



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 21

GZ. RV/0537-W/06

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch BP, Steuerberatungs GmbH, Wien, vom 23. November 2005 gegen den Feststellungsbescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 20. Juli 2005 betreffend Wertfortschreibung gem. § 21 Abs. 1 Z 1 BewG 1955 zum 1. Jänner 2005, EWAZ entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Auf Grund des Zukaufes von Waldflächen im Jahre 2004 wurde mit Feststellungsbescheid vom 20. Juli 2005 eine Wertfortschreibung gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 BewG zum 1. Jänner 2005 vorgenommen, weil sich die maßgeblichen Bewertungsgrundlagen bei den forstwirtschaftlich genutzten Grundflächen geändert hatten.

Im Bescheid wurde auf die am 18. Juli 2005 stattgefundene Waldbegehung hingewiesen und die Ermittlung des Durchschnittshektarsatzes dargestellt wie folgt:

„FORSTDATEN zum 1. Jänner 2005 - Kleinwald 10,01 bis 100,00 ha  
Preisgebiet 6

Zeilennummer	Holzart	Ind	Fläche in ha	Holzwachstum	Wertziffer	Alter in Jahren	HaSatz in Euro	Ertragswert in Euro
1	FI	N	1,02	G	4	0-10	44,65	45,55

2	FI	N	0,08	M	4	0-10	29,35	2,34
3	FI	N	0,12	S	4	0-10	21,80	2,61
4	FI		1,61	G	4	10-40	202,61	326,20
5	FI		0,18	M	4	10-40	139,45	25,10
6	FI	N	0,56	SG	4	10-40	143,38	80,29
7	FI	N	1,01	G	4	10-40	101,30	102,31
8	FI	N	0,11	M	4	10-40	69,72	7,67
9	FI		0,36	G	4	40-80	624,91	224,96
10	FI		0,33	M	4	40-80	404,56	133,50
11	FI		1,71	SG	4	Ü80	1.248,95	2.135,71
12	FI		0,75	G	4	Ü80	899,18	674,38
13	FI		0,05	M	4	Ü80	599,76	29,98
14	WK	N	0,40	G	4	0-10	21,80	8,72
15	WK	N	0,04	M	4	0-10	21,80	0,87
16	WK	N	0,16	S	4	0-10	21,80	3,48
17	WK		0,17	G	4	10-40	78,55	13,35
18	WK		0,08	M	4	10-40	44,33	3,54
19	WK	N	0,34	G	4	10-40	39,27	13,35
20	WK	N	0,04	M	4	10-40	22,16	0,88
21	WK		0,25	M	4	40-80	122,09	30,52
22	WK		0,19	SG	4	Ü80	470,48	89,39
23	WK		0,02	G	4	Ü80	307,47	6,14
24	WK		0,01	M	4	Ü80	175,28	1,75
25	LH	N	0,58	G	4	0-10	21,80	12,64

26	LH	N	0,16	M	4	0-10	21,80	3,48
27	LH	N	0,13	S	4	0-10	21,80	2,83
28	LH		0,03	M	4	10-40	42,15	1,26
29	LH	N	0,13	G	4	10-40	32,81	4,26
30	LH	N	0,10	M	4	10-40	21,80	2,18
			10,72					3.989,38
	Insg	samt	10,72					3.989,38
							Durchschnittshasatz	<b>372,14</b>

Aus der Gesamtfläche und dem Durchschnittshektarsatz errechnete sich der gemäß § 25 BewG gerundete Einheitswert mit € 3.900,-.

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung eingebracht und eingewendet, dass sich durch einen Zukauf 8.284 m<sup>2</sup> Jungwald, der durch eine Straßenanlage unterbrochen und mit einer Dienstbarkeit der elektrischen Leitung für die EVN belastet sei, der Einheitswert um 290% erhöht habe obwohl die Grundstücksfläche lediglich um 8,4% höher gewesen und der Kaufpreis des Zuganges lediglich 6,6% des Kaufpreises des Altbestandes betragen würde.

In einem Telefonat zwischen dem Referenten des Finanzamtes und dem steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers (Bw.) wurde die Erlassung eines Mängelbehebungsauftrages vereinbart.

Der diesbezügliche Bescheid erging am 7. Dezember 2005 und lautete:

*„Ihre Berufung vom 25. November 2005 gegen den Feststellungsbescheid z. 1.1.2005 vom 20.7.2005 weist hinsichtlich des Inhaltes (§ 250 BAG) die nachfolgenden Mängel auf:*

- Für Forstbetriebe mit mehr als 10 Hektar bis 100 Hektar (Kleinwälder), welche von den Finanzämtern bewertet werden, gibt es separate Bewertungsgrundlagen (Kundmachung des BMF v. 11.10.1988, Teil II-ZI.08 1610/2-IV/88, Amtsblatt zur Wiener Zeitung v. 30.11.1988). Diese wurden mit dem Berufungswerber im Zuge der Waldbegehung am 17.7.2005 durchgesprochen.
- Die Berufung ist zu präzisieren bzw. Änderungen zu begründen, z.B. die Bekanntgabe der einzelnen Teilflächen bzw. deren Ausmaße für welche die wertbestimmenden Ansätze (Baumart, Altersstufen, Holzwachstum, Wertziffer) unrichtig angesetzt wurden.

*Die angeführten Mängel sind beim Finanzamt Waldviertel gemäß § 275 BAO zu beheben.“*

---

Hiezu erging folgende Stellungnahme:

*„In Erledigung des Bescheides vom 7. 12. 2005, eingelangt am 13. 12. 2005, nehmen wir im Namen unseres Mandanten zu der Berufung vom 23. 11. 2005 wie folgt Stellung:  
Unserem Mandanten geht es nicht so sehr um Details bei der Bewertung der Baumarten, Altersstufen etc. sondern einzig und allein um die Tatsache, dass, wie in der Berufung ausgeführt wurde, ein verhältnismäßig geringfügiger Zukauf nahezu zu einer Vervierfachung des Einheitswertes geführt hat. Diese unangemessene Erhöhung kann vom Gesetzgeber nicht gewollt sein bzw. ist verfassungswidrig im Sinne der Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes. Unser Mandant erachtet daher die vorgebrachte Begründung in der Berufung vom 23.11.2005 als ausreichend.“*

In der Folge wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz wiederholt ausschließlich, dass nach Ansicht des Bw. ein geringfügiger Zukauf nicht zu einer Vervielfachung des Einheitswertes führen könne.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 46 Abs. 3 BewG wird der Ertragswert forstwirtschaftlicher Betriebe aus dem Ertragswert entsprechender Nachhaltsbetriebe mit regelmäßigem Altersklassenverhältnis abgeleitet. Zu diesem Zweck kann das Bundesministerium für Finanzen mit rechtsverbindlicher Kraft feststellen,

1. von welchem Wert für die Flächeneinheit (Hektar) eines Nachhaltsbetriebes mit regelmäßigem Altersklassenverhältnis auszugehen ist (Hektarsatz). Der Hektarsatz ist getrennt nach den verschiedenen in Betracht kommenden Holzarten, Standortklassen und erzielbaren Holzpreisen festzustellen.
2. mit welchem Hundertsatz des nach Z 1 festgestellten Hektarsatzes die einzelnen Altersklassen anzusetzen sind.
3. mit welchem Hektarsatz Mittelwald-, Niederwald- und Auwaldbetriebe, Schutz- und Bannwälder und sonstige in der Bewirtschaftung eingeschränkte Wälder oder derartige Flächen innerhalb anderer Betriebe, Wälder mit nicht mehr als zehn Hektar Flächenausmaß sowie Forstbetriebe mit mehr als zehn Hektar bis hundert Hektar Flächenausmaß anzusetzen sind.
4. mit welchem Hektarsatz einzelne Betriebe als Bewertungsstützpunkte anzusetzen sind.

Gemäß Abs. 4 leg. cit. sind bei der Feststellung der Hektarsätze nach Abs. 3 die tatsächlichen Verhältnisse hinsichtlich der natürlichen Ertragsbedingungen, der äußeren Verkehrslage und des Holzbestandes zugrunde zu legen. Hinsichtlich der übrigen Umstände und der inneren Verkehrslage sind regelmäßige Verhältnisse zu unterstellen. Dies gilt insbesondere hinsichtlich des Bestandes an Betriebsmitteln und hinsichtlich der Betriebsgröße. Als regelmäßig im Sinne des Satzes 2 ist anzusehen, dass Nebenbetriebe, Sonderkulturen, Rechte und Nutzungen (§ 11) sowie Gebäude nicht vorhanden sind und Nebennutzungen nicht erzielt werden.

Gemäß Abs. 5 leg. cit. ist der ermittelte Ertragswert 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 außerdem die 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.

Bei einem Großteil der forstwirtschaftlichen Betriebe (Hochwald) wird der Ertragswert nicht durch eine vergleichende Bewertung, sondern aus Nachhaltsbetrieben mit einem regelmäßigen Altersklassenverhältnis (Idealbetriebe) abgeleitet.

Für den nachhaltig erzielbaren forstlichen Ertrag ist die jeweilige Bestandesstruktur (Altersklassenverteilung, Holzartenzusammensetzung, Bestockungsgrad ua) von Bedeutung. Bei der Bewertung kommt das sogenannte Altersklassenverfahren zur Anwendung, bei dem die tatsächlichen Verhältnisse des einzelnen Betriebes weitgehend berücksichtigt werden. Das Altersklassenverfahren ist im wesentlichen auf Hochwaldbetriebe abgestellt (vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, zu § 46 Abs. 3 BewG).

Die Hektarsätze geben den durch Holznutzung erzielbaren Ertragswert wieder. Der Hektarsatz ist getrennt nach den verschiedenen in Betracht kommenden Holzarten, Standortklassen (Boden- Klima und Geländeverhältnissen) und erzielbaren Holzpreisen festzusetzen.

Wälder mit einer Flächengröße **bis 10 Hektar (Kleinwälder)** werden aus Gründen der Vereinfachung nach Pauschalsätzen getrennt nach Gerichtsbezirken bewertet, wobei auch die Bringungslage (drei Stufen) berücksichtigt wird (Kundmachung des BMF vom 17. August 1988, Bewertungsgrundlagen für das forstwirtschaftliche Vermögen zur Hauptfeststellung auf den 1. 1. 1988, Teil I - für Wälder mit nicht mehr als zehn Hektar Flächenmaß - Zl. 08 1610/1-IV/88, Amtsblatt zur Wiener Zeitung vom 25. September 1988).

Für Forstbetriebe mit **mehr als zehn Hektar bis hundert Hektar** Flächenausmaß (**Kleinwälder**), welche von den Finanzämtern bewertet werden, gibt es ebenfalls separate Bewertungsgrundlagen (Kundmachung des BMF vom 11. Oktober 1988, Bewertungsgrundlagen für das forstwirtschaftliche Vermögen zur Hauptfeststellung auf den 1. 1. 1988, Teil II - Forstbetriebe mit mehr als 10 Hektar Flächenausmaß - Zl. 08 1610/2-IV/8/88, Amtsblatt zur Wiener Zeitung vom 30. November 1988).

Die im Berufungsfall zur Anwendung kommende Kundmachung (für Kleinwald 10,01 ha bis 100,00 ha) geht bei der Feststellung der Hektarsätze hinsichtlich der zu unterstellenden regelmäßigen Verhältnisse von folgenden Annahmen aus:

- "a) Die absolute Seehöhe des flächenmäßigen Schwerpunktes des Forstbetriebes (Wirtschaftswaldes) liegt nicht über 500 Meter;
- b) der relative Seehöhenunterschied zwischen dem unter lit. a genannten Forstbetriebsschwerpunkt und dem Anschlusspunkt an das öffentliche Verkehrsnetz beträgt nicht mehr als 50 Meter oder die mittlere Bringungsentfernung vom Forstbetrieb bis zum öffentlichen Verkehrsnetz übersteigt keine 500 Meter. Hierbei zählen zum öffentlichen Verkehrsnetz alle Bundes- und Landesstraßen sowie jene mit Lastkraftwagen befahrbaren Gemeinde- und Genossenschaftswege, die nicht überwiegend von einem einzelnen oder mehreren hierzu verpflichteten Wegbenützern zu erhalten sind;
- c) die mittlere Geländeneigung des Wirtschaftswaldes beträgt nicht mehr als 20 Prozent;
- d) die Geländeverhältnisse für die Holzschnüre und die Holzbringung im Wirtschaftswald sind günstig;
- e) die Bedingungen für den Forstwegebau im Wirtschaftswald sind günstig."

Die unter solchen wirtschaftlichen Bedingungen zu erzielenden Hektarsätze sind in der besagten Kundmachung mit der "Wertziffer 1" versehen.

Weichen die tatsächlichen Verhältnisse von den bei der Ableitung der Hektarsätze unterstellten regelmäßigen Verhältnissen wesentlich ab und wird hierdurch eine wesentliche Veränderung des Reinertrages erwirkt, sieht die Kundmachung vor, dass dies durch "Anwendung der Wertziffern 2 bis 20" zu berücksichtigen ist.

Durch die Einstufung in höhere Wertziffern werden im Ergebnis Abschläge von jenen Ertragswerten vorgenommen, welche bei den als regelmäßig unterstellten günstigen Wirtschaftsbedingungen erzielt werden könnten. Solcherart wird der Gesetzesanordnung des § 46 Abs. 5 BewG über gegebenenfalls vorzunehmende Abschläge entsprochen.

Im Berufungsfall hat das Finanzamt nach der Begehung des Waldes in Anwesenheit des Bw. die Wertziffer folgendermaßen ermittelt:

Berechnung der Wertziffer	Eingabe	Wertziffer
Durchschn. Seehöhe in Meter	922 m	1,9
Seehöhenunterschied in Meter oder	bis 50	
durchschnittliche Bringungsentfernung in Meter	bis 500	0,0
Geländeneigung in %	13,01	0,0
Geländevertältnisse in Zehntel		
(Gesamtfläche in ha 10,72)		
Gelände a)	6,0	0,0
Gelände b)	2,8	0,6
Gelände c)	1,2	0,6
Gelände d)	0	0,0
Gelände e)	1,9	1,0
Wegebaubedingungen: mindergünstig		0,3
		4,4
Wertziffer beträgt:		<b>4</b>

Nachdem die Waldfläche vor dem Stichtag des angefochtenen Bescheides weniger als 10 Hektar betrug waren damals die Hektarsätze laut der oben angeführten Kundmachung I (für Wälder mit nicht mehr als zehn Hektar Flächenausmaß) anzuwenden. Diese Hektarsätze sind niedriger als die in der Kundmachung II festgelegten Hektarsätze.

Das Finanzamt hat zur Bewertung der berufungsgegenständlichen Liegenschaften richtigerweise die Kundmachung II zur Anwendung gebracht.

Die Überprüfung der Einheitswertfeststellung im Zuge des Berufungsverfahrens hat eine korrekte Ermittlung des Einheitswertes gezeigt.

---

Konkrete Einwendungen gegen die vom Finanzamt bei der Bewertung herangezogenen Kriterien und Angaben, die eine Änderung der vom Finanzamt angesetzten Werte zur Folge hätten - hat auch der Bw – trotz der ihm eingeräumten Möglichkeiten – nicht gemacht.

Die in der Berufung angesprochene Erhöhung ergibt sich dadurch, dass die Waldfläche nun *mehr als 10 Hektar* beträgt.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, am 18. November 2011