

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 25. März 2021 gegen den Bescheid des ***FA alt*** (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 13. Oktober 2020 betreffend Einheitswert des land- u. forstwirtschaftl. Betriebes 01.01.2019 Einheitswertaktenzeichen Nummer zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Das Finanzamt erließ am 20.01.2016 den Hauptfeststellungsbescheid zum 01.01.2014 mit Wirksamkeit 01.01.2015. Dieser Bescheid setzte erklärungsgemäß für **12,7877 ha** forstwirtschaftliche Fläche einen Ertragswert von **EUR 860,78** fest.

Auf Grund einer Schenkung im Jahr 2018 verringerte sich die forstwirtschaftliche Fläche von 12,7877ha auf 7,7877 ha. Daraufhin erging am 13.10.2020 der Wertfortschreibungsbescheid zum 01.01.2019 und setzte den Ertragswert für **7,7877 ha** verbliebene Fläche mit **EUR 1.573,12** fest. Der Grund der Steigerung des festgesetzten Ertragswertes bei gleichzeitig verringerter Fläche, lag in der erstmaligen Anwendung der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung von forstwirtschaftlichen Vermögen, Gz BMF-010202/0104-VI/2014, welche für den Bezirk M einheitlich einen pauschalierten Hektarsatz iHv EUR 202,- vorsieht.

Dagegen brachte der Bf. eine Beschwerde ein und rügte, dass durch die Heranziehung des pauschalierten Wertes keine Differenzierung zwischen Gunst- und Ungunst - lage erfolge und unter Heranziehung dieser Kundmachung keine Möglichkeit gegeben sei, Härten die sich durch den fixen Hektarsatz ergeben, auf Antrag oder von Amts wegen zu korrigieren. Sinngemäß

fürhte der Bf. aus, dass die Anwendung des pauschalen Hektarsatzes zwar dem Buchstaben des Gesetzes entspreche, aber trotzdem dem Wesen nach der Einheitswert falsch festgesetzt sei, da die Steuern und Sozialabgaben das 2 – 3fache des Ertrages ausmachen und der Einheitswert ein Ertrags- und kein Verkehrswert sei. Der Bf. beantragte deshalb sinngemäß, den Hektarsatz von EUR 67,31 aus dem Hauptfeststellungsbescheid vom 1.1.2014 für den Wertfortschreibungsbescheid anzuwenden.

Weiterer Verfahrensgang:

Das Finanzamt wies mit Beschwerdeverentscheidung vom 14.04.2021 die Beschwerde zurück, da die Beschwerdefrist (von einem Monat) abgelaufen sei.

In der Folge wies der Bf. das Finanzamt am 12.05.2021 darauf hin, dass Fristerstreckungsanträge eingebracht worden seien und somit die Beschwerde fristgerecht eingebracht sei. Weiters ergänzt der Bf. seine Beschwerde insoweit, in dem in drei Punkten verfassungsgesetzliche Bedenken v.a. gegen den Gleichheitsgrundsatz geäußert werden.

Am 10.06.2021 hob das Finanzamt gem § 299 BAO die Beschwerdeverentscheidung vom 14.04.2021 auf und erließ gleichzeitig eine neue Beschwerdeverentscheidung.

Der Einheitswert für das forstwirtschaftliche Vermögen wurde unverändert belassen, da die pauschalen Hektarsätze auf Grund der Größe der Liegenschaft (unter 10 ha Fläche) aus der cit. BMF-Kundmachung ex lege anzuwenden seien. Zusätzlich wurde auf die Judikatur des BFG (RV/4100647/2016) und des VwGH (VwGH 8.4.1991, 89/15/0134) verwiesen.

Am 11.06.2021 brachte die Bf. den Vorlageantrag ein und verwies auf die drei ausgeführten Punkte vom 12.05.2021.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. ist Eigentümer der Liegenschaft KG im Bezirk M. Die forstwirtschaftliche Grundstücksfläche (GStNr) verringerte sich auf Grund eines Schenkungsvertrages im Jahr 2018 von 12,7877 ha auf 7,7877 ha.

2. Beweiswürdigung

Die Hektargrößen und genutzten Flächen ergeben sich aus dem Einheitswertbescheiden zum 01.01.2014 und 01.01.2019 und sind unstrittig.

Dass der Wald den Kriterien des § 1 a ForstG entspricht, wurde ebenso nicht bestritten.

Dass der Bf. Eigentümer der betreffenden Liegenschaft ist, ist ebenso unstrittig und ergibt sich aus dem Grundbuch.

3. Rechtliche Beurteilung

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

3.1. Zu Spruchpunkt I:

Strittig in diesem Verfahren ist, ob für die forstwirtschaftlich genutzten Flächen in der KG Ranten Bezirk M zur Berechnung des Ertragswertes der Hektarsatz auf Grundlage der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung von forstwirtschaftlichen Vermögen GZ: BMF-010202/0104-VI/3/2014 heranzuziehen ist, wenn der forstwirtschaftliche Ertrag nicht einem allgemeinen Durchschnitt entspricht und somit der pauschale Hektarsatz der cit. Grundlage des Bundesministers für Finanzen nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspricht. In diesen Fall hat sich der Ertragswert von ursprünglich EUR 67,31 pro Hektar durch Anwendung des pauschalen Hektarsatzes aus der cit. BMF Kundmachung auf EUR 202,00 pro Hektar erhöht.

3.2. Rechtsgrundlagen:

§ 46 BewG 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.

....

§ 44 BewG Bekanntgabe und Wirkung der Entscheidung.

Nach Beratung im Bewertungsbeirat trifft das Bundesministerium für Finanzen über den Gegenstand der Beratung die Entscheidung. Durch die Kundmachung der Entscheidungen im "Amtsblatt zur Wiener Zeitung" erhalten diese für die Hauptfeststellung der Einheitswerte und für alle Fortschreibungen und Nachfeststellungen bis zur nächsten Hauptfeststellung rechtsverbindliche Kraft. ...

Anhang IV: Kundmachung Forst

GZ: BMF-010202/0104-VI/3/2014, verlautbart im Amtsblatt zur Wiener Zeitung am 5. März 2014

Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung von forstwirtschaftlichem Vermögen

Auf Grund des § 46 Abs. 2 in Verbindung mit § 44 des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148/1955, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 63/2013, wird nach Beratung in der forstwirtschaftlichen Abteilung des Bewertungsbeirates kundgemacht:

...

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, wobei Christbaumkulturen auf Waldboden über 0,5 Hektar, Auwald und Schutzwald bundesweit einheitlich bewertet werden.

.....

Anlage 13:

M Hektarsatz (EUR pro Hektar): 202

3.3. Rechtliche Erwägungen:

Die Einheitswerte wurden durch die Hauptfeststellung 2014 auf Grundlage der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung von forstwirtschaftlichen Vermögen, GZ: BMF-010202/0104-VI/3/2014 pauschal nach Anlage 13 für den Bezirk M ausgewiesenen Hektarsatz von EUR 202 festgesetzt.

Grundlage für die Bewertung des forstwirtschaftlichen Vermögens bilden die gem. § 46 Abs 3 BewG vom Bundesminister für Finanzen verordneten Kundmachungen. Die Kundmachung über die Bewertung von forstwirtschaftlichem Vermögen vom 5.3.2014 i.d.F. vom 30.12.2014.

Abhängig von der Betriebsgröße erfolgt die Bewertung des forstwirtschaftlichen Vermögens nach verschiedenen Verfahren (vgl. Wakounig/Trauner/Kamleitner, Die land- und forstwirtschaftliche Hauptfeststellung 2014, SWK, Linde, Kapitel 5.5.3 Bewertung forstwirtschaftlichen Vermögens).

Die Bf. rügt in drei Punkten, dass der pauschale Hektarsatz überhaupt nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspricht.

1.

In Punkt 1 rügt der Bf., dass sein Wald fünf Nachbarn habe und diese Wälder dieselbe Bonität hätten. Deshalb hätten die Nachbarn bei der Hauptfeststellung einen ähnlichen Einheitswert pro Hektar erhalten. Nur beim Bf. hätte sich der Einheitswert verdreifacht, weil ab dem Zeitpunkt der Schenkung es sich bei diesem Wald um Kleinstwald handle. Dies widerspreche dem Gleichheitsgrundsatz der Verfassung.

2.

In Punkt 2 rügt der Bf., dass es Grundsatz des EStG und aller Steuern sei, dass aus dem Nettoertrag vor Steuern alle Steuern und Abgaben leistbar sein sollten. So könne der Einheitswert eines Grundstückes nicht so hoch festgesetzt werden, dass die daraus resultierenden Steuern und Abgaben höher sind als der tatsächliche Ertrag des Grundstückes. Der Bf. behauptet in diesen Punkt, dass EUR 1.000,- Ertrag vor Steuern und Abgaben etwa Abgaben iHv EUR 2.000,- entgegenstehen. Die EUR 2.000,- setzen sich im Wesentlichen aus SV-Bauern, ESt, Gemeindesteuern, Landwirtschaftskammerumlage zusammen.

3.

In Punkt 3 rügt der Bf. die Inkonsistenz bei der Bewertung. Wenn dasselbe Grundstück nun kleiner ist kann es nun nur weniger Wert sein. Dass der Einheitswert um das 3fache nun gestiegen ist, stelle eine Inkonsistenz dar. Denn umso größer das Grundstück sei, umso kleiner seien die Fixkosten bei der Holzschlägerung.

Im Abschluss des Vorbringens der Beschwerde schreibt der Bf.:

„Wo der Fehler bei dieser plötzlichen 3 fachen Bewertung eines Grundstückes liegt, kann ich nicht beurteilen.

a) Es fehlt vielleicht im EW-Gesetz eine aliquote Wertfortschreibungsmöglichkeit bei Grundstücksverkäufen, wenn Kleinwaldgröße erreicht wird.

b) Gunstlagen und Ungunstlagen – bei mir liegt der Wald in 1500m Höhe) werden offensichtlich im Erlass des BM für Kleinwald nicht berücksichtigt. Der Ertrag in einem ebenen Kleinwald mit

guter Bonität in 750m Höhe oder in einem steilen Wald in 1500m Höhe mit schlechter Bonität ist natürlich ein gewaltiger Unterschied.

c) Weiters sollte im Erlass für Kleinwald eine Möglichkeit der echten Bewertung auf Antrag vorhanden sein, wenn sich sehr starke Unterschiede bei der pauschalen Bewertung ergeben.“

Gem § 46 Abs 2 iVm § 44 BewG hat das Finanzamt die rechtsverbindlichen Werte der zitierten Grundlage des Bundesministers für Finanzen ex lege anzuwenden. Über diese Werte trifft gem. § 44 BewG das Bundesministerium für Finanzen nach Beratung im Bewertungsbeirat die Entscheidung.

Diese Grundlage des BMF regelt unter § 14 die Kleinbetriebe, wobei eine Waldfläche bis 10 ha, nach Anlage 13 bewertet wird, soweit es sich nicht um Christbaumkulturen auf Waldboden über 0,5 Hektar, Auwald und Schutzwald handelt.

Der Hektarsatz EUR 202 entspricht dieser Grundlage, die gegenständliche Gesamtfläche beträgt unter 10 ha.

Ebenso ist in diesen Verfahren unstrittig, dass forstwirtschaftliches Vermögen vorliegt, da es sich um Wald gem. § 1a ForstG handelt.

Der Bf. führt in seiner Beschwerde grundsätzlich verfassungswidrige Bedenken der Anwendung des bezirksweisen einheitlichen Hektarsatzes aus der „Kundmachung Forst“ für Kleinstwald gemäß § 46 BewG aus, dass der angefochtene Einheitswertbescheid den 3-fachen Wert gegenüber der Hauptfeststellung ausweist. Der Bf. rügt nicht, dass das Finanzamt das Gesetz falsch angewendet habe, sondern sieht eine Verfassungswidrigkeit wegen Grundrechtsverletzung(en) als gegeben an und macht abschließend Vorschläge, wie das Gesetz bzw. die „Kundmachung Forst“ abgeändert werden könnten, um dieser massiven Erhöhung des Einheitswertes entgegenzutreten zu können.

Dem ist entgegenzuhalten, dass gerade bei pauschal verordneten (Hektar-)Sätzen nicht der tatsächliche Ertrag berücksichtigt werden kann. In der Forstwirtschaft gilt der Grundsatz je größer umso genauer und je kleiner umso pauschaler. Der Bf. kritisiert die Erhöhung des Einheitswertes um ca. den 3fachen Wert im Vergleich zum Hauptfeststellungsbescheid. Dies ergibt sich auf Grund der unterschiedlichen Vorgangsweisen der Ertragswertberechnung. Während im Zeitpunkt der Hauptfeststellung die Waldfläche über 10 ha betrug und die Ertragswerte deshalb individuell (zB nach Lage) ermittelt wurden, war im Zeitpunkt der Wertfortschreibung zum 1.1.2019, der bezirksweise pauschale Ertragswert der BMF Kundmachung für Kleinstwald ex lege anzuwenden, da in Folge der Schenkung, die Waldfläche in der Folge unter 10 ha betrug. Somit gilt das vom Gesetzgeber gewollte verwaltungsökonomische einfachere Verfahren für Kleinstwald. Es gibt Wälder in diesem Bezirk, welche einen höheren Ertragswert aufweisen und welche einen niederen. In diesem Fall

ist der individuelle Ertragswert durch die Hochwaldlage vermindert. Während bei Wäldern mit über 10 ha Fläche Einzelkriterien, wie zB die Lage des Waldes, berücksichtigt werden, gilt beim Kleinstwald auf Grund der Verwaltungsökonomie eine pauschale Durchschnittsbetrachtung. Damit die Abweichungen in der Steuerbelastung nicht allzu hoch sein können, gelten die pauschalen Hektarsätze nur für Kleinstwald (bis zu einer Größe von 10ha). Bezüglich der Leistbarkeit der Abgaben und Steuern ist anzumerken, dass der Einheitswertbescheid ein Grundlagenbescheid ist. Wenn der Bf. hierin eine Rechtswidrigkeit erblickt, indem die Summe sämtlicher Steuern und Abgaben (Einkommensteuer, Grundsteuer, Gemeindeabgabe, Sozialversicherung, Landwirtschaftskammerumlage) das Einkommen nicht deckt, so sieht der Bf. hierin ebenso eine verfassungswidrige Grundrechtsverletzung, jedoch keine gesetzeswidrige Anwendung der „Kundmachung Forst für Kleinstwälder“.

Soweit der Bf. durch die Anwendung der „Kundmachung Forst für Kleinstwälder“, wie in der Beschwerde insbesondere in den 3 Punkten dargestellt, eine Verfassungswidrigkeit erblickt (zB Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes) sei angeführt, dass sich auch der Verfassungsgerichtshof mit der Frage der Verfassungsmäßigkeit des Bewertungsgesetzes wiederholt befasst hat. Zu Geschäftszahl B298/10 hat dieser am 06.10.2010 unter Hinweis auf das Erkenntnis B 1534/2007 erkannt, dass der Gleichheitsgrundsatz es dem Gesetzgeber nicht verwehrt, ein Bewertungsverfahren zu wählen, das verwaltungsökonomischen Anforderungen gerecht wird und mit Typisierungen und Schätzungen operiert.

Laut Judikatur des VfGH (so VfGH VfSlg. 18.093/2007, S 303 mwN), sei es dem Gesetzgeber erlaubt, einfache und leicht handhabbare Regelungen zu treffen um einen unwirtschaftlichen Verwaltungsaufwand zu vermeiden. Dadurch können laut VfGH regional oder individuell unterschiedliche Wertentwicklungen der Grundstücke in der Bemessungsgrundlage nicht abgebildet werden, woraus sich durchaus unsachliche Belastungsdiskrepanzen zwischen den Eigentümern von Grundstücken ergeben können (Zitat VfGH 06.10.2010 Gz B298/10).

Mit Beschluss vom 26.11.2018 lehnte der VfGH die Behandlung einer mit diesem Fall vergleichbare Beschwerde ab und führte aus, dass vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des VfGH zur Zulässigkeit (sachlich begründeter) pauschalierender Regelungen nicht zu erkennen sei, dass der Verordnungsgeber das ihm durch § 46 Abs 3 BeG 1955 eingeräumte Ermessen überschritten hätte, wenn er für Kleinstwälder einen regional einheitlichen Hektarsatz festlege (vgl. VfGH vom 26.11.2018, E 479/2017).

Auf Grund dieser Entscheidungen sieht das Bundesfinanzgericht keinen Zweifel an der Verfassungskonformität der im Beschwerdefall anzuwendenden Bestimmungen aus der Kundmachung der Entscheidungen des Bewertungsrates des Bundesministeriums für Finanzen gem § 46 Abs 3 iVm § 44 BewG 1955 und sieht sich somit nicht veranlasst, einen diesbezüglichen Normenprüfungsantrag an den VfGH zu stellen.

Ebenso ist nach Judikatur des VwGH 08.04.1991, 89/15/0134 bei Kleinstwäldern im Feststellungsverfahren eine Feststellung zu den Verhältnissen gemäß § 46 Abs. 4 BewG (natürliche Ertragsbedingungen, Holzarten, Altersklassen uÄ) nicht erforderlich (VwGH 8.4.1991, 89/15/0134). Somit ist laut dieser Judikatur bei pauschalierten ha-Sätzen für den Kleinstwald nicht zwischen Gunst- und Ungunst - lagen zu differenzieren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.4. 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 01.01.2019 wurde entsprechend der verbindlichen Kundmachung Gz: BMF – 010202/0104-VI/3/2014, verlautbart im Amtsblatt der Wiener Zeitung am 05.03.2014, ermittelt. Die Lösung einer Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, liegt nicht vor.

Graz, am 14. Oktober 2024