswert iHv 80.400,00 € festgestellt.

Auf Grund der Beschwerde erfolgte am 18.09.2020 eine Begehung des forstwirtschaftlichen Betriebes vor Ort mit dem Forstsachverständigen und dem Beschwerdeführer. Die vom Forstsachverständigen getroffenen Feststellungen wurden dem Bf. zur Kenntnis gebracht, diese sind in der Folge in die Stellungnahme des Forstsachverständigen vom 30.10.2020 eingeflossen.

Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 18.12.2020 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und der Ertragswert der forstwirtschaftlich genutzten Flächen auf Grund der Stellungnahme des Forstsachverständigen vom 30.10.2020 auf 80.347,26 € reduziert (Fläche 417,2900 ha x Hektarsatz 192,55 €) bzw. ergibt der beschwerdeggst. gerundete Einheitswert gemäß § 25 BewG 80.300 €.

Der Beschwerde wurde im Punkt Bringungsbedingungen (Luf 1 FO 2.2) teilweise stattgegeben, zu berichtigen gegenüber dem Erstbescheid war jedoch der Punkt Wegebau- und Wegeerhaltungsbedingungen (Luf 1 FO 2.3), sodass die Minderungszahl 63,2 ergibt.

Der Beschwerdepunkt betreffend Bringungsbedingungen und Geländeverhältnisse im Hochwald wurde vom Bf. weder präzisiert noch nachgewiesen. Der Bf. stützt sich in der Beschwerde lediglich auf allgemeine Aussagen wie nochmalige örtliche Erhebungen und die

Daten aus der GIS-***2***. Daraus lässt sich für die Feststellung des Einheitswertes zum 1.1.2014 jedoch nichts gewinnen.

Weiters sind die Bringungsbedingungen (Holzbringungsverfahren) vom Beschwerdeführer sehr unterschiedlich angegeben worden. In der Erklärung zur HF 2014 vom 3.3.2017 wurden zuerst nur $30+35 = 65$ ha als „Schleppergelände und Liefern bergab bis 100m“ angeführt. Nachdem dies im Erstbescheid vom Finanzamt auf 240 ha berichtigt wurde, wurden in der Beschwerde $105+35 = 140$ ha angeführt – dh. mehr als die doppelte Fläche im Vergleich zur Erklärung davor. Darüber hinaus wurde bei der örtlichen Erhebung des Forstsachverständigen am 18.09.2020 festgestellt, dass eine Fläche hier nicht angeführt wurde, die nach Hangneigung sowie Geländeform den Kriterien des „Schleppergeländes“ entspricht (siehe dazu die Ausführungen in der Stellungnahme des Forstsachverständigen vom 02.02.2022), die daraufhin vom Bf. mit E-Mail vom 19.09.2020 nachgenannt wurde.

Betreffend dem Beschwerdevorbringen „Bedingungen zu Wegebau und Wegeerhaltung“ wird auch auf die umfangreichen Ausführungen in der Stellungnahme des Forstsachverständigen vom 02.02.2022 verwiesen.

Die Ausführungen in den beiden Stellungnahmen des Forstsachverständigen sind schlüssig, ausführlich, vollständig und nicht widersprüchlich.

Ausgehend von den Ausführungen in den Stellungnahmen des Forstsachverständigen der Finanzverwaltung sieht es das Bundesfinanzgericht als erwiesen an, dass die Feststellung des Einheitswertes zum 01.01.2014 für den forstwirtschaftlichen Betrieb des Beschwerdeführers in der Beschwerdevorentscheidung vom 18.12.2020 in Höhe von 80.300 € rechtsrichtig erfolgte. Die Feststellungen des Forstsachverständigen wurden dem Bf. bei der örtlichen Erhebung am 18.09.2020 zur Kenntnis gebracht.

Die Ermittlung des Einheitswertes zum 1.1.2014 wurde aufgrund der gesetzlichen Vorgaben in den §§ 20c und 46 BewG 1955 durchgeführt.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungs- und Verfassungsgerichtshofes war über die Beschwerde wie im Spruch zu entscheiden.

Zur Unzulässigkeit einer 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.

Da im vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere weil der als erwiesen anzunehmende Sachverhalt in freier Beweiswürdigung festgestellt wurde und das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht, ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 21. Februar 2024