

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache ***Bf1*** und ***Bf2***, beide ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***Bf1***, ***Bf2-Adr*** als Vertreterin gemäß § 81 BAO, über die Beschwerde vom 26. Dezember 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 24. November 2024 betreffend Einheitswert des land- u. forstwirtschaftlichen Betriebes zum 01.01.2023 (Hauptfeststellung zum 1.1.2023) ***EWAZ*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der angefochtene Einheitswertbescheid vom 24.11.2024 (Hauptfeststellung zum 1.1.2023) abgeändert wie folgt:

„Für den Grundbesitz

GB ***1*** ***A***, ***EZ***

KG	GSt-Nr	Fläche (ha)
1 ***A***	***2***	0,9996

wird **zum 1.1.2023** festgestellt:

1. Art des Steuergegenstandes: forstwirtschaftlicher Betrieb.
2. Es wird gemäß § 25 BewG kein Einheitswert festgestellt
3. Die Zurechnung des Grundbesitzes erfolgte je zur Hälfte an ***Bf1*** und ***Bf2***.“

Der weitere vom Finanzamt am 10.2.2025 erlassene Einheitswertbescheid betreffend Hauptfeststellung zum 1.1.2023 wird ersatzlos aufgehoben.

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

Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle, die am Gegenstand der Feststellung beteiligt sind (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Einheitswertbescheid vom 24.11.2024 – Hauptfeststellung zum 1.1.2023

Mit Bescheid vom 24.11.2024 zu *****EWAZ***** führte das Finanzamt Österreich für das Grundstück Nr. *****2*****, Einlagezahl *****EZneu*****, Katastralgemeinde *****1***** *****A***** die Hauptfeststellung zum 1.1.2023 durch und traf mit Wirksamkeit ab 1.1.2023 folgende Feststellungen

1. Art des Steuergegenstandes: forstwirtschaftlicher Betrieb
2. Einheitswert: 150,00 Euro
3. Zurechnung des Einheitswertes: *****Bf1***** und *****Bf2***** Anteil je 1/2, somit je 75,00 Euro.

Begründet wurde der Bescheid wie folgt:

[...]

Grundsteuermessbescheid vom 24.11.2024 – Hauptveranlagung zum 1.1.2023

Ebenfalls am 24.11.2024 führte das FA eine Hauptveranlagung zum 1.1.2023 durch und setzte für den oben angeführten Grundbesitz den **Grundsteuermessbetrag** ausgehend vom festgestellten Einheitswert mit **€ 0,24** fest.

Beschwerde

Am 26.12.2024 brachten Frau *****Bf1***** und Herr *****Bf2***** (die beschwerdeführenden Parteien, kurz Bf.) Beschwerden gegen den Einheitswertbescheid und gegen den Grundsteuermessbescheid zum Stichtag 01.01.2023 ein. Die Beschwerde richtet sich gegen die Feststellung, dass es sich um einen forstwirtschaftlichen Betrieb handle sowie gegen die Höhe des festgestellten Einheitswertes und daran anknüpfend gegen den festgesetzten Grundsteuermessbetrag.

Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass das Grundstück seit vielen Jahren bewusst überhaupt nicht mehr land- und/oder forstwirtschaftlich genutzt werde und sei dies auch in Zukunft bewusst nicht vorgesehen. Die Fläche sei rein als Erholungs- und

Regenerationsfläche erworben worden, um der Natur eine vom Menschen weitgehend ungestörte Regeneration zu ermöglichen. Die Fläche werde nur aus Liebhaberei gehalten.

Unabhängig davon sei die Grundstücksfläche mit einer Gesamtfläche von lediglich 0,99 ha faktisch zu klein für eine gewerbliche Nutzung. Den Bf. stünden keine forstwirtschaftlichen Betriebsmittel zur Verfügung und bestünde kein Recht für eine Zufahrt auf das Waldgrundstück.

Weiters werde der auf der gegenständlichen Grundfläche befindliche Baumbestand seit einigen Jahren leider massiv und sukzessive durch starken, klimawandelbedingtem Borkenkäferbefall reduziert. Aktuell stehe in Summe nur noch etwa 40 % des ursprünglichen Baumbestandes auf der gegenständlichen Grundfläche und der Borkenkäferbefall fordere leider weiter jedes Jahr seine Baumopfer. Der Altbaumbestand sei bereits auf einer zusammenhängenden Fläche von etwa rd. 40 % der Gesamtfläche dem Borkenkäfer zum Opfer gefallen; diese Fläche betrage somit jedenfalls mehr als 0,3 ha. und werde auch der restliche Baumbestand zunehmend weiter durch Borkenkäferbefall ausgelichtet. Die Qualität eines Hochwaldes sei jedenfalls auf dieser relativ kleinen Fläche nicht mehr gegeben.

Zum Beweis wurden Fotos der gerodeten großen Brache mit Aufnahmedatum 07.04.2021 sowie ein am 14.12.2023 abgerufenes Satellitenbild beigefügt.

Überdies würden auf der entstandenen Ruderalfläche weitgehend „nur“ Strauchflächen entstehen (zB Holunder und Eberesche), die sowohl mittel- und langfristig keinen forstwirtschaftlichen Wert hätten. Da die Ruderalfläche zudem ungezäunt sei, sei der Wildverbiss erheblich.

Beantragt wurde die Aufhebung beider Bescheide und zu erkennen, dass es sich um keine land- und forstwirtschaftlich genutzte bzw. nutzbare Fläche handle. Falls doch seien die beschriebenen Bewirtschaftungs Nachteile durch angemessene Abschläge auf den angenommenen Hektarsatz zu berücksichtigen, dh. der Hektarsatz sei um mindestens 30% zu kürzen und folglich auch der Grundsteuermessbetrag entsprechend zu reduzieren.

Vorhalteverfahren

In der Folge übersandte das FA ein Formular „Antrag auf Kalamitätsabschlag Forst“ an die Bf. und wies darauf hin, dass zum 01.01.2023 Kalamitätsschäden aus den Jahren 2019, 2020, 2021 und 2022 geltend gemacht werden könnten.

Am 6.2.2025 reichte die RKP Steuerberatungsges.m.b.H. für die Bf. den Antrag auf Kalamitätsabschlag sowie eine Bestätigung der Gemeinde ***B*** nach. Im ausgefüllten Formular wurde erklärt, dass folgende flächigen Kalamitätsereignisse durch den Borkenkäferbefall eingetreten seien:

Kalenderjahr 2019	3.299 m ²
Kalenderjahr 2021	241 m ²
Kalenderjahr 2022	608 m ²
Summe	4.148 m ²

Beschwerdevorentscheidung vom 10.2.2025

Am 10.2.2025 erließ das FA eine Beschwerdevorentscheidung, dessen Spruch wie folgt lautet:

„Ihre Beschwerde vom 26.12.2024 gegen den Einheitswertbescheid zum 01.01.2023, Hauptfeststellung mit Wirksamkeit ab 01.01.2023, vom 24.11.2024 wird teilweise stattgegeben.“

Die Begründung lautet wie folgt:

„Die Feststellung erfolgte laut Antrag.

Ihrer Beschwerde war in Bezug auf Kalamitätsschäden für den Forst statt zu geben. Jedoch nicht in Bezug auf Nichtwaldfeststellung. Siehe abweisendes BFG Erkenntnis GZ. RV/7103863/2024.“

Anmerkung BFG: gemeint ist offensichtlich das Erkenntnis BFG 08.11.2024, RV/7103863/2023 betreffend Abgabe und Beiträge von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben für die Jahre 2020 bis 2022).

(neuer) Einheitswertbescheid zum 01.01.2023 – Hauptfeststellung zum 1.1.2023

Zusätzlich zur Beschwerdevorentscheidung erließ das FA am 10.2.2025 einen neuen Einheitswertbescheid zum 1.1.2023 (Hauptfeststellung zum 1.1.2023). Darin wurde

1. die Art des Steuergegenstandes unverändert mit forstwirtschaftlicher Betrieb festgestellt.

Der Spruchpunkt 2. lautet nunmehr: „Es wird kein Einheitswert festgestellt“

3. Die Zurechnung erfolgte weiterhin je zur Hälfte an Frau ***Bf1*** und Herr ***Bf2***.

Die Begründung lautet wie folgt:

[...]

Bescheid über die Abänderung gemäß § 295 BAO des Grundsteuermessbescheides zum 01.01.2023

Weiters erließ das FA am 10.2.2025 einen Bescheid über die Abänderung gemäß § 295 BAO des Grundsteuermessbescheides zum 01.01.2023. Darin wurde ausgesprochen, dass der Grundsteuermessbetrag nicht festgesetzt wird, weil für den Grundbesitz kein Einheitswert festgestellt wurde

Eine Beschwerdeentscheidung wurde hinsichtlich der Beschwerde gegen den Grundsteuermessbescheid vom 24.11.2024 (Hauptveranlagung zum 1.1.2023) nicht erlassen

Vorlageantrag betreffend den Einheitswertbescheid zum 01.01.2023 sowie Beschwerden gegen den Einheitswertbescheid und den Grundsteuermessbescheid zum 01.01.2024

In der Folge brachten die Bf. am **03.03.2025** einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde gegen den Einheitswertbescheid zum 01.01.2023 ein.

Vorlagen ans BFG

Mit Vorlagebericht vom 22.5.2025 legte das FA die Beschwerden gegen den Einheitswertbescheid zum 1.1.2023 und gegen den Grundsteuermessbescheide zum 1.1.2023 dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Beweisaufnahme

Vom BFG wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Aktenteile sowie durch Abfrage im Grundinformationssystem (GRUIS) zu *****EWAZ***** und ergibt sich daraus der oben dargestellte Verfahrensablauf.

Weiters wurde eine Abfrage im Grundbuch hinsichtlich des Grundstückes getätigt und ergibt sich daraus, dass das Grundstück mit der Benützungsart Wald eingetragen ist.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 07.06.2019 erwarben Frau *****Bf1***** und Herr *****Bf2***** (die nunmehrigen beschwerdeführenden Parteien, kurz Bf.) das Grundstück Nr. *****2*****, inliegend in der *****EZalt***** KG *****1***** *****A***** (kurz das Grundstück), von der

Marktgemeinde ***B*** je zur Hälfte und wurde hierfür die neue Einlagezahl ***EZneu*** eröffnet.

Das Grundstück befindet sich im politischen Bezirk ***C*** in der politischen Gemeinde ***B*** und hat ein Ausmaß von 9996 m². Im Kataster war das Grundstück zum 1.1.2023 (und ist es nach wie vor) mit der Benützungsart "Wald" ausgewiesen.

Der Wald wird seit dem Erwerb durch die Bf. nicht bewirtschaftet und haben die Bf. auch in Zukunft weder vor, den Wald selbst zu bewirtschaften noch Dritten die Bewirtschaftung zu gestatten. Das Grundstück dient als Erweiterung des Gartens der persönlichen Erholung der Bf. und soll unberührt bleiben. Eingegriffen wird lediglich, wenn es unbedingt notwendig ist.

Zum Stichtag 1.1.2023 waren Frau ***Bf1*** und Herr ***Bf2*** je zur Hälfte Eigentümer des Grundstückes.

Bereits vor dem Erwerb durch die Bf. ist der Baumbestand vom Borkenkäfer sehr stark geschädigt worden und hat das Grundstück durch im Jahr 2019 erfolgte Schlägerungen eine Brachfläche im Ausmaß von 3.299 m² aufgewiesen. Wegen weiterer Kalamitätsschäden auf Grund des Borkenkäferbefalls wurden im Jahr 2021 zusätzlich 241 m² und im Jahr 2022 608 m² geschlägert.

Es liegt zu den hier maßgeblichen Stichtagen weder eine dauernde Rodungsbewilligung noch ein sonstiger Bescheid der Forstbehörde über eine davon abweichende Feststellung eines Grundstücksteiles als Wald vor und ist auf Grund der Waldvermutung iSd 3 Abs. 1 ForstG von einem Gesamtumfang des forstwirtschaftlichen Vermögens zum 1.1.2023 von ha 0,9996 auszugehen.

Es liegt zum Stichtag kein Bescheid der Forstbehörde über eine Schutzwaldfeststellung nach § 21 ForstG vor.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich weitgehend aus den vom Finanzamt übermittelten Teilen des Aktes ***EWAZ*** und ist im Wesentlichen unstrittig.

Die Absicht der Bf., wie sie das Grundstück weiter nutzen möchten, ergibt sich aus den Schriftsätzen der Bf. und wird auch vom Finanzamt nicht in Frage gestellt.

Die Eintragung der Benützungsart „Wald“ im Grundstückskataster ergibt sich aus dem eingesehenen Grundbuch.

Das Ausmaß der Kalamitätsschäden auf Grund des Borkenkäferbefalls sowie das Kalenderjahr der deshalb durchgeführten Schlägerungen ergibt sich aus dem am 6.2.2025 ans Finanzamt

übermittelten Antrag der Bf. und der damit übereinstimmenden Bestätigung der Gemeinde ***B***. Diese Tatsachen wurden auch vom FA bei der am 10.2.2025 erfolgten Erlassung der Beschwerdeentscheidung sowie eines weiteren Hauptfeststellungsbescheides zum 1.1.2023 berücksichtigt und besteht für das BFG kein Anlass, die Richtigkeit der Angaben der Bf. in Zweifel zu ziehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe und Abänderung des Einheitswertbescheides zum 1.1.2023)

Rechtslage

Das Bewertungsgesetz 1955 (kurz BewG) lautet in der geltenden Fassung auszugsweise wie folgt:

§ 20 Hauptfeststellung

(1) Die Einheitswerte werden 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.

(2) Der Hauptfeststellung werden die Verhältnisse zu Beginn des Kalenderjahres (Hauptfeststellungszeitpunkt) zugrunde gelegt. Die Vorschriften im § 65 über die Zugrundelegung eines anderen Zeitpunktes bleiben unberührt.

(3) Die gemäß Abs. 1 festzustellenden Einheitswerte werden erst mit Beginn des jeweiligen Folgejahres wirksam. Bis zu diesem Zeitpunkt gelten die zur vorangegangenen Hauptfeststellung festgestellten Einheitswerte, soweit nicht die Voraussetzungen für die Durchführung von Fortschreibungen oder Nachfeststellungen gemäß §§ 21 und 22 gegeben sind; beim Vorliegen der erwähnten Voraussetzungen sind Fortschreibungen und Nachfeststellungen auch zu den Hauptfeststellungszeitpunkten gemäß Abs. 1 Z 1 durchzuführen.

§ 20d

*Die zum 1. Jänner 2023 vorgesehene Hauptfeststellung der Einheitswerte für wirtschaftliche Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ist in der Form durchzuführen, dass ausschließlich klimatische Kriterien auf Basis eines Temperatur- und Niederschlagsindex sowie eine Neubewertung der Betriebsgröße neu berücksichtigt werden. **Die im Zusammenhang mit der Hauptfeststellung zum 1. Jänner 2014 ergangenen Kundmachungen gelten weiter und sind nur insoweit zu berichtigen, als sie davon betroffen sind.** Die Hauptfeststellungsbescheide haben bis zum 30. September 2023 zu ergehen. § 20 Abs. 3 ist nicht anzuwenden.*

§ 25 Abrundung der Einheitswerte und Nichtfeststellung geringfügiger Einheitswerte

Die Einheitswerte sind auf volle 100 Euro nach unten abzurunden. Abweichend hiervon sind Einheitswerte beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen sowie bei den Betriebsgrundstücken gemäß § 60 Abs. 1 Z 2 zwischen 150 Euro und weniger als 200 Euro mit 150 Euro festzusetzen. **Einheitswerte**, deren Höhe

1. beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen sowie bei den Betriebsgrundstücken gemäß § 60 Abs. 1 Z 2 **geringer ist als 150 Euro und**

2. beim Grundvermögen sowie bei den Betriebsgrundstücken gemäß § 60 Abs. 1 Z 1 geringer ist als 400 Euro,

sind nicht festzustellen.

§ 44 BewG:

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 Haupt- oder Neufeststellung der Einheitswerte und für alle Fortschreibungen und Nachfeststellungen bis zur nächsten Haupt- oder Neufeststellung rechtsverbindliche Kraft.** War der Einheitswert eines Vergleichsbetriebes bereits vor der Bekanntgabe seiner Betriebszahl festgestellt, so gilt die Feststellung des Einheitswertes als nicht erfolgt.

§ 46 BewG:

„(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 des Bewertungsgesetzes hat der Bundesminister für Finanzen, nach Beratung in der forstwirtschaftlichen Abteilung des Bewertungsbeirates, hinsichtlich der Bewertung von forstwirtschaftlichem Vermögen für die Hauptfeststellung zum 1.1.2014 eine Verordnung erlassen (Kundmachung des BMF über die Bewertung von forstwirtschaftlichem Vermögen (GZ BMF-010202/0104-VI/3/2014, verlautbart im Amtsblatt zur Wiener Zeitung am 05.03.2014), die durch eine weitere Kundmachung des Bundesministers für Finanzen im "Amtsblatt zur Wiener Zeitung" vom 11. Februar 2021 zur GZ: BMF-010202/0104-VI/3/2014 für Stichtage ab dem 1.1.2021 teilweise neu gefasst wurde (kurz Bewertungsrichtlinie Forst).

Für Kleinstbetriebe mit einer Waldfläche bis zu 10 Hektar sieht die Bewertungsrichtlinie Forst in § 14 eine pauschale Bewertung mit den in der Anlage 13 genannten Hektarsätzen vor. Zum 1.1.2014 enthielt die Anlage 13 Hektarsätze je politischem Bezirk, seit 1.1.2023 werden die Hektarsätze für jede politische Gemeinde gesondert verordnet.

Weiters sieht § 14 der Bewertungsrichtlinie Forst einen Abschlag vom Hektarsatz wie folgt vor:

„Liegen auf Grund von Schäden durch höhere Gewalt vorübergehend nicht bestockte Holzbodenflächen (Blößen) und/oder bereits verjüngte bzw. wiederaufgeforstete Flächen im Umfang von mehr als 20% auf den mit dem regionalen Hektarsatz bewerteten Flächen vor, sind diese Hektarsätze bei Vorlage eines Nachweises auf Antrag um 30% zu kürzen. Dabei sind nur zusammenhängende Flächen von mindestens 0,3 Hektar oder von mehr als 80% der gesamten forstwirtschaftlich genutzten Fläche der wirtschaftlichen Einheit zu berücksichtigen, bei denen das Schadereignis nicht länger als vier Jahre zurückliegt.“

Nach § 15 Abs. 2 der Bewertungsrichtlinie Forst ist § 14 zweiter bis vierter Satz erstmals für Stichtage ab dem 1.1.2021 anzuwenden. Wird ein solcher Abschlag im Rahmen einer Wertfortschreibung zum Stichtag 1.1.2021 gewährt, so sind bis zum Stichtag 1.1.2023 abweichend für die Berechnung des Ausmaßes der Schädigung die Jahre ab 2017 heranzuziehen.

Nach § 186 Abs. 1 BAO sind unbeschadet anderer gesetzlicher Anordnungen die Einheitswerte für wirtschaftliche Einheiten oder Untereinheiten im Sinn des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148, gesondert festzustellen, wenn und soweit diese Feststellung für die Geltendmachung von Abgabenansprüchen von Bedeutung ist.

Nach § 186 Abs. 2 BAO sind die gesonderten Feststellungen gemäß Abs. 1 einheitlich zu treffen, wenn an dem Gegenstand der Feststellung mehrere Personen beteiligt sind.

Mit der Feststellung des Einheitswertes sind gemäß § 186 Abs. 3 BAO Feststellungen über die Art des Gegenstandes der Feststellung und darüber zu verbinden, wem dieser zuzurechnen ist (§ 24). Sind an dem Gegenstand mehrere Personen beteiligt, so ist auch eine Feststellung darüber zu treffen, wie der festgestellte Betrag sich auf die einzelnen Beteiligten verteilt.

Erwägungen zur Hauptfeststellung zum 1.1.2023

Grundsätzlich gilt für eine Hauptfeststellung, dass unabhängig von bisher festgestellten Einheitswerten diese neu festzustellen sind. Dabei sind sämtliche Wertverhältnisse neu zu überprüfen und zu gewichten. Auch rechtsverbindlich kundgemachte Bewertungsgrundlagen treten außer Kraft. § 20d BewG schränkt dies für die Hauptfeststellung zum 1.1.2023 ein. Es werden nur Wertverhältnisse neu berücksichtigt, wenn diese entweder auf einen Temperatur-Niederschlagsindex, T/N-Index, zurückzuführen oder auf den Einfluss der Betriebsgröße begründet sind. Andere wertbeeinflussende Faktoren der wirtschaftlichen oder natürlichen

Ertragsbedingungen sowie aus übrigen Umständen bleiben unberücksichtigt. Außerdem treten die rechtskräftig kundgemachten Bewertungsgrundlagen nicht automatisch außer Kraft. Für das forstwirtschaftliche Vermögen wurden die pauschalen Hektarsätze für Betriebe bis zehn Hektar Forst (Kleinstwald) neu festgelegt, für Betriebe zwischen zehn und hundert Hektar Forst (Kleinwald) wurde für bis zehn Jahre alte Bestände ein geringerer Hundertsatz festgelegt, der auf den Hektarsatz anzuwenden ist. Bei den Vergleichsbetrieben, Weinbauvergleichsbetrieben und pauschalen Hektarsätzen für Forstbetriebe bis zehn Hektar Forst wurden auch Veränderungen der tatsächlichen Verhältnisse berücksichtigt. Ansonsten normiert die Kundmachung vom 21.3.2023 ausdrücklich die Weitergeltung von rechtsverbindlichen Kundmachungen für die Hauptfeststellung zum 1.1.2014. Die Hauptfeststellung kommt daher ohne allgemeine Erklärungen aus. Eine Erklärungspflicht besteht nur noch insoweit, als zusätzlich auch Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse erfolgt sind (vgl. Bewertungsgesetz: Kommentar, Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz (31. Lfg 2023) § 20d Rz 1).

Bei einer Hauptfeststellung kommt eine Feststellung des Einheitswertes auf null nicht in Betracht, da die Einheitswerte aus der vorherigen Hauptfeststellungsperiode ex lege außer Kraft treten. Grundsteuerveranlagungen (und davon abgeleitet auch alle vom Grundsteuermessbetrag abgeleiteten Abgaben und Beiträge einschließlich der Kammerumlagen) aus den Vorperioden gelten gemäß § 20 Abs 3 GrStG ex lege als Vorauszahlung (vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz (31. Lfg 2023) § 21 BewG Rz 41)

Hauptfeststellungsbescheide umfassen Feststellungen zu einem bestimmten Zeitpunkt über die Art des Grundbesitzes (Spruchpunkt 1.), über die Höhe des Einheitswertes (Spruchpunkt 2.) und über die Zurechnung (Spruchpunkt 3.).

In der Beschwerde werden von den Bf. die Feststellungen über Art des Grundbesitzes und über die Höhe des Einheitswertes bekämpft.

Art des Grundbesitzes

Für die **Art des Grundbesitzes** ist relevant, dass zum Bewertungsstichtag 1.1.2023 für das Grundstück im Grundsteuerekataster die Benützungsart „Wald“ eingetragen war.

Zur Klärung der Frage, ob eine bestimmte Fläche ein Wald im Sinne des Forstgesetzes 1975 (kurz ForstG) ist, enthält das ForstG folgende gesetzliche Definitionen:

§ 1a ForstG

„(1) Wald im Sinne dieses Bundesgesetzes sind mit Holzgewächsen der im Anhang angeführten Arten (forstlicher Bewuchs) bestockte Grundflächen, soweit die Bestockung

mindestens eine Fläche von 1 000 m² und eine durchschnittliche Breite von 10 m erreicht.

(2) Wald im Sinne des Abs. 1 sind auch Grundflächen, deren forstlicher Bewuchs infolge Nutzung oder aus sonstigem Anlaß vorübergehend vermindert oder beseitigt ist.

(3) Unbeschadet ihrer besonderen Nutzung gelten als Wald im Sinne des Abs. 1 auch dauernd unbestockte Grundflächen, insoweit sie in einem unmittelbaren räumlichen und forstbetrieblichen Zusammenhang mit Wald stehen und unmittelbar dessen Bewirtschaftung dienen (wie forstliche Bringungsanlagen, Holzlagerplätze, Waldschneisen und Rückewege)."

§ 2 ForstG

„(1) Die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes sind auch auf den forstlichen Bewuchs in der Kampfzone des Waldes und auf Windschutzanlagen anzuwenden, ungeachtet der Benützungsart der Grundflächen und des flächenmäßigen Aufbaues des Bewuchses.

(2) Unter der Kampfzone des Waldes ist die Zone zwischen der natürlichen Grenze forstlichen Bewuchses und der tatsächlichen Grenze des geschlossenen Baumbewuchses zu verstehen.

(3) Unter Windschutzanlagen sind Streifen oder Reihen von Bäumen oder Sträuchern zu verstehen, die vorwiegend dem Schutz vor Windschäden, insbesondere für landwirtschaftliche Grundstücke, sowie der Schneebindung dienen."

§ 3 ForstG:

„§ 3. (1) Ist eine Grundfläche (Grundstück oder Grundstücksteil) im Grenzkataster oder im Grundsteuerkataster der Benützungsart Wald zugeordnet und wurde

- 1. für diese Grundfläche eine dauernde Rodungsbewilligung nicht erteilt oder*
- 2. eine angemeldete dauernde Rodung dieser Grundfläche nicht gemäß § 17a durchgeführt,*

so gilt sie als Wald im Sinne dieses Bundesgesetzes, solange die Behörde nicht festgestellt hat, dass es sich nicht um Wald handelt.

(2) Die Behörde hat von allen Bescheiden, die für die Eintragung der Benützungsart Wald im Grenzkataster oder im Grundsteuerkataster von Bedeutung sind, wie Rodungsbewilligungen und Bescheide über die Feststellung eines Grundstückes oder Grundstücksteiles als Wald, nach Eintritt der Rechtskraft eine Ausfertigung dem Vermessungsamt zu übermitteln."

Nach Wakounig/Trauner, SWK-Spezial Die land- und forstwirtschaftliche Hauptfeststellung² (2023), Seite/Rz 78-80 ist die Rechtseigenschaft Wald grundsätzlich unabhängig von der im Kataster vermessungsrechtlich eingetragenen Benützungsart. Ausnahme ist die widerlegbare Rechtsvermutung gem. § 3 ForstG, wonach eine im Kataster als Wald ausgewiesene Grundfläche als Wald gilt, solange die (Forst-)Behörde nicht festgestellt hat, dass es sich nicht um Wald handelt oder eine Rodungsbewilligung erteilt hat oder ein Antrag auf Rodung gestellt wurde.

Zum Argument der Bf., dass das Grundstück mit knapp unter einem Hektar für eine forstwirtschaftliche Bewirtschaftung zu klein sei, ist auf die Bestimmung des § 1a ForstG zu verweisen, der eine Mindestgröße von bloß 1.000 m² für die Qualifizierung als „Wald“ vorsieht.

Im Hauptbuch des Grundbuches sind die Eintragungen des Grundsteuer- oder Grenzkatasters über die Benützungsarten, das Flächenausmaß und die Anschrift der Grundstücke wiederzugeben (§ 2 Abs. 2 Grundbuchsumstellungsgesetz).

Soweit sich § 3 Abs. 1 Forstgesetz 1975 auf die Eintragungen im Grenz- bzw Grundsteuernkataster bezieht, können durch die Verknüpfung des Grundbuches mit den beiden Katastern auch die Grundbuchsdaten als Grundlage der Beurteilung herangezogen werden.

Aufgrund der Eintragung der Benützungsart der hier gegenständlichen Grundstücke im Grundbuch als Wald und mangels Vorlage einer anderslautenden Feststellung der Forstbehörde, greift die Vermutung des § 3 Abs. 1 Forstgesetz 1975. Es liegt somit Wald im Sinne des Forstgesetzes vor. Dass die Waldparzellen, wie die Bf. in der Beschwerde ausführt weder betrieblich noch forstwirtschaftlich genutzt werden, kann an der gesetzlichen Vermutung nichts ändern (vgl. zur Waldvermutung BFG 14.04.2020, RV/7100700/2018 sowie BFG 03.11.2022, RV/7100101/2018).

Der in der Bescheidbegründung verwendete Begriff "Wirtschaftswald-Hochwald" findet sich weder im Forstgesetz 1975 noch im Bewertungsgesetz 1955. Alleine die angeführte Kundmachung verwendet zwar diesen Begriff, allerdings nicht im Zusammenhang mit Kleinstbetrieben. Alleine die Verwendung des Begriffes in der Begründung des Einheitswertbescheides hat allerdings keine Auswirkung auf die Berechnung des Ertragswertes (vgl. dazu abermals BFG 03.11.2022, RV/7100101/2018).

Zu den im Vorlageantrag geltend gemachten verfassungsrechtlichen Bedenken wird auf den Beschluss VfGH 20.11.2018, E 479/2017, ergangen zu BFG 10.1.2017, RV/4100647/2016, verwiesen. Die erkennende Richterin schließt sich der bisherigen Rechtsprechung des BFG, in der die Anregung eines Verordnungsprüfungsverfahrens hinsichtlich der pauschalen Hektarsätze für Kleinstwälder stets verneint wurde, an. Vor dem Hintergrund der Rechtsprechung zur Zulässigkeit sachlich begründeter pauschalierender Regelungen ist nicht zu erkennen, dass der Ordnungsgeber das ihm durch § 46 Abs 3 eingeräumte Ermessen überschritten hätte, wenn er für Kleinstwälder einen regional einheitlichen Hektarsatz festlegt (vgl. dazu ua BFG 27.11.2019, RV/1100464/2017).

Das Finanzamt ist entsprechend der Bestimmung des § 3 Abs. 1 ForstG über die Waldvermutung zu Recht davon ausgegangen, dass es sich beim gegenständlichen Grundstück um Wald im Sinne des Forstgesetzes 1975 handelt und wurde daher die Art des Grundbesitzes im Spruchpunkt 1. zu Recht mit „forstwirtschaftlicher Betrieb“ festgestellt.

Zur Höhe des Einheitswertes

Auch die im Bescheid vom 24.11.2024 vorgenommene Ermittlung des Ertragswertes mit € 176,93 unter Anwendung des verordneten Hektarsatz von € 177,00 für forstwirtschaftlich genutzte Flächen in der politischen Gemeinde ***B*** (siehe die Anlage 13 der Bewertungsrichtlinie Forst) entspricht den gesetzlichen Bestimmungen in Verbindung mit der Verordnung. Nach § 14 der Bewertungsrichtlinie Forst ist eine Kürzung des Hektarsatzes wegen Kalamitätsschäden nur auf Antrag und bei Vorlage eines Nachweises vorgesehen. Ein solcher Antrag wurde beim Finanzamt bis zu Erlassung des Hauptfeststellungsbescheides nicht eingebracht, weshalb der angefochtene Bescheid rechtmäßig erging.

Gemäß 270 BAO ist von der Abgabenbehörde auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde im Laufe des Beschwerdeverfahrens zur Kenntnis gelangen, Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Beschwerdebegehren geändert oder ergänzt wird. Dies gilt sinngemäß für dem Verwaltungsgericht durch eine Partei oder sonst zur Kenntnis gelangte Umstände.

Im Zuge des Beschwerdeverfahrens brachten die Bf. am 6.2.2025 ein Antrag samt Nachweis auf **Abschlag wegen Kalamitätsschäden** beim FA ein. Das FA sah zum Stichtag 1.1.2023 die Voraussetzungen für den Kalamitätsabschlag von 30 % für gegeben an, wie sich aus der Begründung der Beschwerdevorentscheidung vom 10.2.2025 und der Begründung des ebenfalls am 10.2.2025 erlassenen neuen Einheitswertbescheides zum 1.1.2023 (weiterer Hauptfeststellungsbescheid zum 1.1.2023) ergibt.

Nach dem Wortlaut der Bestimmung des § 14 in Verbindung mit § 15 der Bewertungsrichtlinie Forst ist der Abschlag wegen Kalamitätsschäden an folgende Voraussetzungen geknüpft:

- es muss eine zusammenhängende Fläche von mindestens 0,3 Hektar oder von mehr als 80% der gesamten forstwirtschaftlich genutzten Fläche der wirtschaftlichen Einheit betroffen sein und
- das Schadensereignis darf nicht länger als vier Jahre zurückliegen, bis zum Stichtag 1.1.2023 sind abweichend für die Berechnung des Ausmaßes der Schädigung die Jahre ab 2017 heranzuziehen
- es muss ein Antrag unter Vorlage eines Nachweises beim Finanzamt eingebracht werden.

Das Schadensereignis ist hier die Schädigung der Bäume durch den Borkenkäferbefall und das Absterben größerer Waldflächen. Nach den Angaben der Bf. im Antrag war das Schadensereignis im Wesentlichen im Jahr 2019 und 3.299 m² bereits im Jahr 2019 betroffen, zum Stichtag 1.1.2023 war insgesamt eine Fläche von 4.148 m² geschädigt. Gemäß § 270 BAO ist zu berücksichtigen, dass nach der Erlassung des angefochtenen Bescheides auch die weitere materiell-rechtliche Voraussetzung für den Kalamitätsabschlag durch die am 6.2.2025 erfolgte Antragstellung samt Vorlage eines Nachweises erfüllt wurde. Durch die Berücksichtigung eines

Kalamitätsabschlages von 30% verringert sich der Ertragswert des Grundstückes zum 1.1.2023 somit von € 176,93 auf € 123,85 und beträgt damit unter € 150,00.

§ 25 BewG bestimmt, dass geringfügige Einheitswerte - beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen Einheitswerte deren Höhe geringer ist als 150 Euro - nicht festzustellen sind.

Nach § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO [Formalentscheidungen] immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Abänderungsbefugnis des Verwaltungsgerichtes ist lediglich durch die Sache beschränkt; "Sache" ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. Ritz/Koran, BAO-Kommentar, § 279 BAO, Tz 38 f). "Sache" des Rechtsmittelverfahrens ist jene Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des angefochtenen Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat (vgl. ua. VwGH 20.11.1997, 96/15/0059).

Das Verwaltungsgericht hat grundsätzlich von der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt seiner Entscheidung auszugehen. Veränderungen im Sachverhalt sind in der Regel zu berücksichtigen (vgl. VwGH 28.5.1993, 93/17/0049). Es ist Aufgabe des Verwaltungsgerichtes neuerlich zu entscheiden und zwar so, als ob die "Sache" (hier: Hauptfeststellung zum 1.1.2023) erstmals nach den für sie geltenden materiell-rechtlichen Bestimmungen unter Beachtung der Verfahrensgrundsätze behandelt würde (Reformation).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ergeht ein Bescheid, mit dem festgestellt wird, dass keine Veranlagung durchzuführen ist, in derselben Sache, in der der Abgabenbescheid ergangen wäre, wenn die Abgabenbehörde das Vorliegen der Voraussetzungen für die Durchführung einer Veranlagung bejaht hätte. Das Verwaltungsgericht darf sich nicht darauf beschränken, den angefochtenen erstinstanzlichen Bescheid aufzuheben und das Finanzamt anzuweisen, einen so genannten "Nichtveranlagungsbescheid" zu erlassen. Das Verwaltungsgericht hat diesen Bescheid allenfalls selbst zu erlassen (vgl. dazu ua. VwGH 23.10.1990, 89/14/0302 und VwGH 08.11.1989, 85/13/0190).

Selbst im Falle des Vorliegens einer res iudicata darf das Verwaltungsgericht den bei ihm angefochtenen Bescheid nicht ersatzlos aufheben, sondern hätte die Beschwerde mit der Maßgabe abweisen müssen, dass der verfahrenseinleitende Antrag wegen entschiedener Sache zurückgewiesen wird (vgl. Kolonovits/Muzak/Stöger, Grundriss des österreichischen Verwaltungsverfahrensrechts¹¹ [2019], Rz 833 und die dort referierte hg. Judikatur). Eine ersatzlose Aufhebung (meritorische Entscheidung) darf nämlich nur dann erfolgen, wenn in

dieser Sache keine weitere Entscheidung in Betracht kommt (vgl. VwGH 21.11.2023, Ra 2021/10/0122 unter Hinweis auf VwGH 29.4.2019, Ra 2018/16/0055, mwN).

Auch das Finanzamt hat nach § 263 Abs. 1 BAO in der Beschwerdeentscheidung den angefochtenen Bescheid grundsätzlich – sofern die Bescheidbeschwerde weder als unzulässig oder als nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen ist (§ 260) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären ist, nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen. Eine ersatzlose Aufhebung (als meritorische Entscheidung) darf nur erfolgen, wenn in dieser Sache keine weitere Entscheidung in Betracht kommt (vgl. VwGH 29.4.2019, Ra 2018/16/0055).

Die Vorgehensweise des Finanzamtes, neben der Beschwerdeentscheidung am gleichen Tag einen weiteren Einheitswertbescheid zum 1.1.2023 zu erlassen, steht daher im Widerspruch zur Bestimmung des § 263 Abs. 1 BAO. Das Finanzamt hat mit dem weiteren Einheitswertbescheid zum 1.1.2023 vom 10.2.2025 abermals eine Hauptveranlagung zum 1.1.2023 durchgeführt und sollte offensichtlich dadurch der angefochtene Einheitswertbescheid vom 24.11.2024 ersetzt werden bzw dieser Bescheid zur Umsetzung der in der Beschwerdeentscheidung ausgesprochen „teilweisen Stattgabe“ dienen.

Nach § 253 BAO gilt eine Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt. Diese Voraussetzung trifft auf den (weiteren) am 10.2.2025 erlassenen Einheitswertbescheid zum 1.1.2023 (Hauptfeststellungsbescheid zum 1.1.2023) zu und ist daher auch dieser Bescheid vom Gegenstand des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht umfasst.

Wie bereits oben näher ausgeführt wurde im angefochtenen Einheitswertbescheid vom 24.11.2024 die Art des Grundstückes zu Recht mit „forstwirtschaftlicher Betrieb“ festgestellt und bleibt daher der Spruchpunkt 1.) unverändert.

Der Spruchpunkt 2.) des Einheitswertbescheides vom 24.11.2024 ist insofern abzuändern, als statt der Feststellung des Einheitswertes mit einem bestimmten Betrag gemäß § 25 BewG ausgesprochen wird, dass kein Einheitswert festgestellt wird.

Im Spruchpunkt 3.) wird unverändert eine Zurechnung des Grundbesitzes je zur Hälfte an ***Bf1*** und ***Bf2*** ausgesprochen und entfällt lediglich die betragliche Nennung eines bestimmten anteiligen Einheitswertes.

Der (zusätzliche) in der identen Sache (Hauptfeststellung zum 1.1.2023) am 10.2.2025 vom Finanzamt erlassene Einheitswertbescheid zum 1.1.2023 ist ersatzlos aufzuheben, weil ansonsten 2 Entscheidungen in der identen Angelegenheit vorliegen würden.

Zur Information wird abschließend bemerkt, dass über die Bescheidbeschwerde gegen den weiteren Einheitswertbescheid vom 10.2.2025 (Wertfortschreibung zum Stichtag 1.1.2024) eine gesonderte Entscheidung unter der Gz. RV/7101757/2025 ergehen wird.

3.2. 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.

Eine ordentliche Revision ist im gegenständlichen Fall nicht zulässig, weil sich die Rechtslage aus den oben zitierten gesetzlichen Bestimmungen und Verordnungen klar ergibt.

Wien, am 16. September 2025