

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Diana Sammer in der Beschwerdesache Bf., Adresse, über die Beschwerde vom 30.9.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt Waldviertel, vom 2.9.2015, betreffend Einheitswert des landwirtschaftlichen Betriebes zum 1.1.2014 (Hauptfeststellung mit Wirksamkeit ab 1.1.2015), EWAZ 0, zu Recht erkannt:

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

1. Bescheid der belangten Behörde vom 2.9.2015

Mit Bescheid vom 2.9.2015 stellte das Finanzamt den Einheitswert für den landwirtschaftlichen Betrieb der Beschwerdeführerin, GB, (in der Folge kurz: Bf) zum 01.01.2014 (Hauptfeststellung mit Wirksamkeit ab 1.1.2015) mit € 400,00 fest.

In der Bescheidebegründung wurde die Berechnung wie folgt dargestellt:

Nutzung	Fläche	Hektarsatz(€)	Ertragswert (€)
Landwirtschaftlich genutzte Fläche	1,4108 ha	331,20	467,26
Zwischensumme			467,26
Summe gesamt			467,26
Einheitswert (gerundet gemäß § 25 BewG)			400

Das Finanzamt führte dazu weiters aus, dass die Bewertung des landwirtschaftlichen Vermögens auf Basis der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen vom 04.03.2014, GZ. BMF-010202/0100-VI/3/2014, erfolgt sei. Bei der Berechnung des Hektarsatzes für die landwirtschaftlich genutzten Flächen sei eine Bodenklimazahl von 22,3 unterstellt worden, welche um Abschläge für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen (Wirtschaftliche Verhältnisse und übrige Umstände) von 18,00 sowie der Betriebsgröße (1,4108 ha) von 20,00 vermindert worden sei. Daraus ergebe sich eine Gesamtsumme Ab/Zuschläge von – 8,5.

Die Betriebszahl betrage daher 13,8.

Für die Betriebszahl 100 betrage Ertragswert je Hektar (Hektarsatz) gemäß § 38 BewG 2.400 Euro; für die Betriebszahl 13,8 errechne sich somit ein Hektarsatz von € 331,20 ($2.400/100 \times 13,8$).

Das Finanzamt hielt weiters fest, dass die Feststellung auf Grund der Erklärung und der Aktenlage erfolgt sei.

Mit selbem Datum erging ein Grundsteuermessbescheid zum 1.1.2014, Hauptveranlagung mit Wirksamkeit ab 1.1.2015, mit dem der Steuermessbetrag - ausgehend vom festgestellten Einheitswert in Höhe von 400 - mit € 0,64 festgesetzt wurde.

2. Beschwerde vom 30.9.2015

Mit Schriftsatz vom 30.9.2015 wurde von der Bf. Beschwerde erhoben und vorgebracht, dass sich die Bodenklimazahl von 22,3 nach dem besten Acker in X richte, ihre Wiesen jedoch sumpfig seien und sich aus der Bearbeitung dieser Wiesen auch keinerlei Gewinn ziehen ließe. Der Boden sei zum Teil reiner blauer Ton und somit weitgehend unfruchtbar. Der „Wert“ der Wiesen liege nicht im materiellen Bereich, sondern im Erhalt eines Feuchtbiotops.

Der Punkt „Ab- bzw. Zuschläge für wirtschaftliche Ertragsbedingungen“ müsse sohin jedenfalls zu ihren Gunsten geändert werden. Unter „übrige Umstände“ könne man auch die Tatsache reihen, dass der Oberflächenwasserkanal der Gemeinde über ihre Wiesen führe und es bei mittlerem Regen zusätzlich zu Überschwemmungen komme.

Der Punkt „Betriebsgröße“ könne so auch nicht gelten, da ein Teil des Grundes aus Anflugwald bestehe und somit die Fläche, die sie landwirtschaftlich bestellen könne, geringer sei.

3. Beschwerdeentscheidung

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdeentscheidung vom 15.12.2017 als unbegründet ab und begründete dies wie folgt:

„Die Berechnung der Bodenklimazahl erfolgt auf Basis der im Jahre 1981 in der KG durchgeführten Bodenschätzung. Eine Beschwerde gegen die Bodenklimazahl ist nur im Zuge der Beschwerdefrist nach einer Bodenschätzung zulässig.

Bei der Überprüfung der Berechnung der Abschläge für wirtschaftliche Ertragsbedingungen wurden keine Differenzen zum unterstellten Abschlag von 18% festgestellt.

Der Abschlag für Betriebsgröße von 20% ist bereits der Maximalabschlag für Betriebsgröße.

Für die Feststellung, ob es sich bei einer Fläche um Wald im Sinne des Forstgesetzes handelt, ist die Bezirksverwaltungsbehörde zuständig.“

4. Vorlageantrag vom 12.1.2018

Mit Vorlageantrag vom 12.1.2018 beantragte die Bf. fristgerecht wurde Antrag auf Entscheidung über die gegenständliche Beschwerde zu EWAZ (sowie zu EWAZ2) durch das Bundesfinanzgericht gestellt.

Ergänzend zum Vorbringen in ihrer Beschwerde brachte die Bf. vor:

„ Meine, von Ihnen nicht behandelten, Argumente ergeben sich aus Umständen, die sich seit der Bodenschätzung in der KG im Jahr 1981 massiv geänderten haben.

Zum Einen:

Der enorme Anstieg des Oberflächenwasservolumens (durch Verbauung, Lagerhallendachflächen, Straßen, Parkplätze,...) in Ort überfordert den Bach, in den das gesamte Oberflächenwasser des Ortes eingeleitet wird, der mitten durch unsere Wiesen fuhr, dermaßen, daß es bei mittlerweile größeren Regenfällen und Schmelzwasser zu großräumigen Überschwemmungen kommt.

Mitgeschwemmter Abfall und Schlamm belastet nachhaltig unsere Wiesen, daß dadurch die eine oder andere Ernte wegen Verschmutzung ausfallen mußte. Daraus ergibt sich die Notwendigkeit einen teuren Säuberungsschnitt durchführen und das Grasmaterial entsorgen zu müssen.

Im Zuge des Vorhabens der Gemeinde durch eine Veränderung des Raumordnungsplanes sich zusätzliche Baugründe zu sichern, wollte man auch die gesamten „Teichwiesen“ in Bauland umwidmen. Hierfür wurde der Boden von Experten untersucht. Das Ergebnis, Wasser über der Grasnarbe, ließ weitere Spekulationen in der geplanten Richtung nicht zu.

Das gesamte Areal verblieb in der Bezeichnung Grünland Land und Forst.

Zum Anderen:

Wie sich aus der Beilage 2 ergibt (aufgrund der Menge schicke ich nur das relevante Deckblatt; bei Bedarf kann ich das gesamte Konvolut nachreichen) besitzen wir keinen Wald im Sinne des Forstgesetzes.“

5. weitere Ermittlungen des Finanzamtes

Das FA führte weitere Ermittlungen durch in dem es Einsicht in den NÖ. Atlas, das Grundbuch und in die Grundstücksdatenbank nahm.

6. Vorlagebericht vom 16.2.2018

Mit Vorlagebericht vom 16.2.2018 – eine Ausfertigung davon erging auch an die Bf. - legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

In ihrer Stellungnahme führte sie aus:

„ Die Berechnung der Bodenklimazahl erfolgte nach den Ergebnissen der im Jahr 1981 in der KG auf den Parzellen Nr durchgeführten Bodenschätzung. Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass sich die im angefochtenen Bescheid angeführte Bodenklimazahl (22,3) nach dem besten Acker in X richte, kann nicht gefolgt werden.

Da die Bodenschätzung mit einem besonderen Rechtsmittelverfahren abgeschlossen wird, finden auch hier die Vorschriften des § 252 Abs. 1 BAO sinngemäß Anwendung, wonach ein Feststellungsbescheid (zB Einheitswertbescheid gemäß § 186 BAO), der auf einen anderen Feststellungsbescheid beruht, nicht mit der Begründung angefochten werden kann, dass die im anderen Feststellungsbescheid (Auflegung der Ergebnisse der Bodenschätzung zur Einsichtnahme gemäß § 11 Abs. 1 BoSchätzG) unzutreffend seien (Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum BewG, § 32 Anm. 23).“

II. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

1. Beweiserhebung

Beweis wurde erhoben durch Einsicht in die von der belangten Behörde elektronisch vorgelegten Aktenteile des Einheitswertaktes EWAZ (siehe dazu das Aktenverzeichnis des Finanzamtes im Vorlagebericht) und ergibt sich daraus der oben dargestellte Verfahrensablauf.

2. Sachverhalt

Die Bf. ist Alleineigentümerin der Grundstücke Nr, EZ, GB.

Für die Katastralgemeinde Ort 1 fand im Jahr 1981 eine Bodenschätzung statt, die ua die Grundstücke Nr. Nr umfasste. Gegen die zur Einsicht aufgelegten Ergebnisse dieser

Bodenschätzung wurde kein Rechtsmittel erhoben und sind die Ergebnisse in Rechtskraft erwachsen.

Zum Betrieb der Bf. gehört eine landwirtschaftliche Fläche von insgesamt 1,4108 ha.

Nach dem Ergebnis der Bodenschätzung der Grundstücke Nr, EZ, beträgt die Summe der Ertragsmesszahl 3.145 wodurch sich eine Bodenklimazahl der zum landwirtschaftlichen Betrieb gehörigen Flächen von 22,3 ergibt.

Die von der Bf. als „Anflugwald“ bezeichnete Fläche stellt keinen Wald im Sinne des Forstgesetzes dar (Bescheid der Bezirkshauptmannschaft xy zum angrenzenden Grundstück EZ2).

3. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde elektronisch vorgelegten Aktenteile EWAZ.

Aus der Grundstücksdatenbank ist ersichtlich, mit welcher Benützungsart die einzelnen Teilflächen im Kataster eingetragen sind, welches Ausmaß diese Flächen haben, welche Flächen einer Bodenschätzung unterzogen wurden. Ebenso, dass die Ertragsmesszahl der bodengeschätzten Fläche 3.145 beträgt und sich daraus rechnerisch eine Bodenklimazahl von 22,2 ergibt.

Es wurden seitens der Bf. keine konkreten Einwände hinsichtlich der im angefochtenen Bescheid bzw. in der Beschwerdeentscheidung genannten Daten erhoben.

Die Angaben der Bf., dass es sich bei dem sogenannten „Anflugwald“ um keinen Wald im Sinne des Forstgesetzes handelt, wird nicht angezweifelt.

4. Rechtslage und Erwägungen

Gemäß § 2 Abs. 1 Bewertungsgesetz 1955 (kurz BewG) ist jede wirtschaftliche Einheit für sich zu bewerten. Ihr Wert ist im Ganzen festzustellen. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden. Die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter sind zu berücksichtigen.

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

Nach § 20 Abs. 2 BewG werden der Hauptfeststellung die Verhältnisse zu Beginn des Kalenderjahres (Hauptfeststellungszeitpunkt) zugrunde gelegt.

Nach § 20c Bewertungsgesetz 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.

Die für die Einheitswertermittlung landwirtschaftlicher Betriebe maßgeblichen Bestimmungen des **Bewertungsgesetzes** (kurz: BewG) in der zum 1.1.2014 geltenden Fassung, BGBl. I Nr. 63/2013, lauten auszugsweise:

" § 30 BewG 1955 Begriff des landwirtschaftlichen Vermögens

(1) 1. Zum landwirtschaftlichen Vermögen gehören alle Teile (insbesondere Grund und Boden, Gebäude, stehende und umlaufende Betriebsmittel, Nebenbetriebe und Sonder und Obstkulturen) einer wirtschaftlichen Einheit, die dauernd einem landwirtschaftlichen Hauptzweck dient (landwirtschaftlicher Betrieb). ...

(2) Als Teile des landwirtschaftlichen Betriebes gelten nicht

*1. Zahlungsmittel, Wertpapiere und Geldforderungen mit Ausnahme der in Zusammenhang mit der Bewirtschaftung zur Auszahlung gelangten öffentlichen Gelder,
.....*

§ 32 BewG 1955 Bewertungsgrundsatz, Ertragswert

(1) Für landwirtschaftliche Betriebe gelten die Grundsätze über die Bewertung nach Ertragswerten.

(2) Ertragswert ist das Achtzehnfache des Reinertrages, den der Betrieb seiner wirtschaftlichen Bestimmung gemäß im Durchschnitt der Jahre nachhaltig erbringen kann. Dabei ist davon auszugehen, dass der Betrieb unter gewöhnlichen Verhältnissen, ordnungsmäßig, gemeinüblich und mit entlohnenden fremden Arbeitskräften bewirtschaftet wird. Außerdem ist zu unterstellen, dass der Betrieb schuldenfrei ist und mit einem für die ordnungsgemäße, gemeinübliche Bewirtschaftung des Betriebes notwendigen Bestand an Wirtschaftsgebäuden ausgestattet ist.

(3) Bei der Beurteilung der nachhaltigen Ertragsfähigkeit sind die wesentlichen Umstände zu berücksichtigen, die den Wirtschaftserfolg beeinflussen oder von denen die Verwertung der gewonnenen Erzeugnisse abhängig ist. Demgemäß sind insbesondere zu berücksichtigen:

1. Die natürlichen Ertragsbedingungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 des

Bodenschätzungsgesetzes 1970 (Bodenbeschaffenheit, Geländegestaltung, klimatische Verhältnisse, Wasserverhältnisse);

2. die folgenden wirtschaftlichen Ertragsbedingungen:

- a) regionalwirtschaftliche Verhältnisse des Standortes,*
- b) Entfernung der Betriebsflächen zum Hof,*
- c) Größe und Hangneigung der Betriebsflächen und*
- d) Betriebsgröße.*

.....

§ 34 BewG 1955 Hauptvergleichsbetrieb, Vergleichsbetriebe, Betriebszahl

(1) Für die Bewertung aller landwirtschaftlichen Betriebe innerhalb des Bundesgebietes wird von einem Hauptvergleichsbetrieb ausgegangen, der die besten natürlichen Ertragsbedingungen im Sinne des § 32 Abs. 3 Z 1 aufweist und bei dem sich die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen in ihrer Gesamtheit weder ertragsmindernd noch ertragserhöhend auswirken. Die Merkmale der natürlichen und wirtschaftlichen Ertragsbedingungen dieses Hauptvergleichsbetriebes sind vom Bundesministerium für Finanzen nach Beratung im Bewertungsbeirat durch Verordnung rechtsverbindlich festzustellen und im „Amtsblatt zur Wiener Zeitung“ kundzumachen. Die Bodenklimazahl (§ 16 Abs. 2 Bodenschätzungsgesetz 1970, BGBl. Nr. 233) dieses Hauptvergleichsbetriebes ist mit der Wertzahl 100 anzunehmen.

(2) Um für die Bewertung aller in der Natur tatsächlich vorkommenden landwirtschaftlichen Betriebe innerhalb des Bundesgebietes die Gleichmäßigkeit zu sichern und Grundlagen durch feststehende Ausgangspunkte zu schaffen, stellt das Bundesministerium für Finanzen für bestimmte Betriebe (Vergleichsbetriebe) nach Beratung im Bewertungsbeirat mit rechtsverbindlicher Kraft das Verhältnis fest, in dem die Vergleichsbetriebe nach ihrer Ertragsfähigkeit auf die Flächeneinheit (Hektar) bezogen zum Hauptvergleichsbetriebe stehen. Diese Feststellungen sind im 'Amtsblatt zur Wiener Zeitung' kundzumachen. Die Vergleichsbetriebe sind in allen Teilen des Bundesgebietes so auszuwählen, dass die Vergleichsbetriebe für die jeweilige Gegend kennzeichnend sind. In ihrer Gesamtheit haben diese einen Querschnitt über die Ertragsverhältnisse der landwirtschaftlichen Betriebe des Bundesgebietes zu ergeben.

(3) Das Verhältnis zum Hauptvergleichsbetrieb im Sinne des Abs. 1 wird jeweils in einem Hundertsatz ausgedrückt (Betriebszahl). Die Betriebszahl des Hauptvergleichsbetriebes ist 100.

§ 36 BewG 1955 Ermittlung der Betriebszahlen

(1) Bei der Feststellung der Betriebszahlen sind die tatsächlichen Verhältnisse hinsichtlich der im § 32 Abs. 3 bezeichneten Ertragsbedingungen zugrunde zu legen; hiebei sind hinsichtlich der natürlichen Ertragsbedingungen die rechtskräftigen Ergebnisse der Bodenschätzung maßgebend (§ 16 Bodenschätzungsgesetz 1970, BGBl. Nr. 233).

.....

§ 37 BewG 1955 Gang der Bewertung

Zur Feststellung des Einheitswertes wird für alle landwirtschaftlichen Betriebe der Vergleichswert nach den §§ 38 und 39 ermittelt. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 40 ist der Vergleichswert durch einen Abschlag zu vermindern oder durch einen Zuschlag zu erhöhen. Unterbleibt ein Abschlag oder ein Zuschlag, so ist Einheitswert der Vergleichswert, soweit nicht noch Grundstücksflächen nach § 31 Abs. 1 und 3 und öffentliche Gelder gemäß § 35 einzubeziehen sind.

§ 38 BewG 1955 Ermittlung des Hektarsatzes

(1) Für die Betriebszahl 100, d. h. für den Hauptvergleichsbetrieb (§ 34), beträgt der Ertragswert je Hektar (Hektarsatz) 2.400 Euro.

(2) Der Bundesminister für Finanzen bestimmt mit Verordnung, mit welchen Ertragswerten pro Hektar (Hektarsätzen) die im § 39 Abs. 2 Z 1 lit. a und b genannten Grundstücksflächen anzusetzen sind.

(3) Für die übrigen Vergleichsbetriebe ergibt sich der Hektarsatz aus der Anwendung der für sie festgestellten Betriebszahl auf den Hektarsatz des Hauptvergleichsbetriebes.

(4) Für alle übrigen Betriebe wird der Hektarsatz nach dem Verhältnis ihrer Ertragsfähigkeit zu derjenigen der Vergleichsbetriebe ermittelt. Hierbei sind für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen im Sinne des § 32 Abs. 3 Z 2 lit. a, b und c ortsübliche Verhältnisse zugrunde zu legen.

§ 39 BewG 1955 Ermittlung der Vergleichswerte und Einheitswerte

(1) Der Vergleichswert ergibt sich unbeschadet der Bestimmungen der Abs. 2 bis 4 für alle Betriebe aus der Vervielfachung des Hektarsatzes mit der in Hektar ausgedrückten Fläche des Betriebes. Wege, Gräben, Hecken, Grenzraine und dergleichen, die Teile eines landwirtschaftlichen Betriebes sind, sind der Grundstücksfläche, zu der sie gehören, zuzurechnen und, unbeschadet des § 40, gemeinschaftlich mit dieser zu bewerten.

..... "

§ 40 BewG 1955 Abschläge und Zuschläge.

Für die Abschläge und Zuschläge am Vergleichswert gelten die folgenden Vorschriften:

1. Abschläge oder Zuschläge sind nur zu machen, wenn

a) die tatsächlichen Verhältnisse der im § 36 Abs. 2 bezeichneten Ertragsbedingungen von den regelmäßigen Verhältnissen, die bei der Feststellung der Betriebszahl oder bei der Ermittlung des Hektarsatzes unterstellt worden sind, wesentlich abweichen und außerdem

b) die Abweichung zu einer wesentlichen Minderung oder Steigerung der Ertragsfähigkeit führt und

c) die Abweichung nicht durch Be- und/oder Verarbeitung im Sinne des § 2 Abs. 4 Z 1 der Gewerbeordnung 1994 oder durch Buschenschank (§§ 2 Abs. 1 Z 5 und 111 Abs. 2 Z 5 Gewerbeordnung 1994) begründet ist.

2. für die Bemessung der Abschläge und Zuschläge ist von dem Unterschiedsbetrag auszugehen zwischen dem Ertrag, der beim Vorliegen der regelmäßigen Verhältnisse zu erzielen wäre und dem Ertrag, den der landwirtschaftliche Betrieb in seinem tatsächlichen Zustand nachhaltig erzielen kann. Der Unterschiedsbetrag ist mit 18 zu vervielfachen.

Zu § 34 BewG 1955 ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen GZ. BMF-010202/0100-VI/3/2014 "über die Bewertungsgrundlagen für das landwirtschaftliche Vermögen zum 1. Jänner 2014 (Beschreibung des Hauptvergleichsbetriebes und Feststellung der Betriebszahl für die landwirtschaftlichen Vergleichsbetriebe)" ergangen und am 4.3.2014 im Amtsblatt zur Wiener Zeitung kundgemacht worden. Eine Richtlinie zur Ableitung der Betriebszahlen landwirtschaftlicher (Vergleichs-)Betriebe soll der Sicherung der Gleichmäßigkeit der Bewertung im Bundesgebiet dienen.

Die für den gegenständlichen Beschwerdefall maßgeblichen Bestimmungen des **Bodenschätzungsgesetz 1970** (kurz: BoSchätzG 1970) lauten:

" § 1 BoSchätzG 1970

(1) Die landwirtschaftlich nutzbaren Bodenflächen des Bundesgebietes sind zur Schaffung von Bewertungsgrundlagen insbesondere für steuerliche Zwecke einer Bodenschätzung zu unterziehen.

(2) Die Bodenschätzung umfaßt:

1. die Untersuchung des Bodens auf seine Beschaffenheit und die kartenmäßige Darstellung des Untersuchungsergebnisses (Bestandsaufnahme),

2. die Feststellung der Ertragsfähigkeit auf Grund der natürlichen Ertragsbedingungen, das sind Bodenbeschaffenheit, Geländegestaltung, klimatische Verhältnisse (§ 32 Abs. 3 Z 1 des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148) und Wasserverhältnisse.

(3) Die Feststellungen der Bodenschätzung (Abs. 2) sind in den Schätzungsbüchern (Feldschätzungsbuch, Schätzungsreinbuch) und in den Schätzungskarten (Feldschätzungskarte und Schätzungsreinkarte) festzuhalten. Die Erfassung und Verwaltung der Bodenschätzungsergebnisse hat nach Maßgabe der technischen und personellen Möglichkeiten automationsunterstützt zu erfolgen.

(4) Für die Durchführung der Bodenschätzung ist örtlich das Finanzamt zuständig, in dessen Bereich die zu schätzende Bodenfläche gelegen ist. Sachlich sind die Finanzämter mit allgemeinem Aufgabenkreis zuständig.

§ 3 BoSchätzG 1970

(1) Wenn sich die natürlichen Ertragsbedingungen (§ 1 Abs. 2 Z 2), die den Bodenschätzungsergebnissen einzelner Bodenflächen zugrunde liegen, durch natürliche Ereignisse (zum Beispiel Vermurungen, Bergrutsche) oder durch künstliche Maßnahmen (zum Beispiel Ent- und Bewässerungen, Kraftwerks- und Straßenbauten) wesentlich und nachhaltig verändert haben oder die Benützungsort (§ 10 des Vermessungsgesetzes, BGBl. Nr. 306/1968) nachhaltig geändert wurde, ist eine Nachschätzung durchzuführen.

(2) Im Rahmen der Nachschätzung sind Flächen, die nicht mehr zum landwirtschaftlichen Kulturboden gehören, auszuscheiden, sowie Flächen, die bisher nicht einer

Bodenschätzung unterzogen waren, nunmehr aber als landwirtschaftlicher Kulturboden anzusehen sind, zu erfassen.

(3) Die Nachschätzung umfaßt:

- 1. die Feststellung der geänderten Ertragsfähigkeit und*
- 2. deren Erfassung in den Schätzungsbüchern und den Schätzungskarten*

(4) Die Nachschätzung wirkt vom Beginn jenes Kalenderjahres, das dem Kalenderjahr nachfolgt, in welchem erstmalig die Voraussetzungen für eine Nachschätzung im Sinne des Abs. 1 gegeben sind. Spätestens wirkt die Nachschätzung vom Beginn jenes Kalenderjahres, das dem Kalenderjahr nachfolgt, in welchem das zuständige Finanzamt von der Änderung der Ertragsfähigkeit Kenntnis erlangt hat.

§ 8 BoSchätzG 1970.(1)...

(2) Für das Ackerland sind zwei Wertzahlen (Bodenzahl und Ackerzahl) festzustellen. Die Bodenzahl hat die durch die Verschiedenheit der Bodenbeschaffenheit im Zusammenhang mit den Grundwasserverhältnissen bedingten Ertragsunterschiede zum Ausdruck zu bringen, wobei für das ganze Bundesgebiet Einheitlichkeit der Geländegestaltung, der klimatischen Verhältnisse und der wirtschaftlichen Ertragsbedingungen zu unterstellen ist. Abweichungen von den Unterstellungen bezüglich der Geländegestaltung und der klimatischen Verhältnisse sowie die Beurteilung anderer von der Natur gegebenen Besonderheiten sind in der Ackerzahl zu berücksichtigen.

§ 11 BoSchätzG 1970

(1) Die Ergebnisse der Bodenschätzung einschließlich der gemäß § 2 Abs. 2 und 3 durchgeführten Überprüfungen und der gemäß § 3 durchgeführten Nachschätzungen sind zur allgemeinen Einsichtnahme aufzulegen.

(2) Ergebnisse im Sinne des Abs. 1 sind die Feststellungen, die zur Beschreibung und Kennzeichnung der Bodenflächen nach

- 1. der Beschaffenheit,*
- 2. der Ertragsfähigkeit,*
- 3. der Abgrenzung,*

getroffen und in den Schätzungsbüchern und den Schätzungskarten (§ 1 Abs. 3) niedergelegt sind.

(3) Die Einsichtnahme nach Abs. 1 hat grundsätzlich in den Diensträumen des Finanzamtes zu erfolgen. Die Frist zur Einsichtnahme beträgt einen Monat. Innerhalb dieser Frist hat jedoch an einem Werktag unter Anwesenheit eines zur Auskunftleistung befähigten Bediensteten der Finanzverwaltung die Einsichtnahme in geeigneten Räumen der betreffenden Gemeinde zu erfolgen, sofern diese Gemeinde nicht mit der

Sitzgemeinde des Finanzamtes ident ist. Die Einsichtnahme innerhalb der Gemeinde ist bis auf zwei bzw. drei Tage zu erweitern, wenn die von der Einsichtnahme betroffenen Flächen 500 ha bzw. 1000 ha überschreiten.

(4) Das Finanzamt hat vor Beginn dieser Frist den Beginn und das Ende sowie den Ort der Einsichtnahme öffentlich bekanntzugeben. Hierbei ist gleichzeitig bekanntzugeben, an welchen Tagen und in welchen Räumen die Einsichtnahme in der Gemeinde stattfindet.

Ferner ist hierbei bekanntzugeben, binnen welcher Frist und bei welcher Behörde ein Rechtsmittel gegen die zur Einsicht aufgelegten Ergebnisse eingebracht werden kann. Die öffentliche Bekanntmachung hat durch Anschlag in den Diensträumen des Finanzamtes und der zuständigen Gemeinde zu erfolgen. Überdies ist von der Einsichtnahme die örtlich zuständige gesetzliche berufliche Vertretung der Land- und Forstwirte zu verständigen.

(5) Abweichend von den Bestimmungen des Abs. 4 ist die öffentliche Bekanntmachung durch Benachrichtigung aller Betroffenen zu ersetzen, wenn die von der Einsichtnahme betroffenen Flächen 50 ha nicht übersteigen. Der Tag der Zustellung der Benachrichtigung gilt dann als Beginn der Einsichtnahmefrist.

(6) Die zur Einsicht aufgelegten Schätzungsergebnisse sind ein gesonderter Feststellungsbescheid im Sinne des § 185 der Bundesabgabenordnung (BGBl. Nr. 194/1961). Die Bekanntgabe dieser Feststellung gilt mit Ablauf des letzten Tages der Frist als erfolgt ."

§ 14 BoSchätzG 1970 .

(1) Die Ertragsmeßzahl ist das Produkt der Fläche des Grundstückes in Ar mit der Acker- oder Grünlandzahl (Wertzahlen).

(2) Bestehen innerhalb eines Grundstückes mehrere Teilflächen mit verschiedenen Acker- oder Grünlandzahlen, so bildet die Summe der Produkte der Ausmaße der einzelnen Teilflächen in Ar mit der jeweiligen Wertzahl die Ertragsmeßzahl des Grundstückes.

§ 15 BoSchätzG 1970

(1) Die gemäß § 14 ermittelten Ertragsmesszahlen sind im Grundstücksverzeichnis des Grenz- oder Grundsteuernkatasters ersichtlich zu machen.

(2) Die in den Schätzungsreinkarten und Schätzungsreinbüchern festgestellten Ergebnisse der Bodenschätzung gemäß § 11 Abs. 2 sind mit den Angaben des Grenz- oder Grundsteuernkatasters wiederzugeben.

(3) Die gemäß § 5 Abs. 5 kundgemachten Ergebnisse der Schätzung der Musterstücke der Bodenschätzung (Bundes- und Landesmusterstücke) sind einschließlich der bodenkundlichen, klimatologischen und lagemäßigen Beschreibung mit den Angaben des Grenz- oder Grundsteuernkatasters wiederzugeben.

(4) Die Daten gemäß Abs. 1 bis 3 sind den Abgabenbehörden des Bundes, soweit dies zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlich ist, mit der Katastralmappe und mit dem Grundstücksverzeichnis des Grenz- oder Grundsteuernkatasters nach Maßgabe der technischen Möglichkeiten im Wege der automationsunterstützten Datenverarbeitung zur Verfügung zu stellen.

§ 16 BoSchätzG 1970

(1) Die Ertragsmeßzahl eines Grundstückes geteilt durch dessen Flächeninhalt oder die Summe der Ertragsmeßzahlen von mehreren Grundstücken geteilt durch deren Gesamtflächeninhalt bildet die Bodenklimazahl.

(2) Die Bodenklimazahl gibt das Verhältnis der natürlichen Ertragsfähigkeit der in Betracht gezogenen Flächen zu der ertragsfähigsten Bodenfläche des Bundesgebietes mit der Wertzahl 100 an.

Gemäß **§ 185 BAO** sind als Grundlage für die Festsetzung der Abgaben gesonderte Feststellungen vorzunehmen, soweit dies in den §§ 186 und 188 oder in den Abgabenvorschriften angeordnet wird.

§ 252 Abs. 1 BAO lautet:

"(1) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind."

§ 252 Abs. 1 bis 3 schränkt das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide ein; Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Bescheidbeschwerde diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (zB VwGH vom 28.05.1997, 94/13/0273; vom 23.03.2000, 2000/15/0001; vom 19.03.2002, 2002/14/0005; und vom 07.07.2004, 2004/13/0069) und nicht als unzulässig zurückzuweisen (vgl. VwGH vom 13.05.1955, 522/52). Eine solche Abweisung setzt voraus, dass der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam geworden ist (VwGH vom 22.03.1983, 82/14/0210; vgl. *Ritz*, BAO6, § 252 Tz 3).

Für die Katastralgemeinde Ort 1 ist im Jahr 1981 eine amtliche Bodenschätzung nach dem Bodenschätzungsgesetz 1970 durchgeführt worden, die auch die Grundstücke Nr. Nr umfasste. Die zur Einsicht aufgelegten Ergebnisse der Bodenschätzung sind ein gesonderter Feststellungsbescheid iSd § 185 BAO (siehe § 11 Abs. 6 BodenschätzungsgG 1970). Da dagegen kein Rechtsmittel eingebracht wurde, sind die Ergebnisse der Bodenschätzung in Rechtskraft erwachsen.

Rechtskräftig festgestellte Ergebnisse der Bodenschätzung können in einem davon abgeleiteten Einheitswertbescheid nach § 252 BAO nicht mehr angefochten werden (siehe dazu *Wakounig/Trauner/Kamleithner* in Die land- und forstwirtschaftliche Hauptfeststellung 2014, 1.2.9.3. Bekanntgabe der Bodenschätzungsergebnisse).

Die Einwände der Bf. hinsichtlich der Bodenbeschaffenheit, sowie die Argumentation, dass der Einheitswert auf Grund der veralteten Grundlagen (letzte Bodenschätzung im Jahr 1981) und der sich seither veränderten Verhältnisse (zB. Oberflächenwasser) jeden Bezug zur wirtschaftlichen Realität verloren habe, sind im gegenständlichen Verfahren somit jedenfalls unbeachtlich.

Der Einwand der Bf, dass die angenommene Ertragskraft ihres Betriebes durch eine nicht mehr den aktuellen Verhältnissen entsprechende Bodenschätzung aus dem Jahr 1981 zu hoch sei, betrifft die natürlichen Ertragsbedingungen.

Wenn sich die natürlichen Ertragsbedingungen, die den Bodenschätzungsergebnissen einzelner Bodenflächen zugrunde liegen, durch natürliche Ereignisse oder künstliche Maßnahmen wesentlich und nachhaltig verändert haben oder eine nachhaltige Änderung der Benützungsort erfolgt ist, ist eine Nachschätzung gemäß § 3 BoSchätzG 1970 (siehe oben) durchzuführen. Aus § 3 Abs 4 BoSchätzG 1970 ergibt sich neben der amtswegigen Nachschätzung auch ein Nachschätzungsverfahren über Antrag der Betroffenen mit Wirkung ab dem darauffolgenden Jahr (vgl. VwGH 24.5.1982, 1141/77).

Gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1 lit a) wird der Einheitswert neu festgestellt, wenn der gemäß § 25 abgerundete Wert, der sich für den Beginn eines Kalenderjahres ergibt, bei den wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens entweder um mehr als ein Zwanzigstel, mindestens aber um 300 Euro, oder um mehr als 1000 Euro, von dem zum letzten Feststellungszeitpunkt festgestellten Einheitswert abweicht (Wertfortschreibung).

Das bedeutet, sollte eine Nachschätzung iSd § 3 BoSchätzG 1970 zu einer derartigen Änderung der Bodenklimazahl führen, dass im Ergebnis die oben genannten Wertfortschreibungsgrenzen überschritten werden, so wäre dies zu einem späteren Stichtag im Rahmen einer Wertfortschreibung zu berücksichtigen. Die allenfalls für spätere Stichtage gegebene Voraussetzung für die Erlassung eines Wertfortschreibungsbescheides berührt aber nicht die Rechtmäßigkeit des hier gegenständlichen Einheitswertbescheides (Hauptfeststellung) zum 1.1.2014.

Der Gang zur Ermittlung des Einheitswertes eines landwirtschaftlichen Betriebes hat nach den Vorschriften der §§ 36 bis 39 Bewertungsgesetz 1955 (BewG 1955) zu erfolgen. Demnach ist von einem Hauptvergleichsbetrieb auszugehen, der die Betriebszahl 100 und einen Hektarsatz von 2.400 Euro hat. In der Kundmachung des

Bundesministers für Finanzen vom 4. März 2014 wurde dieser Hauptvergleichsbetrieb definiert. Es ist dies ein Betrieb, der gemäß § 34 Abs. 1 BewG 1955 die besten natürlichen Ertragsbedingungen aufzuweisen hat. Dies wird nur dann erreicht, wenn die gesamte landwirtschaftliche Nutzfläche dieses Betriebes eine Bodenklimazahl von 100 aufweist. Einen solchen Betrieb gibt es jedoch in der Praxis nicht. Schon aus diesem Grund kann der Hauptvergleichsbetrieb nur ein fiktiver Betrieb sein.

Unabhängig von diesen Ausführungen erhält gemäß § 44 BewG 1955 mit der Veröffentlichung im Amtsblatt zur Wiener Zeitung der Inhalt dieser Kundmachung rechtsverbindliche Kraft und ist daher dem Finanzamt für eine nähere Überprüfung nicht zugänglich. Zudem ist es auf das Ergebnis der Bewertung Ihres Betriebes ohne Einfluss, ob es sich dabei um einen tatsächlich existenten oder nur um einen fiktiven Betrieb handelt. Dabei stellt der Gesetzgeber, wenn er den Begriff "Ertragswert" solcherart umschreibt, einen objektiven Bewertungsmaßstab auf und bedient sich dazu einer Fiktion (VwGH 17.05.1977, 1127/75). Für die Bewertung ist der erzielbare und nicht der tatsächlich erzielte Ertrag von Bedeutung, weil es eines objektiven Bewertungsmaßstabes bedarf, um zu vermeiden, dass sich bei der Einheitsbewertung unterschiedlich hohe Werte je nach der Intensität der Bodenbewirtschaftung durch den jeweiligen Betriebsinhaber ergeben (VwGH 27. 4. 1979, 0171/77). Der Hauptvergleichsbetrieb dient als Bewertungsbasis, die einen idealisierten Betrieb umschreibt. Dieser hat ausschließlich die Aufgabe, Ausgangspunkt für die Vergleichsmaßstäbe der weiteren Einwertung zu sein, indem dort die gemäß § 32 Abs. 2 BewG 1955 maßgebenden Bewertungskriterien aufgelistet und mit Ausgangswerten versehen sind. Die Einwertungen der in derselben Kundmachung veröffentlichten Vergleichsbetriebe müssen auf sie Bezug nehmen. Die Vergleichsbetriebe geben den Rahmen der möglichen Zu- und Abschläge für die Kriterien der wirtschaftlichen Ertragsbedingungen vor, die im selben Ausmaß auf Betriebe, die keine Vergleichsbetriebe sind und gemäß § 38 Abs. 4 BewG zu bewerten sind, anzuwenden sind.

Der Einheitswert eines landwirtschaftlichen Betriebes wird somit im Wege der vergleichenden Bewertung festgestellt, wobei hinsichtlich der natürlichen Ertragsbedingungen die tatsächlichen Verhältnisse des zu bewertenden Betriebes zugrunde gelegt werden. Diese werden im Wege der Bodenschätzung ermittelt und in der Bodenklimazahl ausgedrückt. Bezüglich der wirtschaftlichen Ertragsbedingungen der äußeren und inneren Verkehrslage werden dabei für den zu bewertenden Betrieb ortsübliche Verhältnisse unterstellt. Die natürlichen Ertragsbedingungen, welche im Zuge der Bodenschätzung ermittelt werden, kommen in der Bodenklimazahl zum Ausdruck.

Die Argumentation der Bf., die Bodenklimazahl richte sich nach dem besten Acker im Nachbarort, geht daher ins Leere.

Erstmals wurde bei der Hauptfeststellung zum 1. 1. 2014 von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, Maßnahmen zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Bewertung innerhalb des Bundesgebietes in Form von Richtlinien rechtsverbindlich kundzumachen. Die darin

enthaltenen Bewertungsansätze sind ebenso rechtsverbindlich wie der in der Richtlinie dargestellte und kundgemachte Gang der Bewertung (vgl. dazu *Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Rz 3 zu § 44 BewG).

Den Vorgang der vergleichenden Bewertung hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 16.12.1969, ZI 1255/68, dargelegt, wonach die Feststellung des Hektarsatzes nach den Vorschriften der §§ 32 bis 38 unter Heranziehung der im Amtsblatt zur Wiener Zeitung kundgemachten Vergleichsobjekte zu erfolgen hat, wobei Sonderverhältnisse durch Zu- oder Abschläge gemäß § 40 auszugleichen sind. In dem Erkenntnis ist auch klargestellt, dass der Beschwerdeführer keinen Anspruch auf Einzelertragsbewertung hat. Ebenso wenig vermag er die Berücksichtigung von Sonderverhältnissen durch Zu- oder Abschläge erfolgreich zu bekämpfen, wenn er es unterlässt, genaue Angaben über die nach seiner Vorstellung zu berücksichtigenden Umstände zu machen und sich nur darauf beschränkt, ganz allgemein Einwendungen zu erheben (vgl. dazu *Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Kommentar zum Bewertungsgesetz, zu § 34 BewG).

Zu § 34 BewG 1955 ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen GZ. BMF-010202/0100-VI/3/2014 "über die Bewertungsgrundlagen für das landwirtschaftliche Vermögen zum 1. Jänner 2014 (Beschreibung des Hauptvergleichsbetriebes und Feststellung der Betriebszahl für die landwirtschaftlichen Vergleichsbetriebe)" ergangen und am 4. März 2014 im Amtsblatt zur Wiener Zeitung kundgemacht worden.

Eine Richtlinie zur Ableitung der Betriebszahlen landwirtschaftlicher Bundesgebiet dienen (siehe <https://www.bmf.gv.at/steuern/immobilien-grundstuecke/einheitsbewertung/Hauptfeststellung-LuF-2014.html>).

Diese "Bewertungsrichtlinie" wurde - soweit ersichtlich - nicht im Amtsblatt der Wiener Zeitung kundgemacht, weshalb dem Bundesfinanzgericht fraglich erscheint, ob auch die "Bewertungsrichtlinie" als rechtsverbindlich anzusehen ist. Rechtsverbindlich sind durch die Kundmachung vom 4. März 2014 jedenfalls die Ableitungen der Betriebszahlen der Vergleichsbetriebe, die auf Grundlage der "Bewertungsrichtlinie" festgestellt wurden. Daher kommt - indirekt - der "Bewertungsrichtlinie" bei Überprüfung von Hauptfeststellungsbescheiden zum 1.1.2014 auf Grund des Systems der vergleichenden Bewertung auch für das Bundesfinanzgericht eine entsprechende Bedeutung zu (vgl. BFG 22.1.2019, RV/7100251/2018).

Mit den Vergleichsbetrieben werden feststehende Ausgangspunkte geschaffen, die die Gleichmäßigkeit der Bewertung aller landwirtschaftlichen Betriebe sichern. Die für die Beurteilung der natürlichen und wirtschaftlichen Ertragsbedingungen erforderlichen Daten und Berechnungen werden für jeden Vergleichsbetrieb auf einem gesonderten "Erhebungs- und Berechnungsbogen" ersichtlich gemacht, mit dessen Hilfe ein Vergleich zu anderen Betrieben ermöglicht wird (vgl. dazu Punkt 1. der Bewertungsrichtlinie).

Nach Punkt 2.2. der Bewertungsrichtlinie ist bei Ermittlung der Zuschläge bzw. Abschläge gemäß § 32 Abs. 3 Z 2 lit. b BewG 1955 (Entfernung der Betriebsflächen zum Hof) und

lit. c (Größe und Hangneigung der Betriebsflächen) soweit nicht auf etwas anderes Bezug genommen wird, grundsätzlich von den rechtskräftigen Ergebnissen der Bodenschätzung auszugehen.

Gegen die für die wirtschaftliche Verhältnisse und übrige Umstände angesetzten Abschläge von in Summe - 18,00 % hat die Bf. keine Einwände erhoben.

Der Einfluss der Betriebsgröße und Betriebsintensität ist der landwirtschaftlichen Nutzungsform und Bodengüte entsprechend mit Ab- und Zurechnungen zu berücksichtigen. Der Einfluss der Betriebsgröße (Nutzungsform Acker) wurde im gegenständlichen Fall von der belangten Behörde bereits mit dem höchstmöglichen Abschlag von 20% berücksichtigt (Pkt. 3.3. der Bewertungsrichtlinie).

Der von der belangten Behörde ermittelte Hektarsatz in Höhe von € 331,20 entspricht der geltenden Rechtslage. Die Feststellung des Einheitswertes für den Betrieb der Bf. mit € 400,00 erfolgte sohin zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit 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.

Eine ordentliche Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG unzulässig, da sich das Bundesfinanzgericht bei der Lösung der anstehenden Rechtsfragen auf die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bzw. auf den eindeutigen Wortlaut der anzuwendenden einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen stützen konnte.

Hinweis zum 2. COVID-19-Gesetz

Abweichend von der folgenden Rechtsbelehrung beginnt die Frist zur Erhebung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen diese Entscheidung – sofern diese vor dem 1. Mai 2020 zugestellt wurde - mit 1. Mai 2020 zu laufen (§ 6 Abs. 2 i. V. m. § 1 Abs. 1 Art. 16 2. COVID-19-Gesetz BGBl. I Nr. 16/2020).

Wien, am 14. April 2020