

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Alois Walter Zehetner, Ybbsstraße 66/2/1, 3300 Amstetten, Rechtsanwalt, über die Beschwerden vom 09.11.2018 und vom 16.11.2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs (nunmehr Finanzamt Österreich) zu ***EWAZ*** betreffend Feststellungsbescheid zum 01.01.2012 (Zurechnungsfortschreibung gem. § 21 Abs. 4 BewG 1955) vom 28.09.2018, Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes zum 01.01.2014 (Hauptfeststellung) mit Wirksamkeit ab 01.01.2015 vom 12.10.2018 und Grundsteuermessbescheid zum 01.01.2014 mit Wirksamkeit ab 01.01.2015 (§ 20 GrStG 1955) vom 12.10.2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 28.06.2022 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerden werden 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. Die Mutter des Beschwerdeführers, welche über die Liegenschaften ***Liegenschaft_1*** und ***Liegenschaft_2*** verfügte, verstarb ***2011***.
2. Mit **Beschluss vom ***2012***** (Rechtskraftbestätigung vom ***xx.xx.2012***), ordnete das ***Bezirksgericht*** als zuständiges Verlassenschaftsgericht betreffend den Nachlass und somit auch betreffend die genannten Liegenschaften eine **Nachlassseparation nach § 812 ABGB** samt Anmerkung im Grundbuch an (***GZ_1***). In der Begründung des Beschlusses wurde angeführt, dass die Forderung des Verlassenschaftsgläubigers ***1*** im Verlassenschaftsverfahren angemeldet, klagsweise geltend gemacht und damit bescheinigt

worden sei. Der Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) als erbantrittserklärter Erbe sei - gerichtsbekannt - vermögenslos. Eine Gefährdung der Rechte des Gläubigers sei damit nicht ausgeschlossen. Die Voraussetzungen zur Nachlassabsonderung würden daher entgegen der Ansicht des Erbantrittserklärten (des nunmehrigen Bf.) vorliegen.

3. Der Bf. wurde mit Beschluss vom ***2014*** als **Alleinerbe** eingantwortet (***GZ_2***, vollständig in Rechtskraft erwachsen und vollstreckbar am 01.10.2014). Die Einantwortung erfolgte unter unveränderter Aufrechterhaltung der Nachlassseparation. Demnach war seitdem die bereits bestellte ***Separationskuratorin***, „bis zu einer beschlussmäßigen Aufhebung der Nachlassabsonderung über die Nachlassaktiven weiterhin allein verfügbungsberechtigt“.

4. Eine **grundbücherliche Eintragung des Eigentumsrechts** des Bf. an diesen land- und forstwirtschaftlichen Liegenschaften im grundbücherlichen Ausmaß von ***ha*** **unterblieb** - mangels entsprechenden Antrages des Bf. – bislang (vgl. aktueller Grundbuchsstand).

5. Mit dem **Feststellungsbescheid (Zurechnungsfortschreibung)** gem. § 21 Abs. 4 BewG 1955 **vom 28.09.2018 zum Stichtag 01.01.2012** zu ***EWAZ***, zugestellt am 09.10.2018, wurden die beschwerdegegenständlichen Liegenschaften dem Bf. zur Gänze zugerechnet. Der zugrundgelegte Einheitswert betrug gem. § 25 BewG gerundet ***EHW_1 ATS*** (***EHW_1 EUR***). Als Begründung wurde angeführt, dass die Feststellung infolge Erwerbes von Todes wegen erforderlich gewesen sei.

6. Mit an den Bf. gerichteten **Einheitswertbescheid vom 12.10.2018** zum Stichtag **01.01.2014 (Hauptfeststellung mit Wirksamkeit ab 01.01.2015)** zu ***EWAZ***, zugestellt am 18.10.2018, wurde gem. §§ 20 und § 20c BewG 1955 in Verbindung mit § 186 BAO ein Einheitswert für den streitgegenständlichen Grundbesitz in der Höhe von ***EHW_2 EUR*** festgestellt (Zurechnung zur Gänze an den Bf.). Die Feststellung erfolgte laut Bescheidebegründung aufgrund der Erklärung und der Aktenlage.

7. Mit **Grundsteuermessbescheid** zum **01.01.2014**, Hauptveranlagung mit Wirksamkeit ab 01.01.2015 (§ 20 GrStG 1955) vom **12.10.2018**, zugestellt am 18.10.2018, wurde auf der Basis des vorgenannten Einheitswert-Feststellungsbescheides ein Grundsteuermessbetrag von insgesamt ***GMB*** betreffend den beschwerdegegenständlichen Grundbesitz festgestellt.

8. Der Bf. brachte durch seinen ausgewiesenen Vertreter gegen den genannten Zurechnungsfortschreibungsbescheid vom 28.09.2018 am **09.11.2018** eine **Beschwerde** vom selben Tag ein. Ebenso bekämpfte der Bf. den Einheitswertbescheid vom 12.10.2018 und den Grundsteuermessbescheid vom 12.10.2018 mit **Beschwerden vom 16.11.2018**. Die Bescheide wurden jeweils nach deren gesamten Inhalt und Umfang angefochten.

Die Beschwerden führten zusammengefasst aus, es solle von der vorgenommenen Zurechnung und Bewertung der nachlasszugehörigen Liegenschaften Abstand genommen werden, da der Bf. mangels bücherlicher Eigentümerstellung, aufgrund eines faktischen Betriebsstillstandes und der separationsbedingt fehlenden Möglichkeit und Legitimation zur Führung eines Landwirtschaftsbetriebes der falsche Bescheidadressat sei.

Konkret brachte der Bf. in den Beschwerden unter anderem Folgendes vor:

„Der festgestellte Sachverhalt ist mit dem Mangel der unrichtigen rechtlichen Beurteilung behaftet. Insbesondere unterblieben aufgrund unrichtiger rechtlicher Beurteilung entscheidungswesentliche Sachverhaltsfeststellungen des Beschwerdeführers.

Die Abgabenbehörde 1. Instanz erstattet im angefochtenen Bescheid nachstehende Begründung: „Die Feststellung war infolge Erwerbes von Todes wegen erforderlich.“

*Diese Tatsachenfeststellung ist unrichtig und wird mit allem Nachdruck bestritten. Vorweg wird eingewandt, dass der landwirtschaftliche Betrieb der Mutter des Beschwerdeführers, ***2***, geb. am ***3***, aufgrund einer Viehbeschlagnahme seit dem Jahr 1997 faktisch stillstand. Es ermangelt seither an einem erforderlichen Steuergegenstand. Er konnte seither aufgrund der nachfolgend erwähnten Separierung nicht mehr reaktiviert werden. Es fehlte dem Beschwerdeführer die erforderliche wirtschaftliche Substanz aufgrund des vorerwähnten zerstörten Betriebes.*

*Am ***2010*** fand seitens der Exekutive ein Cobra-Einsatz am Anwesen der Mutter des Beschwerdeführers, ***2***, statt. Die von der Exekutive angenommene Verdachtslage erwies sich als unbegründet und gegenstandslos. Ein gegen den Beschwerdeführer eingeleitetes Strafverfahren wegen des Verdachtes nach § 92 StGB wurde eingestellt. Das Anwesen ***Bf1-Adr***, blieb seither unbewohnt. Es erging seitens der ***Gemeinde*** ein baupolizeilicher Bescheid samt Benützungs- und Betretungsverbot.*

****2*** verstarb ***2011***.*

*Richtig ist lediglich, dass der Beschwerdeführer aufgrund des Einantwortungsbeschlusses vom 01.10.2014 zu GZ: ***GZ_2***, des ***Bezirksgericht*** eingantworteter Erbe nach seiner Mutter ***2*** ist. Der Beschwerdeführer ist zwar eingantworteter, aber nicht verbücherter Erbe nach seiner verewigten Mutter. In der Sache selbst wird auf den in der Anlage beigeschlossenen Einantwortungsbeschluss vom ***2014*** verwiesen, der am 01.10.2014 in Rechtskraft erwachsen ist.*

*Der Nachlassgläubiger ***1*** beantragte über die nachlasszugehörigen Liegenschaften ***Liegenschaft_1*** und ***Liegenschaft_2*** eine Nachlassseparation gemäß § 812 ABGB. Das ***Bezirksgericht*** bewilligte die Nachlassseparation mit Beschluss vom ***2012***, der am ***xx.xx.2012*** in Rechtskraft erwachsen ist. In der Sache selbst wird auf den in der*

Anlage beigeschlossenen Beschluss des ***Bezirksgericht*** vom ***2012*** zu GZ: ***GZ_1***, des ***Bezirksgericht*** verwiesen.

Dies bedeutet, dass der Beschwerdeführer eingetragener, aber nicht verbücheter Erbe ist. Es ist ihm unter Hinweis auf die rechtskräftige Nachlassseparation jedwede rechtliche Disposition (Verkauf, Vermietung oder Verpachtung) über die nachlasszugehörigen Liegenschaften untersagt. Der vorerwähnte Nachlassseparationsbeschluss ist nach wie vor in Rechtskraft, und somit aufrecht.

*Eingewandt wird, dass entgegen der Rechtsansicht der Abgabenbehörde I. Instanz, kein landwirtschaftlich genutzter Steuergegenstand vor Ort vorhanden ist. Die im Jahr 1997 stattgefundene Tierbeschlagnahme, der Cobra-Einsatz des Jahres 2010, die nachfolgend von der ***Gemeinde*** angeordnete Bausperre sowie die Besachwalterung der ***2*** samt nachfolgender Nachlassseparation verhinderten zur Gänze eine landwirtschaftliche Nutzung der betreffenden Liegenschaften. Es sind derzeit irreparable Schäden am gegenständlichen Anwesen vorhanden.*

Die im angefochtenen Bescheid unter Punkt „Anhang B“ ersichtlichen Liegenschaften liegen seit dem Jahr 1997 brach. Es besteht seit diesem Jahr ein faktischer Betriebsstillstand.

Vorweg wird eingewandt, dass der Beschwerdeführer mangels bürgerlicher Eigentümerstellung nicht passivlegitimiert ist. Es ist ihm aus all den dargelegten Gründen eine Bewirtschaftung der gegenständlichen landwirtschaftlichen Flächen rechtlich verwehrt.

Es bestehen keine rechtlichen Grundlagen für die Bewertung der unter „Anhang B“ angeführten Liegenschaften. Eine landwirtschaftliche Bewirtschaftung findet derzeit nicht statt und hat seit dem Jahr 1997 auf diesen Flächen nicht mehr stattgefunden.

Ebenso ist die Bewertung des Wohnungswertes hinfällig, zumal das gegenständliche Anwesen seit 2010 nicht mehr benützt worden ist. Es wird auch derzeit vom Beschwerdeführer nicht benützt, zumal ihm dies baubehördlich untersagt worden ist.

Es liegt unter Hinweis darauf kein Steuergegenstand vor. Die Bewertung ist aufgrund dieser Voraussetzungen nicht mehr erforderlich und rechtlich auch nicht mehr zulässig.

Der Beschwerdeführer zahlte bis in das Jahr 2013 bzw. 2014 die von der Abgabenbehörde I. Instanz eingeforderten Beiträge und Abgaben über landwirtschaftliche Betriebe. Der Beschwerdeführer bezahlte diese Abgaben zu Unrecht im guten Glauben. Der Beschwerdeführer behält sich die Rückerstattung dieser Beträge vor.

Eine Revitalisierung des Landwirtschaftsbetriebes ist auch in absehbarer Zukunft nicht zu erwarten.

Der Ordnung halber wird darauf hingewiesen, dass bereits das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel mit Bescheid vom 09.01.2018 die Löschung von Gebühren verfügt hat, zumal sich die Einbringung als erfolglos erwiesen hat und aufgrund der Sachlage nicht angenommen werden kann, dass sie zu einem späteren Zeitpunkt zu einem Erfolg führen werden.

*Der Beschwerdeführer lebt seit dem ***2015*** von einer monatlichen Mindestpension in Höhe von EUR 721,28 (bzw. seit 01.01.2018 in der Höhe von EUR 705,15, Anmerkung auf Basis der Eingaben vom 16.11.2018). Er befindet sich dabei bereits unter dem Existenzminimum. Der Beschwerdeführer ist unter Hinweis darauf nicht in der Lage, eine Aufhebung der Nachlassseparation zu erwirken, zumal der Nachlass nach seiner verewigten Mutter, ***2***, für die ein Sachwalter bestellt wurde, mit einer Forderung aus dem Titel einer Holzschlägerung in Höhe von EUR 45.000,- belastet worden ist.*

Es handelt sich beim Beschwerdeführer um einen absoluten Sozialfall. Es ist ihm absolut denkunmöglich, eine Aufhebung der Nachlassseparation zu bewirken. Infolgedessen ist die Bescheidbegründung, wonach „die Feststellung infolge Erwerbes von Todes wegen erforderlich war“ unrichtig. Unabhängig davon ist der Beschwerdeführer nicht im Grundbuch als Eigentümer ausgewiesen bzw. eingetragen. Aufgrund der rechtskräftigen Nachlassseparation musste die Einantwortung des Beschwerdeführers als bürgerlicher Eigentümer unterbleiben. Mangels einer bürgerlichen Eigentümerstellung ist der Beschwerdeführer der unrichtige Bescheidadressat. Er ist für diesen und alle darauf beruhenden Bescheide der Abgabenbehörde nicht passiv legitimiert.“

„Abschließend wird eingewandt, dass der Steuergegenstand für die bekämpfte Bemessung nicht mehr vorhanden ist. Eine Bemessung ist unter Hinweis darauf unzulässig. Aufgrund der fehlenden, separationsbedingten Legitimation zur Führung eines Landwirtschaftsbetriebes herrscht vor Ort Betriebsstillstand. Es sind die rechtlichen Voraussetzungen für Zurechnung des Einheitswertes nicht mehr vorhanden. Aufgrund der vorerwähnten Nachlassseparation ist der Beschwerdeführer nicht mehr legitimiert, einen Landwirtschaftsbetrieb auf den betreffenden Flächen zu betreiben.“

„Der bekämpfte Grundsteuermessbescheid ist unzulässig, da der ihm zugrundeliegende Einheitswertbescheid mit Beschwerde vom 16.11.2018 bekämpft worden ist.“

„Zur Widerlegung der unter Punkt 3 der Bescheidbegründung genannten Zurechnung des Einheitswertes wird auf die bisher in dieser und in der Beschwerde vom 09.11.2018 erstatteten Ausführungen verwiesen.“

Zum Beweis legte der Bf. der belangten Behörde folgende Unterlagen in Kopie als **Anlagen zur Beschwerde** vor:

- **Grundbuchsauszüge** der nachlasszugehörigen Liegenschaften ***Liegenschaft_1*** (vom 29.11.2017) und ***Liegenschaft_2*** (vom 29.06.2018), demnach Nutzung hauptsächlich: „Landw(10): landwirtschaftlich genutzte Grundflächen (Äcker, Wiesen oder Weiden)“, „Wald(10) Wald (Wälder)“; bei EZ 1 auch häufiger „Landw(30): landwirtschaftlich genutzte Grundflächen (Verbuschte Flächen)“
Aus den Grundbuchsauszügen geht hervor, dass beide Liegenschaften jeweils mit einer Simultanhypothek verbunden sind und jeweils zahlreiche Eintragungen von Pfandrechten im Lastenblatt vorgenommen worden waren.
- **Nachlassseparationsbeschluss** vom ***2012***, GZ: ***GZ_1***
- **Bescheid** des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel vom 09.01.2018 über die **Löschung von Abgabenschuldigkeiten** in der Höhe von EUR 45,00 zu ***Abgabenkontonr***
- **Verständigung** der PVA, Landesstelle NÖ über Leistungshöhe vom Jänner 2018 zu ***GZ PVA*** zu einer **Alterspension** des Bf. zum 1. Jänner 2018 (Anweisungsbetrag: EUR 705,15)

Der Bf. beantragte, das Bundesfinanzgericht möge den Beschwerden stattgeben und die angefochtenen Bescheide dahingehend abändern, dass von einer Bewertung der nachlasszugehörigen Liegenschaften aufgrund der Zurechnungsfortschreibung gemäß § 21 Abs. 4 BewG (Zurechnungsfortschreibung) bzw. gemäß §§ 20 und 20c BewG 1955 in Verbindung mit § 186 BAO (Hauptfeststellungsbescheid) bzw. gemäß §§ 20 GrStG 1955 (Grundsteuermessbescheid) Abstand genommen werde. Dies insbesondere unter Hinweis auf die mangelnde bücherliche Eigentümerstellung des Beschwerdeführers aufgrund des faktischen Betriebsstillstandes und der fehlenden, separationsbedingten Legitimation zur Führung eines Landwirtschaftsbetriebes. In eventu möge das Bundesfinanzgericht die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufheben und an die Erstbehörde insbesondere nach Durchführung eines Beweisverfahrens, zur Neuschöpfung eines Bescheides, zurückverweisen.

Weiters stellte der Bf. einen Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung. Den gegenständlichen Beschwerden sei die aufschiebende Wirkung zuzuerkennen, zumal öffentliche Interessen diesem nicht entgegenstehen würden. Der Landwirtschaftsbetrieb sei seit dem Jahr 1997 faktisch nicht mehr existent. Es fehle der amtswegigen Feststellung an öffentlichem Interesse.

9. Die belangte Behörde wies die Beschwerden vom 09.11.2018 und vom 16.11.2018 mit **Beschwerdevorentscheidung vom 30.04.2019**, zugestellt am 06.05.2019, als unbegründet ab und begründete dies wie folgt:

„Zurechnungsfortschreibung zum 1.1.2012

1. a) Zur Einwendung, dass derzeit irreparable Schäden am gegenständlichen Anwesen vorhanden seien und die Liegenschaften seit dem Jahr 1997 brach lägen, sodass seit diesem

Jahr ein faktischer Betriebsstillstand bestehe. Diese Einwendung richtet sich gegen die Höhe des Einheitswertes.

b) Zur Einwendung, dass der Beschwerdeführer nicht im Grundbuch als Eigentümer ausgewiesen bzw. eingetragen ist, er daher zwar eingetragener, aber nicht verbücherteter Erbe ist.

Rechtsgrundlagen

21 Abs. 4 BewG:

Allen Fortschreibungen einschließlich der Fortschreibungen auf Grund einer Änderung der steuerlichen Zurechnung des Bewertungsgegenstandes (Zurechnungsfortschreibung) sind die Verhältnisse bei Beginn des Kalenderjahres zugrunde zu legen, das auf die Änderung folgt (Fortschreibungszeitpunkt). Die Vorschriften im § 65 über die Zugrundelegung eines anderen Zeitpunktes bleiben unberührt.

Die Zurechnungsfortschreibung hat nach § 24 BAO zu erfolgen. Nach § 24 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) gelten für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter bei der Erhebung von Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist, folgende Vorschriften:

d) Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet.

§ 193 BAO:

(1) Wenn die Voraussetzungen für eine Wert-, Art- oder Zurechnungsfortschreibung nach bewertungsrechtlichen Vorschriften vorliegen, so ist in den Fällen einer beantragten Fortschreibung auf den sich aus der Anwendung des Abs. 2 ergebenden Zeitpunkt, in den Fällen einer amtswegigen Fortschreibung auf den 1. Jänner des Jahres, an dem die Voraussetzungen für eine Fortschreibung erstmals vorliegen, ein Fortschreibungsbescheid zu erlassen.

Dadurch tritt der dem Fortschreibungsbescheid zugrunde liegende Bescheid über den Einheitswert einer wirtschaftlichen Einheit (Untereinheit) mit Wirkung ab dem Fortschreibungszeitpunkt insoweit außer Kraft, als der Fortschreibungsbescheid von dem zugrunde liegenden Bescheid in seiner zuletzt maßgeblichen Fassung abweicht.

(2) Ein Fortschreibungsbescheid wird auf Antrag, erforderlichenfalls auch von Amts wegen erlassen. Der Antrag kann nur bis zum Ablauf des Kalenderjahres, auf dessen Beginn die neue Feststellung beantragt wird, oder bis zum Ablauf eines Monats, seitdem der bisherige Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist, gestellt werden.

Eine Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes (§ 80 Bewertungsgesetz 1955, BGBl. Nr. 148) gilt als Antrag auf Erlassung eines Fortschreibungsbescheides. § 134 Abs. 2 gilt sinngemäß.

Nach § 19 Abs. 1 erster Satz BAO gehen bei einer Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über.

Rechtliche Würdigung

Zur Einwendung gegen die Höhe des Einheitswertes

Eine Zurechnungsfortschreibung ist durchzuführen, wenn sich die Eigentumsverhältnisse bei einem Grundbesitz ändern. Dies war beim Bf der Fall, nachdem die Grundstücke eingeweiht wurden. Daher musste mit Stichtag 1. Jänner 2012 der Grundbesitz dem neuen Eigentümer gemäß § 21 Abs. 4 BewG 1955 zugerechnet werden. Zur Einwendung, dass die Zurechnung aufgrund der Nachlassseparation nicht zulässig wäre, folgen weiter unten die Ausführungen.

Gemäß § 193 Abs. 1 zweiter Satz BAO tritt der dem Fortschreibungsbescheid zugrunde liegende Bescheid über den Einheitswert einer wirtschaftlichen Einheit mit Wirkung ab dem Fortschreibungszeitpunkt nur insoweit außer Kraft, als der Fortschreibungsbescheid von dem zugrundeliegenden Bescheid in seiner zuletzt maßgeblichen Fassung abweicht.

Daraus ergibt sich eine eingeschränkte Anfechtungsmöglichkeit ("Teilrechtskraft") des Fortschreibungsbescheides; so ist ein Zurechnungsfortschreibungsbescheid nur hinsichtlich der Zurechnung, nicht aber hinsichtlich der Art und des Wertes des Bewertungsgegenstandes anfechtbar (vgl. Ritz, BAO⁵, § 193 Tz 8, unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 18.11.1985, 84/15/0030; UFS vom 10.07.2008, RV/0315-I/08; UFS vom 11.11.2013, RV/0553-W/13; BFG vom 28.04.2016, RV/6100199/2013).

Der Spruch des Zurechnungsfortschreibungsbescheides erschöpft sich wesensmäßig in einer Änderung der Zurechnung des Bewertungsgegenstandes an einen anderen Eigentümer als nach dem früher maßgeblichen Einheitswertbescheid (vgl. VwGH vom 18.11.1985, 84/15/0030).

Der Spruch des Bescheides bezieht sich somit auf die (anteilmäßige) Zurechnung und nicht auf die Höhe des Einheitswertes. Dementsprechend kann nach dem Erkenntnis des VwGH vom 04.04.1963, 958/1960, im Zurechnungsfortschreibungsbescheid nur das Novum, nämlich die Feststellung über die steuerliche Zurechnung, nicht aber die aus dem bisherigen Bescheid übernommene Feststellung über den Wert und über die Art des neu zugerechneten Bewertungsgegenstandes, bekämpft werden.

Zur Einwendung der unrichtigen steuerlichen Zurechnung

Gemäß § 24 Abs. 1 lit d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet.

Vor Zurechnung eines Wirtschaftsgutes ist daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu prüfen, ob jemand nach dem Gesamtbild der Verhältnisse über ein Wirtschaftsgut eine Herrschaft ausübt, die wirtschaftlich der Stellung nahe kommt, die dem privatrechtlichen Eigentümer durch das uneingeschränkte Eigentumsrecht zusteht. Der wirtschaftliche Eigentümer muss auf Grund eines Rechtsanspruches auf den Besitz des Wirtschaftsgutes in der Lage sein, mit diesem Wirtschaftsgut wie ein Eigentümer zu schalten und zu walten.

Die genannten Voraussetzungen wirtschaftlichen Eigentums sind unter anderem im Allgemeinen nach Übergabe einer Liegenschaft an den Erwerber auf Grund eines die Verpflichtung zur Übertragung des Eigentums begründenden Rechtsgeschäftes auch dann verwirklicht, wenn die Einverleibung des Eigentumsrechtes des Erwerbers im Grundbuch noch nicht durchgeführt wurde (vgl. VwGH 17.2.1992, 90/15/0117).

*Da der Bf eingetragener Erbe nach der verstorbenen Frau ***2*** und damit wirtschaftlicher Eigentümer ist, ist die gesamte Liegenschaft ihm zuzurechnen.*

Zur Einwendung der Nachlassseparation

Wenn ein Erbschaftsgläubiger befürchtet, dass durch die Vermengung der Verlassenschaft mit dem Vermögen des Erben seine Forderung gefährdet ist, so ist er während des Verlassenschaftsverfahrens berechtigt, die Absonderung des Nachlasses nach § 812 ABGB zu verlangen.

Der Erbe erlangt zwar durch die Einantwortung das Eigentum an den separierten Sachen, doch bleiben sie Sondervermögen, so dass keine Vereinigung eintritt. Die Separation ist ein Provisorialverfahren. Sie setzt keine endgültige Klärung der Ansprüche des Dritten voraus.

Im konkreten Fall wurde auch ein Separationskurator bestellt. Die Absonderung kann durch Sicherheitsleistung abgewendet werden (OGH in NZ 2002, 148). Sie ist aufzuheben, wenn die Voraussetzungen für ihre Anordnung erlöschen, also insbesondere wenn die Gläubiger befriedigt werden. Es ist Sache des Erben, von sich aus eine Sicherstellung anzubieten (Rummel/Lukas: § 812 ABGB). Nachdem eine solche Sicherstellung nicht erfolgt ist, ist die Verantwortung für das Aufrechterhalten der Separation der Sphäre des Erben zuzurechnen.

Die Zurechnung der wirtschaftlichen Einheit an ihn mit Zurechnungsfortschreibung zum 1.1.2012 ist daher zu Recht erfolgt.

Hauptfeststellung zum 1.1.2014

2) Zur Einwendung, dass der Beschwerdeführer nicht in der Lage sei, eine Aufhebung der Nachlassseparation zu erwirken, zumal der Nachlass nach seiner verewigten Mutter mit einer Forderung aus dem Titel einer Holzschlägerung in Höhe von EUR 45.000,- belastet worden ist. In diesem Zusammenhang wird auch eingewendet, dass ihm unter Hinweis auf die rechtskräftige Nachlassseparation jedwede rechtliche Disposition über die nachlasszugehörigen Liegenschaften untersagt ist.

Rechtliche Würdigung

Dies ist der persönlichen Sphäre des Bf zuzurechnen. Auf die Ausführungen zu Pkt. 1. wird verwiesen.

3) Zur Einwendung, dass aufgrund einer Viehbeschlagnahme seit dem Jahr 1997 der landwirtschaftliche Betrieb der Mutter des Beschwerdeführers faktisch stillstand und es daher seither an einem erforderlichen Steuergegenstand mangelt.

Rechtliche Würdigung

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.

**) Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertungsgrundlagen für das landwirtschaftliche Vermögen zum 1. Jänner 2014 (Beschreibung des Hauptvergleichsbetriebes und Feststellung der Betriebszahl für die landwirtschaftlichen Vergleichsbetriebe)*

GZ: BMF-010202/0100-VI/3/2014, verlautbart im "Amtsblatt zur Wiener Zeitung" am 4. März 2014.

4) Zur Einwendung, dass die Bewertung des Wohnungswertes hinfällig sei, zumal das gegenständliche Anwesen seit 2010 nicht mehr benützt worden ist.

Rechtliche Würdigung

Der den Wohnungswert in der Höhe von € 2.180,185 übersteigende Betrag ist als Grundvermögen - sonstiges bebautes Grundstück - zu bewerten.

Für diese Werte gilt der Hauptfeststellungszeitraum des Grundvermögens und wurden diese Werte mit der Hauptfeststellung zum 1.1.2014 (land- und forstwirtschaftliches Vermögen) nicht neu festgestellt. Eine Beschwerde dagegen ist daher nicht zulässig. Es kann ein Antrag auf Wertfortschreibung eingebracht werden.

5) Zur Einwendung, dass der Bf ein absoluter Sozialfall sei

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Es bleibt dem Bf unbenommen, einen entsprechenden Antrag beim zuständigen Finanzamt einzubringen.“

10. Der Bf. beantragte mit **Vorlageantrag vom 05.06.2019** die Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Unter Wiederholung des Beschwerdevorbringens brachte der Bf. über dieses hinaus Folgendes vor:

„[...] In Widerlegung der Ausführungen der Finanzbehörde I. Instanz (siehe Seite 3 der Beschwerdevorentscheidung vom 30.04.2019) wird eingewandt, dass der BF über das betreffende Anwesen, sohin über das steuerrechtliche Wirtschaftsgut, während des fraglichen Zeitraumes keine „Herrschaft gleich einem Eigentümer“ ausgeübt hat. Der BF ist weder bürgerlicher Eigentümer noch betreibt er vor Ort einen Landwirtschaftsbetrieb. Die

Bezeichnung „Herrschaft“ ist für den gegenständlichen Sachverhalt völlig verfehlt und unter Hinweis darauf eine steuerrechtliche Zuordnung absolut unzulässig.

*Die vom ***Bezirksgericht*** mit Beschluss vom ***2012***, ***GZ_1***, vorgenommene Nachlassseparation, die seit ***xx.xx.2012*** in Rechtskraft erwachsen ist, steht jeder „eigentümergeleichen Herrschaft“ diametral entgegen. Es ist dem BF unter Hinweis auf die vorerwähnte Nachlassseparation verwehrt, das betreffende Anwesen zu veräußern oder zu verpachten. Es bleibt unter Hinweis darauf völlig unerfindlich, worin die angebliche „Herrschaft“ des BF bestanden haben soll. Der Begriff „Herrschaft“ geht hier völlig an der faktischen Lebensrealität vorbei. Der BF ist über die gegenständlichen, nachlasszugehörigen Liegenschaften rechtlich nicht dispositionsbefugt.*

*Der BF befindet sich bereits im 70. Lebensjahr und lebt, wie mehrfach ausgeführt, von einer Mindestpension. Unabhängig davon wurde von der ***Gemeinde*** ein baupolizeilicher Bescheid erlassen, aufgrund dessen es dem BF untersagt wurde, das Anwesen seiner Mutter zu bewohnen. Es ist dem BF unter Hinweis darauf absolut verwehrt, vor Ort einen Landwirtschaftsbetrieb zu führen. Unabhängig davon ist es ihm aufgrund seines Alters (70. Lebensjahr) absolut unzumutbar, vor Ort noch eine Viehwirtschaft zu betreiben.*

Aufgrund der zwischenzeitlich am landwirtschaftlichen Anwesen eingetretenen Schäden ist dem BF absolut denkunmöglich vor Ort wiederum einen Landwirtschaftsbetrieb zu führen, zumal hier Investitionen in beträchtlicher Höhe erforderlich sein würden.

In Widerlegung der Ausführungen der Finanzbehörde I. Instanz zur Nachlassseparation (Seite 4 der Beschwerdeentscheidung) wird eingewandt, dass die Nachlassseparation vom BF weder schuldhaft verursacht wurde noch von ihm in sonstiger Weise herbeigeführt worden ist.

*Der Sachwalter der verewigten Mutter des BF, ***Rechtsanwalt X***, gab im land- bzw. forwirtschaftlichen Areal der verewigten ***2*** eine Holzschlägerung bei ***1*** in Auftrag. Es erwachsen ***1*** dadurch Kosten in Höhe von ca. EUR 45.000,00. Der Nachlass nach der verewigten ***2*** konnte diese Kosten nicht bezahlen. Ebenso wenig war es dem BF aufgrund seiner Mindestpension möglich, diese Kosten zu bestreiten. Aufgrund der fehlenden Nutzungsmöglichkeit war es dem BF absolut verwehrt, Kosten in vorerwählter Höhe an ***1*** zu bezahlen. In Beachtung der zwischenzeitig vom ***Bezirksgericht*** nunmehr rechtskräftig verfügten Nachlassseparation herrscht vor Ort endgültiger Stillstand. [...]*

Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise setzt eine faktische Nutzung voraus. Diese war dem BF mangels bürgerlicher Eigentümerstellung sowie aufgrund der mehrfach erwähnten Nachlassseparation seitdem Jahr 2012 absolut verwehrt. Mangels faktischer Nutzung seit dem Jahr 1997 sowie aufgrund der mehrfach erwähnten Nachlassseparation seit dem Jahr 2012 entbehrt auch die von der Erstbehörde herangezogene „wirtschaftliche Betrachtungsweise“, jeder sachlichen Grundlage.

Der beschlussmäßige Erlass der Nachlassseparation ist, entgegen der Ansicht der Erstbehörde, dem BF in keinsten Weise zurechenbar. Die Nachlassseparation wurde weder vom BF beantragt, noch ist es ihm nach objektiver Betrachtungsweise möglich, deren Aufhebung durch Bezahlung der antragsgegenständlichen Verbindlichkeit in Höhe von ca. EUR 45.000,00 zu beseitigen. Die von der Erstbehörde getroffene Annahme, „das Aufrechterbleiben der Nachlassseparation sei der Sphäre des Erben (= BF) zuzurechnen“, ist unrichtig und in der Sache selbst absolut unzutreffend. [...] Die Erstbehörde hat es unterlassen, rechtlich nachvollziehbar darzutun, aus welchen objektiv nachvollziehbaren, rechtlichen Erwägungen der Aufrechterhalt der Nachlassseparation der Sphäre des BF zurechenbar sei.

Die Erstbehörde verkehrte hier Ursache und Wirkung. Es ist gerade die Nachlassseparation selbst, die dem BF jede rechtliche Disposition über den gegenständlichen Nachlass verwehrt. Aufgrund dieser Nachlassseparation ist der BF dazu verurteilt, trotz seiner Stellung als außerbücherlicher Alleinerbe mangels rechtlicher Entscheidungsbefugnis über die nachlassgegenständlichen Liegenschaften „bei vollen Schüsseln zu verhungern.“ Die gegenständliche Nachlassseparation konterkariert die Stellung des BF als außerbücherlicher Alleinerbe der betreffenden Nachlassliegenschaften zur Gänze. Die Nachlassseparation höhlt den Wesensgehalt des Eigentumsrechtes, und sohin eine „eigentumsgleiche Herrschaft“, zur Gänze aus. [...]

*Der BF hatte auf die beschlussmäßige Entscheidung des ***Bezirksgericht*** nicht den geringsten Einfluss. Der BF bekämpfte den gegenständlichen Beschluss des ***Bezirksgericht*** im Instanzenzug, der vom ***Landesgericht*** bis zum OGH reichte. Der OGH bestätigte in seinem Erkenntnis aus dem Jahr 2012 die vom ***Bezirksgericht*** als Erstgericht verfügte Nachlassseparation. Der BF konnte nicht mehr tun. Er tat alles in seiner Macht stehende, um im Rahmen des Rechtsstaates eine Aufhebung der gegenständlichen Nachlassseparation zu erwirken.*

Der BF behält sich die Vorlage der gegenständlichen Entscheidungen im Zuge einer hiermit beantragten mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht ausdrücklich vor. - Der BF schöpfte den gesamten, ihm zustehenden, zivilrechtlichen Instanzenzug aus. Weitere Schritte waren ihm nicht mehr zumutbar!

Die Tatsache, dass der BF Mindestpensionist ist, ist ihm bei objektiver Betrachtungsweise dieses Sachverhaltes nicht vorwerfbar! Mit allem Nachdruck weist der BF auf die Erklärungs- und Anzeigepflicht gemäß § 80 Abs. 6 BAO hin, wonach das zuständige Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft, die Agrarmarkt Austria sowie die Sozialversicherungsanstalt der Bauern entscheidungsrelevante Daten an die Finanzbehörden zu übermitteln haben.

Sofern dies die vorerwähnten Dienststellen, gesetzlichen Interessensvertretungen und Sozialversicherungsträger, in deren Zuständigkeit die verewigte Mutter des BF fiel, unterlassen

haben, eine fristgerechte Meldung über den Betriebsstillstand an die Finanzbehörde weiterzuleiten, ist dieser schuldhaft Verzug dem BF objektiv nicht zurechenbar.

*Eingewandt wird, dass die verewigte ***2*** eine nichtbuchführungspflichtige Landwirtin gewesen ist. Sie war unter Hinweis darauf nicht verpflichtet, die Betriebsaufgabe bei der Finanz zu melden. Diesbezügliche Erklärungs- und Anzeigepflicht traf gem. § 80 Abs. 6 BAO ausschließlich die vorerwähnten öffentlichen Dienststellen über die öffentlichen Sozialversicherungsträger wie die Sozialversicherungsanstalt der Bauern bzw. die zuständige Landeslandwirtschaftskammer. Dieser Umstand darf dem BF nicht zum Nachteil gereichen.*

*Die Sozialversicherungsanstalt der Bauern hätte die zuständige Finanzbehörde vom Ableben der ***2*** und von der daraus resultierenden Betriebsaufgabe unverzüglich in Kenntnis setzen müssen. Danach hätte die zuständige Finanzbehörde Recherchen bei dem vom ***Bezirksgericht*** bestellten Gerichtskommissär betreffend der Rechtsnachfolge anstellen müssen. Der vom ***Bezirksgericht*** bestellte Gerichtskommissär wäre verpflichtet gewesen, die entsprechende Meldung über das Ableben der verewigten ***2*** und der Betriebsaufgabe der zuständigen Finanzbehörde bekannt zu geben.*

Die von der Erstbehörde ihrer Beschwerdevorentscheidung herangezogene Bestimmung § 19 Abs. 1 1. Satz BAO ist auf den gegenständlichen Sachverhalt unanwendbar. Der BF bestreitet unter Hinweis darauf die Anwendung der § 19 Abs. 1 BAO, § 24 BAO und § 193 BAO auf den konkreten Sachverhalt. Die Erstbehörde bezog sich völlig zu Unrecht auf die vorerwähnten gesetzlichen Bestimmungen. Sie finden auf den konkreten Sachverhalt keine Anwendung.

*Eingewandt wird, dass der BF nicht der Gesamtrechtsnachfolger im Sinn des § 19 Abs. 1 1. Satz BAO ist. Er ist, wie bereits mehrfach ausgeführt, nicht verbüchterter Erbe nach seiner verewigten Mutter ***2***. Es wurde ihm, wie bereits mehrfach dargelegt, gem. § 812 ABGB die Verwaltung und Benützung der gegenständlichen Liegenschaften entzogen.*

[...]

*Vor diesem Hintergrund ist es sachlich nicht nachvollziehbar, dem BF eine „Herrschaft über Wirtschaftsgüter“ im Sinn des § 24 Abs. 1 lit. d BAO zuzuordnen bzw. zu unterstellen. Der BF übt seit dem Ableben seiner Mutter, sohin seit dem ***2011***, weder eine zivilrechtliche Innehabung oder einen zivilrechtlichen Besitz, noch eine steuerrechtliche „Herrschaft über Wirtschaftsgüter“ vor Ort aus.*

*Richtig ist vielmehr, dass der BF am 27.06.2012 zur ***GZ Gemeinde***, mit Bescheid der ***Gemeinde*** von seinem mehrfach erwähnten Anwesen rechtswirksam abgemeldet worden ist. Unabhängig davon wird vorgebracht, dass der BF vor Ort nicht mehr wohnhaft ist, weder eine rechtliche noch eine faktische Dispositionsmöglichkeit über das Anwesen seiner verewigten Mutter hat noch vor Ort einen Landwirtschaftsbetrieb betreibt.*

Es ist unter Hinweis darauf völlig unzulässig, dem BF eine „Herrschaft über Wirtschaftsgüter“ gem. § 24 Abs. 1 lit. d BAO zu unterstellen. Richtig ist vielmehr, dass das unbewohnte Anwesen der verewigten Mutter des BF wiederholten Einbrüchen und Plünderungen ausgesetzt gewesen ist. Es findet vor Ort ein Vandalismus statt, gegen den sich der BF auf Grund der Nachlassseparation nicht wehren kann. Es hat vor Ort weder eine steuerrechtliche Feststellung noch eine Fortschreibung noch eine Zurechnungsfortschreibungsbescheid irgendeine rechtlich nachvollziehbare Grundlage. Der Bewertungsgegenstand im Sinn eines Landwirtschaftsbetriebes ist vor Ort nicht mehr vorhanden. Die wirtschaftlichen Flächen liegen brach.

So ist die Vorschreibung eines Grundsteuermessbescheides verfehlt. Mangels bücherlicher Eigentümerstellung und auf Grund der entzogenen Benützung streitet der BF, insbesondere auch unter Hinweis auf den entzogenen Steuergegenstand, jegliche Rechtmäßigkeit der Vorschreibung eines Grundsteuermessbetrages ab.

In Erwiderung der Ausführungen der Erstbehörde in der bekämpften Beschwerdeentscheidung (S. 3, 4. und 5. Absatz) wird seitens des BF eingewandt, dass nicht nur das „Novum“, sondern auch die „in den bisherigen Bescheid übernommenen Feststellungen über den Wert und über die Art des neuzugerechneten Bewertungsgegenstandes“ seitens des BF mit allem Nachdruck bekämpft werden.

*Die „in den bisherigen Bescheid übernommenen Feststellungen über den Wert und über die Art des neuzugerechneten Bewertungsgegenstandes“ entbehren jeder sachlichen Grundlage. Seit dem ***2011*** gibt es auf Grund des Ablebens der verewigten Mutter des BF keinen steuerrechtlich zuordenbaren Gegenstand und ist jede Fortschreibung, aus welchem Titel auch immer, unzulässig. Es gibt keinen „neuzugerechneten Bewertungsgegenstand“ auf Grund des Ablebens der verewigten Mutter des BF sind sämtliche landwirtschaftliche Aktivitäten vor Ort erloschen.*

*Einen „anderen Eigentümer“ (siehe Ausführungen der Beschwerdeentscheidung, 4. Absatz S. 3) gibt es vor Ort nicht. Der BF ist nichtverbüchterter Eigentümer. Eine „Zurechnung des Bewertungsgegenstandes“ hat nicht mehr stattzufinden, zumal seit dem Ableben der verewigten ***2*** jedwede landwirtschaftliche Tätigkeit vor Ort erloschen ist.*

*Der BF hat seit dem Ableben seiner Mutter vor Ort keine landwirtschaftliche Tätigkeit mehr entfaltet. Die gegenständlichen Bescheide sind ausschließlich das Produkt einer Behördensäumnis, die es schuldhaft unterließ, die zuständige Finanzbehörde vom Ableben der ***2*** unverzüglich zu informieren. Sowohl die zuständige Landeslandwirtschaftskammer als auch die zuständige Bauern- und Sozialversicherungsanstalt wäre verpflichtet gewesen, die auf Grund des Ablebens der ***2*** stattgefundene Betriebsaufgabe der zuständigen Finanzbehörde zu melden. Seit dem ***2011*** gibt es keine physische Person, der der gegenständige Landwirtschaftsbetrieb steuerrechtlich zuzuordnen gewesen wäre. Der faktische*

Betriebsstillstand herrschte seit dem Jahr 1997 auf Grund der Tierbeschlagnahme. Es gibt dem Grunde nach keine Berechtigung für die gegenständlichen, mit allem Nachdruck bekämpften Steuerbescheide.

*Die weiteren Ausführungen zum „Vergleichsbetrieb“ (Siehe Seite 4 und Seite 5 der Beschwerdevorentscheidung vom 30.04.2019) werden hiermit mit allem Nachdruck bestritten. Dieser Vergleich ist unzulässig, zumal seit dem Jahr 1997 vor Ort, wie bereits mehrfach ausgeführt, Betriebsstillstand geherrscht hat. Der gegenständliche Sachverhalt hält dem Fremdvergleich nicht stand. Der rein formale Verweis auf einen „Hauptvergleichsbetrieb“ ist gegenstandslos und führt in der Sache selbst ins Leere. Es gibt keine Grundlage, das landwirtschaftliche Anwesen der verewigten ***2*** als „Hauptvergleichsbetrieb“ heranzuziehen oder mit einem „Hauptvergleichsbetrieb“ im Rahmen eines Fremdvergleiches in Beziehung zu setzen.*

Richtig ist vielmehr, dass sowohl die rechtlichen als auch die faktischen Grundlagen, denen das gegenständliche Anwesen unterworfen ist, keine Deckung mehr in den §§ 36 bis 39 BWG 1955 finden. Die Heranziehung des gegenständlichen Anwesens im Fremdvergleich mit einem sogenannten „Hauptvergleichsbetrieb“ im Sinn des § 34 BewG 1955, setzt einen funktionierenden Landwirtschaftsbetrieb voraus. Dieser besteht seit dem Jahr 1997 nicht mehr. Die Finanzbehörde I. Instanz nahm vielmehr einen formalen Vergleich vor, der inhaltlich aufgrund der mehrfach dargelegten, seit dem Jahr 1997, völlig veränderten Rahmenbedingungen keine Deckung mehr findet. Die Betrachtungsweise geht an der vor Ort herrschenden Realität vorbei.“

11. Im Vorlagebericht vom 13.08.2019 brachte die belangte Behörde vor:

„Sachverhalt:

*Mit Einantwortungsbeschluss vom ***2014*** wurden die Liegenschaften ***Liegenschaft_1*** und ***Liegenschaft_2*** dem Beschwerdeführer (Bf) nach der ***2011*** verstorbenen Mutter Fr. ***2*** eingeantwortet. Die Einantwortung erfolgte mit der Maßgabe, dass die angeordnete Nachlassseparation unverändert aufrecht bestehen bleibe und die Separationskuratorin bis zu einer beschlussmäßigen Aufhebung der Nachlassabsonderung über die Nachlassaktiven weiterhin allein Verfügungsberechtigt sei. Dieser Einantwortungsbeschluss wurde am 1.10.2014 rechtskräftig und vollstreckbar.*

Der Bf ist bis heute zwar eingeantworteter, aber nicht verbüchterter Erbe.

*Aufgrund des Einantwortungsbeschlusses wurde zum 1.1.2012 eine Zurechnungsfortschreibung des landwirtschaftlichen Betriebes unter der ***EWAZ*** auf den Bf durchgeführt. Ebenso wurde ein Hauptfeststellungsbescheid zum 1.1.2014 und ein Grundsteuermessbescheid zum 1.1.2014 an den Bf erlassen.*

In der Beschwerde gegen diese Bescheide und im Vorlageantrag wird zusammengefasst folgendes vorgebracht:

- Die Zurechnungsfortschreibung wäre unzulässig, weil der Bf zwar eingetragener, aber nicht verbücherteter Erbe sei und die rechtskräftige und aufrechte Nachlassseparation eine Zurechnung verhindere.*
- Es läge kein landwirtschaftlich genutzter Steuergegenstand vor Ort vor, da seit einer Tierbeschlagnahme im Jahr 1997 ein faktischer Betriebsstillstand vorliege.*
- Mit diesen Argumenten wird auch der Hauptfeststellungsbescheid bekämpft. Es wird noch ausgeführt, dass - eine Revitalisierung des Landwirtschaftsbetriebes in absehbarer Zukunft nicht zu erwarten sei,*
- der Bf seit dem 1.1.2018 von einer monatlichen Mindestpension lebe und sich dabei bereits unter dem Existenzminimum befinde,*
- der Bf nicht in der Lage sei, eine Aufhebung der Nachlassseparation zu erwirken*
- und der Bf mangels bürgerlicher Eigentümerstellung der unrichtige Bescheidadressat sei.*

Beweismittel: Rechtsfrage

Stellungnahme:

Die Zurechnungsfortschreibung wurde zu Recht durchgeführt, da sich die Eigentumsverhältnisse geändert haben. Der Bf ist zwar nicht verbücherteter, aber wirtschaftlicher Eigentümer der gesamten Liegenschaften. Die Nachlassseparation verhindert die Zurechnung an den Bf nicht, da die Absonderung durch eine Sicherheitsleistung abgewendet werden könnte. Es ist also Sache des Erben, von sich aus eine Sicherstellung anzubieten. Nachdem eine solche Sicherstellung nicht erfolgt ist, ist die Verantwortung für das Aufrechterhalten der Separation der Sphäre des Erben zuzurechnen.

Der Einwendung, dass aufgrund der Viehbeschlagnahme seit dem Jahr 1997 ein landwirtschaftlicher Betrieb nicht mehr vorliege sei entgegengehalten, dass für die Bewertung der erzielbare und nicht der tatsächlich erzielte Ertrag von Bedeutung ist, weil es eines objektiven Bewertungsmaßstabes bedarf, um zu vermeiden, dass sich bei der Einheitsbewertung unterschiedlich hohe Werte je nach der Intensität der Bodenbewirtschaftung oder aufgrund anderer Umstände ergeben. Um Wiederholung zu vermeiden wird auf die umfangreichen Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen.

Es wird beantragt, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.“

Als **Beilagen zum Vorlagebericht** legte die belangte Behörde vor:

- **Grundbuchauszüge** der nachlasszugehörigen Liegenschaften ***Liegenschaft_1*** (vom 29.11.2017) und ***Liegenschaft_2*** (vom 29.06.2018)
- **Grundbuchauszüge** der nachlasszugehörigen Liegenschaften vom 13.08.2019
- **Nachlassseparationsbeschluss** des ***Bezirksgericht*** vom ***2012***, GZ: ***GZ_1*** mit Rechtskraftbestätigung vom ***xx.xx.2012***
- **Einantwortungsbeschluss** des ***Bezirksgericht*** ***GZ_2*** vom ***2014*** samt Rechtskraftbestätigungen vom 23.06.2014 (Rechtskraft und Vollstreckbarkeit nur in Ansehung des ersten Absatzes des Punktes 1) und vom 01.10.2014 (Rechtskraft und Vollstreckbarkeit ohne Einschränkungen). Die Punkte 1. und 2. dieses Beschlusses lauten:
*„1. Die Verlassenschaft wird dem erbl. Sohn ***Bf1***, geboren am ***Bf.-Geb-Dat.***, ***Bf1-Adr_2***, der ohne die Rechtswohltat des Inventars aufgrund des Gesetzes eine unbedingte Erbantrittserklärung abgegeben hat, zur Gänze eingewantwortet.
 Die Einantwortung erfolgt mit der Maßgabe, dass die mit hg. Beschluss vom ***2012***, ON 16, angeordnete Nachlassseparation unverändert aufrecht besteht und demzufolge die ***Separationskuratorin***, bis zu einer beschlussmäßigen Aufhebung der Nachlassabsonderung über die Nachlassaktiven weiterhin allein Verfügungsberechtigt ist.
 2. Es wird bestätigt, dass nach dem Ergebnis des Verlassenschaftsverfahrens folgende Grundbucheinträge vorgenommen werden können:
 auf den ***2***, geb. ***3***, zur Gänze zugeschriebenen Liegenschaften ***Liegenschaft_1*** und ***Liegenschaft_2*** die Einverleibung des Eigentumsrechts für den zum Kreis der gesetzlichen Erben zählenden erbl. Sohn ***Bf1***, geboren am ***Bf.-Geb-Dat.***, ***Bf1-Adr_2***, zur Gänze, dies unter gleichzeitiger Anmerkung der Nachlassseparation gemäß § 812 ABGB.“*
- **Bescheid** des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel vom 09.01.2018 über die **Löschung von Abgabenschuldigkeiten** in der Höhe von EUR 45,00 zu ***Abgabenkontonr***
- **Verständigung** der PVA, Landesstelle NÖ über Leistungshöhe vom Jänner 2018 zu ***GZ PVA*** zu einer **Alterspension** des Bf. zum 1. Jänner 2018 (Anweisungsbetrag: EUR 705,15)

12. Die Beschwerden gingen bei der ***Gerichtsabteilung A*** des **Bundesfinanzgerichtes** am **13.08.2019** ein. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28.03.2022 wurde die Rechtssache der aufgrund einer Pensionierung mit **01.04.2022** unbesetzten ***Gerichtsabteilung A*** gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und der ***Gerichtsabteilung B*** **neu zugeteilt**.

13. Das Bundesfinanzgericht nahm **Einsicht in Luftbilder des Niederösterreich Atlas** (atlas.noel.gv.at) betreffend die beschwerdegegenständlichen Liegenschaften. Aus diesen

Luftbildern (aufgenommen in der Sommerjahreshälfte des Jahres 2013) geht hervor, dass diese Liegenschaften im beschwerdegegenständlichen Zeitraum durchaus bewirtschaftet wurden:

Luftbild aus dem Jahr 2013 mit Markierung der Liegenschaft ***Liegenschaft_1***:

[...]

Luftbild aus dem Jahr 2013 mit Markierung der Liegenschaft ***Liegenschaft_2***:

[...]

Luftbild aller betroffenen Liegenschaften aus dem Jahr 2002:

[...]

Luftbild aus dem Jahr 2013 der Liegenschaft ***Liegenschaft_1*** (Heumahd ua. auf den Grundstücken Nr. ***Grundstücksnummern***):

[...]

Luftbild aus dem Jahr 2013 der Liegenschaft ***Liegenschaft_2***:

[...]

Luftbild aller betroffenen Liegenschaften aus dem Jahr 2019 (wiederum Heumahd ersichtlich):

[...]

Weiters wurde noch eine aktuelle Grundbuchsabfrage zur den betroffenen Liegenschaften sowie eine Abfrage im Grundbesitzinformationssystem der Finanzverwaltung zu dem betreffenden EWAZ durchgeführt.

14. Im Rahmen der **mündlichen Verhandlung am 28.06.2022** wurden den Parteien Ausdrucke von Luftbildern des NÖ Atlas betreffend die beschwerdegegenständlichen Flächen mit Flugjahren 2002, 2013 und 2019 übergeben.

Der belangten Behörde wurde die Eingabe des Bf. vom 20.06.2022 zur Kenntnis gebracht.

Der Bf. brachte ergänzend vor, dass der Betrieb bis zum Jahr 1997 ausschließlich aus der Viehzucht bestand und seitdem inexistent sei. Der Bf. könne den Betrieb nicht vermieten, verpachten oder verkaufen, da dies nur die Separationskuratorin könne. Der Bf. sei nicht Gesamtrechtsnachfolger nach § 19 BAO. Die Separationskuratorin habe nur Überwachungstätigkeiten als Aufgabe, jedoch nicht eine aktive Betreibung einer Vermietung, Verpachtung oder eines Verkaufs. Der Bf. wisse nicht, wer die auf den Luftbildern zum Jahr 2013 ersichtliche Bewirtschaftung durchgeführt habe, er habe auf diese keinen Einfluss gehabt.

Die Vertreterin der belangten Behörde warf ein, dass bereits nach ein- bis mehrjähriger Nicht-Bewirtschaftung von Wiesen oder Weiden in diesem Bereich automatisch eine Verbuschung bzw. in der Folge ein Wald entstehe, auf den beschwerdegegenständlichen Grünlandflächen im beschwerdegegenständlichen Zeitpunkt jedoch durchaus die aus den Lichtbildern ersichtlichen Wiesen vorhanden sind, was auf eine laufende Bewirtschaftung hindeute.

Der Bf. entgegnete, dass ein Wald nicht in diesem Zeitraum entstehen würde.

Auf Befragung durch das Gericht, ob seitens des Bf. versucht wurde, in Koordination mit dem Verlassenschaftsgericht und der Separationskuratorin eine (gewinnbringende) Bewirtschaftung der wirtschaftlichen Einheit herbeizuführen, antwortete der Bf., es wäre absurd, angesichts des Separationsbeschlusses, der eine Verpachtung verhindere, Einnahmen aus dem Betrieb lukrieren zu wollen. Der Bf. gab an, dass es seinerseits keine Versuche jemals gab oder gibt, in Koordination mit dem Gericht und der Kuratorin eine Verpachtung etc. in die Wege zu leiten.

Befragt, wem die (die Schlägerungskosten in der Regel übersteigenden) Erlöse aus der Holzschlägerung, deren Entgeltforderung der Separation zugrundeliegt, zugeflossen sind, gab der Bf. an, dass ihm über die Erlöse keine Daten bekannt seien, da er nicht Partei im pflegschaftsgerichtlichen Verfahren seiner Mutter gewesen sei. Den vom Gläubiger angestregten Zivilprozess betreffend die Holzschlägerung habe der Bf. erstinstanzlich verloren, jedoch habe der Bf. dagegen Rechtsmittel erhoben, über welche derzeit noch nicht entschieden worden sei. Auf Befragen hinsichtlich des Grundes für die Schlägerung gab der Bf. an, dass diese vom einstweiligen Sachwalter damit gerechtfertigt worden sei, dass Schulden zu bezahlen seien, deren Begleichung von einem ehemaligen Rechtsvertreter des Bf. gegen den Bf. betrieben worden sei, obwohl der Bf. diese Schulden bereits bezahlt gehabt habe. Der Bf. wies in diesem Zusammenhang auf die im Grundbuch betreffend die verfahrensgegenständlichen Liegenschaften eingetragenen Pfandrechte hin.

Auf die Frage des Gerichts, wem die streitgegenständliche wirtschaftliche Einheit nach Ansicht des Bf. zuzurechnen wäre, gab dieser an, dass die wirtschaftliche Einheit bereits untergegangen sei. Ein Grünlandbetrieb benötige zwingend Viehbestand, der aber seit 1997 nicht mehr gegeben sei. Die Voraussetzung für die Betreibung einer Viehwirtschaft seien bis 1997 gegeben gewesen, jedoch seitdem nicht mehr.

Der Bf. wurde seitens des Gerichts befragt, ob allfällige ergänzende Einwendungen gegen den Zurechnungsfortschreibungsbescheid, den Einheitswertbescheid, den Grundsteuermessbescheid und betreffend die Höhe des Einheitswertbescheides bestehen. Daraufhin verwies der Bf. auf das bisherige Vorbringen und erklärte, es gäbe keine weiteren Ergänzungen, Fragen oder Beweisanträge.

Der Richter verkündete den Beschluss, dass die Entscheidung gemäß § 277 Abs. 4 BAO der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

In der Folge stellte der Bf. noch im Rahmen der mündlichen Verhandlung drei Beweisanträge:

1. Beweisantrag auf Durchführung eines Ortsaugenscheines in ***Bf1-Adr*** zum Beweis dafür, dass derzeit kein landwirtschaftlicher Betrieb auf den nachlassgegenständlichen Liegenschaften bzw. im Anwesen der verewigten ***2*** vorliege.
2. Beweisantrag auf zeugenschaftliche Einvernahme des ***4***, ***Adresse***, zum Beweis dafür, dass seit dem Jahr 1997, und zwar ab dem Zeitpunkt der Viehbeschlagnahme im Jahr 1997 kein landwirtschaftlicher Betrieb an den nachlassgegenständlichen Liegenschaften sowie am nachlassgegenständlichen Anwesen der verewigten ***2*** mehr vorgelegen sei.
3. Beweisantrag auf zeugenschaftliche Einvernahme des ***4*** zum Beweis dafür, dass ab dem Zeitpunkt des Cobra-Einsatzes, und zwar seit dem ***2010***, das nachlassgegenständliche Anwesen der verewigten ***2*** weder von ihr noch vom Bf. bewohnt worden sei und auch seither nicht bewohnt werde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Mutter des Beschwerdeführers verfügte über die land- und forstwirtschaftlichen Liegenschaften ***Liegenschaft_1*** und ***Liegenschaft_2***. Sie verstarb ***2011***. Die genannten Liegenschaften sind an ihren Grenzen weniger als 1km voneinander entfernt und wurden sowohl zum 01.01.2012, als auch zum 01.01.2014 entsprechend land- und forstwirtschaftlich bewirtschaftet.

Mit Beschluss vom ***2012*** ordnete das ***Bezirksgericht*** als zuständiges Verlassenschaftsgericht betreffend den Nachlass und somit auch betreffend die genannten Liegenschaften eine **Nachlassseparation nach § 812 ABGB** samt entsprechender Anmerkung im Grundbuch an. In der Begründung des Beschlusses wurde angeführt, dass die Forderung des Verlassenschaftsgläubigers ***1*** im Verlassenschaftsverfahren angemeldet, klagsweise geltend gemacht und damit bescheinigt worden sei. Der Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) als erbantrittserklärter Erbe sei - gerichtsbekannt - vermögenslos. Eine Gefährdung der Rechte des Gläubigers sei damit nicht ausgeschlossen. Die Voraussetzungen zur Nachlassabsonderung würden daher entgegen der Ansicht des Erbantrittserklärten (des nunmehrigen Bf.) vorliegen.

Der Bf. wurde mit Beschluss vom ***2014*** als **Alleinerbe** eingantwortet (vollständig in Rechtskraft erwachsen und vollstreckbar am 01.10.2014). Die Einantwortung erfolgte unter unveränderter Aufrechterhaltung der Nachlassseparation. Demnach war seitdem die bereits bestellte ***Separationskuratorin***, „bis zu einer beschlussmäßigen Aufhebung der Nachlassabsonderung über die Nachlassaktiven weiterhin allein Verfügungsberechtigt“. Eine Aufhebung dieser Nachlassseparation erfolgte bis dato nicht.

Eine **grundbücherliche Eintragung des Eigentumsrechts** des Bf. an diesen land- und forstwirtschaftlichen Liegenschaften im grundbücherlichen Ausmaß von insgesamt rund 60 Hektar **unterblieb** bislang mangels entsprechenden Antrages des Bf. (vgl. aktueller Grundbuchsstand).

Mit dem **Feststellungsbescheid (Zurechnungsfortschreibung)** gem. § 21 Abs. 4 BewG 1955 vom **28.09.2018** zum **Stichtag 01.01.2012** zu ***EWAZ***, zugestellt am 09.10.2018, wurden die beschwerdegegenständlichen Liegenschaften dem Bf. zur Gänze zugerechnet. Der zugrundegelegte Einheitswert betrug gem. § 25 BewG gerundet ***EHW_1 ATS*** (***EHW_1 EUR***). Als Begründung wurde angeführt, dass die Feststellung infolge Erwerbes von Todes wegen erforderlich gewesen sei.

Mit an den Bf. gerichteten **Einheitswertbescheid vom 12.10.2018** zum Stichtag **01.01.2014 (Hauptfeststellung mit Wirksamkeit ab 01.01.2015)** zu ***EWAZ***, zugestellt am 18.10.2018, wurde gem. §§ 20 und § 20c BewG 1955 in Verbindung mit § 186 BAO ein Einheitswert für den streitgegenständlichen Grundbesitz in der Höhe von ***EHW_2 EUR*** festgestellt (Zurechnung zur Gänze an den Bf.). Die Feststellung erfolgte laut Bescheidbegründung aufgrund der Erklärung und der Aktenlage. Der vor dieser Hauptfeststellung festgestellte Einheitswert hatte ***EHW_1 ATS*** (***EHW_1 EUR***) betragen.

Mit **Grundsteuermessbescheid** zum **01.01.2014**, Hauptveranlagung mit Wirksamkeit ab 01.01.2015 (§ 20 GrStG 1955) vom **12.10.2018** zu ***EWAZ***, zugestellt am 18.10.2018, wurde auf der Basis des vorgenannten Einheitswert-Feststellungsbescheides ein

Grundsteuermessbetrag von insgesamt ***GMB*** betreffend den beschwerdegegenständlichen Grundbesitz festgestellt.

Die Parteien gingen unstrittig davon aus, dass der Bf. außerbücherlicher Eigentümer, wenn auch nicht grundbücherlich einverleibter Eigentümer der beschwerdegegenständlichen Liegenschaften war bzw. nach wie vor ist.

Der Bf. oblag es als Eigentümer der von der Nachlassabsonderung gem. § 812 ABGB betroffenen Liegenschaften in Zusammenwirkung mit dem Abhandlungsgericht und dem Gläubiger, diese Beschränkung seines Eigentumes aufheben zu lassen. Der Bf. machte dazu keine Anstrengungen. Die Aufhebung der Nachlassseparation ist (bis dato) unterblieben.

Betreffend die Bescheidgrundlagen des festgestellten Einheitswertes und Steuermessbetrages wird - weiterhin - von den von der belangten Behörde bzw. der Bodenschätzung ermittelten und festgestellten Werten ausgegangen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist – soweit entscheidungsrelevant und soweit im Folgenden nicht eigens darauf eingegangen wird – unstrittig und ergibt sich aus dem Akteninhalt, dem Parteienvorbringen und Recherchen des Bundesfinanzgerichts im Grundbuch und aus Luftbildern des Niederösterreich Atlas (<https://atlas.noel.gv.at/>).

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Von mehreren Möglichkeiten ist jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. zB VwGH 05.04.2011, 2010/16/0168; 23.05.2012, 2011/17/0308; 25.04.2013, 2012/15/0135; siehe auch *Ritz*, BAO⁷, § 167 Tz 8 ff). In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen.

Strittig war, ob ein „Bewertungsgegenstand“ vorliegt, der dem Bf. zuzurechnen ist. Nach Ansicht des Bf. sei dies nicht der Fall, da aufgrund einer Viehbeschlagnahme seit dem Jahr 1997 ein landwirtschaftlicher Betrieb nicht mehr vorliege und nicht mehr bewirtschaftet würde.

Dem Vorbringen des Bf. ist entgegenzuhalten, dass diese Flächen nicht „untergegangen“ sind, sondern in natura nach wie vor und zwar wie bisher als wirtschaftliche Einheit existieren.

Aus Luftbilddausnahmen des NÖ Atlas zu verschiedenen Zeitpunkten (auch im Zeitraum, in dem die beschwerdegegenständlichen Stichtage 01.01.2012 und 01.01.2014 liegen) geht jeweils hervor, dass die Liegenschaften weiterhin und bis dato land- und forstwirtschaftlichen Bewuchs aufweisen und auch entsprechend bewirtschaftet wurden (zB Heumahd im Jahr 2013 betreffend die Grundstücke Nr. ***Grundstücksnummern*** der Liegenschaft ***Liegenschaft_1***; fehlende Verbuschung/Verwaldung der restlichen Wiesenflächen, wie aus Luftbildern der Jahre 2002, 2007, 2010, 2013, 2016 und 2019 hervorgeht). Betreffend die Forstflächen kommt hinzu, dass ein „aussetzender“ forstwirtschaftlicher Betrieb bereits vorliegt und auch im Rahmen des Einkommenssteuerrechts selbst dann noch eine Einkunftsquelle darstellt, wenn über Jahre hinweg keine Bewirtschaftung erfolgt (vgl. BFG 10.02.2021, RV/5101334/2019; Wertzuwachs durch natürliches Wachstum; vgl. VwGH 25.01.1994, 93/14/0171; Jakom, EStG¹³ § 21 Rz 29; Trauner/Wakounig, Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft³, Rz 6/288). Auch die meisten „Bauernwälder“ stellen hinsichtlich der Forstwirtschaft aussetzende Betriebe dar (Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG § 21 Rz 75 [Stand 01.10.2019, rdb.at]).

Liegen mehrere wirtschaftliche Einheiten mit Waldflächen bis je 100 Hektar mit Eigentümeridentität (unter Berücksichtigung von § 24 BewG) innerhalb eines Finanzamts-Bereiches sowie angrenzender Finanzamts-Bereiche vor, so sind diese zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammenzuführen (Wakounig/Trauner/Kamleithner, Die land- und forstwirtschaftliche Hauptfeststellung 2014, Kapitel 5.3.2.). Dies war im vorliegenden Fall gegeben, da die Flächen gemeinsam bewirtschaftet wurden und sich in räumlicher Nähe befanden bzw. vielfach aneinander angrenzten. Dazu ist weiters anzumerken, dass der Bf. laut Beschwerdevorbringen bis zum Jahr 2014 die Abgaben auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe bezahlt hat.

Eine Bewirtschaftung der gesamten wirtschaftlichen Einheit war daher zu den beschwerdegegenständlichen Stichtagen 01.01.20112 und 01.01.2014 - entgegen dem Vorbringen des Bf. – jedenfalls gegeben und die darin enthaltenen Flächen waren daher als örtlich zusammenhängende wirtschaftliche Einheit selbstverständlich einer Einheitsbewertung zu unterziehen. Die beschwerdegegenständliche wirtschaftliche Einheit lag im Zurechnungs- und Bewertungszeitpunkt jeweils tatsächlich vor.

Der Bf. brachte weiters vor, er wäre an einer Bewirtschaftung des Betriebes aufgrund der Nachlassseparation trotz außerbücherlicher Eigentümerstellung dauerhaft gehindert gewesen und sei das bis heute.

Mit der Nachlassabsonderung soll erreicht werden, dass das vom Vermögen der Erben abgesondert verwaltete Sondervermögen ausschließlich zur Befriedigung der Absonderungsgläubiger dient (OGH 04.07.1978, 5 Ob 635/78). Eine Sicherstellung aus dem Nachlassvermögen ist durchaus zulässig und sogar zweckmäßig (OGH 18.03.1970, 7 Ob 35/70).

Es obliegt es dem Erben, von sich aus eine Sicherstellung anzubieten (OGH 31.08.1983, 1 Ob 609/83).

Der Bf. hätte in Koordination mit dem Verlassenschaftsgericht, der Separationskuratorin und dem Gläubiger dafür sorgen können, dass die Forderungen dieses Gläubigers befriedigt oder – unabhängig vom Ausgang eines offenbar von diesem Gläubiger anhängig gemachten Zivilprozesses – zumindest sichergestellt werden. Auch eine Veräußerung einer zum abgesonderten Nachlass gehörenden Liegenschaft wäre zur Schuldentilgung grundsätzlich denkbar (vgl. OGH 27.01.2011, 2 Ob 148/10v; *Welser in Rummel/Lukas*, ABGB⁴ § 812 ABGB Rz 23 (Stand 1.11.2014, rdb.at)). Keiner der in einem solchen Fall Beteiligten hätte ein Interesse oder auch nur die Möglichkeit gehabt, die Separation länger als nötig aufrecht zu halten. Der Bf. hatte es als Eigentümer der von der Nachlassabsonderung gem. § 812 ABGB betroffenen Liegenschaften entgegen seinem Vorbringen selbst in der Hand, diese Beschränkung aufheben zu lassen. Bereits im Falle einer Sicherstellung wäre die Absonderung gemäß § 812 ABGB unverzüglich aufzuheben gewesen (vgl. RIS-Justiz Rechtssatz RS0013109; OGH 04.09.1958, 3 Ob 336/58; OGH 27.01.2011, 2 Ob 148/10v). Die Separation endet nicht mit der - durch sie im Übrigen auch nicht gehinderten - Einantwortung (OGH 27.01.2011, 2 Ob 148/10v mit Verweis auf OGH 11.07.1995, 4 Ob 539/95 = SZ 68/126; *Bittner/Hawel in Gruber/Kalss/Müller/Schauer*, Handbuch Erbrecht und Vermögensnachfolge, § 11 Verlassenschaftsverfahren Rz 105), sondern besteht auch nach der Einantwortung so lange fort, bis ihr Zweck erreicht ist: Indem entweder feststeht, dass die Absonderungsforderung nicht bestanden hat oder durch Zahlung oder auf andere Weise untergegangen ist oder eine ausreichende Sicherstellung des Absonderungsgläubigers vorgenommen wurde (OGH 27.01.2011, 2 Ob 148/10v).

Dem angesichts der behaupteten Vermögenslosigkeit des Bf. naheliegenden Einwand der fehlenden liquiden Mittel ist zu entgegnen, dass auch eine (ratenweise) Verwendung von Verpachtungs- oder Veräußerungserlösen und zwar in Koordination mit dem Gericht, der Separationskuratorin und dem Gläubiger zumindest anzudenken gewesen wäre. Der Bf. gab dazu in der mündlichen Verhandlung an, es wäre absurd angesichts des Separationsbeschlusses, welcher eine Verpachtung verhindere, Einnahmen aus dem Betrieb lukrieren zu wollen. Es gab und gibt nach Angabe des Bf. keine Versuche seinerseits, in Absprache mit dem Gericht und der Kuratorin eine Verpachtung etc. in die Wege zu leiten, um Gläubiger zu befriedigen.

Auch beseitigt die Nachlassseparation nicht die Legitimation bereits des erbserklärten Erben, zur Vermehrung des Nachlasses eine Forderung im Namen der Verlassenschaft geltend zu machen (OGH 31.03.2009, 1 Ob 43/09v).

Der Einwand des Bf., dass die Landwirtschaftskammer eine Verpachtung verhindert hätte, verhilft diesem nicht zum Erfolg, da es nicht Kompetenz der Kammer ist, über Verpachtungen an Landwirte zu entscheiden, zumal aus den Luftbildern klar ersichtlich ist, dass die Flächen

rund um die beschwerdegegenständlichen Stichtage tatsächlich bewirtschaftet wurden (vgl. insbesondere das Luftbild aus dem Sommer 2013, welches eine Heumahd einer beträchtlichen Fläche der wirtschaftlichen Einheit zeigt).

Der Bf. hatte die beschwerdegegenständlichen Flächen bereits nach eigener Aussage jahrzehntelang und jedenfalls bis 1997 bewirtschaftet. Der Gesamtbetrag der grundbücherlich sichergestellten Forderungen gegen den Nachlass und in Folge der Einantwortung nun gegen den Bf. beträgt ohne Nebenforderungen, ohne Zinsen und ohne Forderungen des Bf. derzeit ca. EUR 70.000 und das bei einer erheblichen land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücksfläche von ca. ***ha*** Wiesen bzw. Wald, welche als Sicherstellung dient. Der vom Separationsgläubiger angestrebte Zivilprozess gegen den Bf. betreffend die Entgeltforderung für die Holzschlägerung ging für den Bf. erstinstanzlich verloren, weshalb er nach dem derzeitigen und nicht rechtskräftigen Stand diesem Gläubiger ein Entgelt für die Schlägerung schuldet. Der Bf. konnte auch im Rahmen der mündlichen Verhandlung nicht schlüssig erklären, warum er trotz erheblichen Grundbesitzes keine Sicherstellung der Forderung anbot. Da der Bf. als Alleinerbe und Gesamtrechtsnachfolger in die Rechte und Pflichten seiner verstorbenen Mutter eintrat und die genannten Möglichkeiten einer Bewirtschaftung bzw. in der Folge der Befriedigung der Gläubiger nicht wahrnahm und diesbezüglich auch laut eigener Aussage grundsätzlich diesbezüglich keine Initiative zeigte, lag die Aufrechterhaltung der Nachlassabsonderung entgegen dem Vorbringen des Bf. sehr wohl in dessen Sphäre und Verantwortung. Das Vorbringen des Bf., er habe alle Rechtsmittel gegen den Nachlassseparationsbeschluss ausgeschöpft, ist insofern unzureichend, als dass es nicht (nur) darauf ankam, die Durchsetzung einer offenbar letzt(instanz)lich zulässigen Separation zu bekämpfen, sondern deren Grund - die offene Forderung und die Besorgnis der Vermögensvermischung - zu beheben, was jedoch unterblieben ist.

Daraus ergibt sich weiters, dass die (Aufrechterhaltung der) Nachlassseparation in keinem Zusammenhang mit der objektiven Ertragsfähigkeit eines Betriebes steht, sondern subjektive Umstände des Bf. betrifft, die dieser zu vertreten hat und die in seiner Sphäre liegen. Eine Nachlassseparation hindert bei entsprechendem Willen nicht an einer ordnungsgemäßen Bewirtschaftung. Vielmehr läge eine solche im Interesse aller Beteiligten.

Gegen die festgestellte Höhe des Einheitswertes brachte der Bf. abgesehen von der Bekämpfung des Bescheides (auch) der Höhe nach keine konkreten Einwendungen vor und substantiierte trotz mehrerer Gelegenheiten dazu auch nicht, welcher Ansatz falsch gewesen sei und welcher stattdessen der richtige sei. Im Rahmen des Vorlageantrages konkretisierte der Bf. sein dahingehendes Vorbringen nicht, obwohl ihm mit der Beschwerdevorentscheidung diesbezüglich die Vorgangsweise betreffend die Bewertung von der Finanzbehörde dargelegt worden war. Auch in der mündlichen Verhandlung brachte der Bf. trotz entsprechenden Vorhalts keine nähere Begründung seiner Beschwerde hinsichtlich der Höhe des Einheitswertes vor. Der Einheitswert hatte sich im konkreten Fall durch die Hauptfeststellung 2014 nur

unwesentlich von ***EHW_1 ATS*** (***EHW_1 EUR***) auf nunmehr ***EHW_2 EUR***, dh. um 8,6%, erhöht. Des Weiteren ist auch für das Gericht nicht ersichtlich, worin genau eine fehlerhafte Bewertung liege. Es liegen weder begründete Zweifel, noch ein entsprechendes substantiiertes Vorbringen des Bf., noch sonstige Anhaltspunkte für eine Korrektur vor. Im Ergebnis war daher weiterhin von den von der belangten Behörde bzw. der Bodenschätzung ermittelten und festgestellten Werten auszugehen.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung stellte der Bf. folgende drei Beweisanträge:

1. Beweisantrag auf Durchführung eines Ortsaugenscheines in ***Bf1-Adr*** zum Beweis dafür, dass derzeit kein landwirtschaftlicher Betrieb auf den nachlassgegenständlichen Liegenschaften bzw. im Anwesen der verewigten ***2*** vorliege.

2. Beweisantrag auf zeugenschaftliche Einvernahme des ***4***, ***Adresse***, zum Beweis dafür, dass seit dem Jahr 1997, und zwar ab dem Zeitpunkt der Viehbeschlagnahme im Jahr 1997 kein landwirtschaftlicher Betrieb an den nachlassgegenständlichen Liegenschaften sowie am nachlassgegenständlichen Anwesen der verewigten ***2*** mehr vorgelegen sei.

3. Beweisantrag auf zeugenschaftliche Einvernahme des ***4*** zum Beweis dafür, dass ab dem Zeitpunkt des Cobra-Einsatzes, und zwar seit dem ***2010***, das nachlassgegenständlichen Anwesen der verewigten ***2*** weder von ihr, noch vom Bf. bewohnt worden sei und auch seither nicht bewohnt werde.

Zu den konkret gestellten Beweisanträgen ist zunächst auszuführen, dass die Beweisanträge 1 und 3 jeweils keine entscheidungsrelevanten Beweisthemen betreffen.

Beweisanträge sind von der Abgabenbehörde bzw. dem Bundesfinanzgericht gemäß § 183 Abs. 3 BAO abzulehnen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen u.a. unerheblich sind (VwGH 17.09.1997, 93/13/0180). Erheblich ist ein Beweisantrag nur dann, wenn Beweisthema eine Tatsache ist, deren Klärung, wenn sie schon nicht (sachverhalts-)erheblich ist, zumindest mittelbar beitragen kann, Klarheit über eine (sachverhalts-)erhebliche Tatsache zu gewinnen (VwGH 02.07.2015, 2013/16/0220 mit Verweis auf VwGH 19.05.2015, 2013/16/0016; vgl. *Ritz*, BAO⁷, § 183 Tz 3, mwN).

Beweisantrag 1 befasst sich mit dem Vorliegen eines landwirtschaftlichen Betriebes zum derzeitigen Zeitpunkt, somit im Jahr 2022. Verfahrensgegenständlich sind jedoch die Stichtage 01.01.2012 bzw. 01.01.2014. Aufgrund eines derartigen Ortsaugenscheines ist es nicht möglich, eine Nicht-Bewirtschaftung im Zeitraum 2012 - 2014 zu erweisen, weshalb sich dieser Beweisantrag als ungeeignet zur Sachverhaltsfeststellung erweist und daher abzuweisen war.

Beweisantrag 3 behandelt die Frage, ob der Bf. bzw. seine Mutter am nachlassgegenständlichen Anwesen wohnhaft waren. Dieses Beweisthema ist, da die Bewertung des Wohngebäudes nicht Verfahrensgegenstand ist, im konkreten Fall nicht

entscheidungsrelevant. Für die hier zu beurteilende Zurechnung und Einheitsbewertung der wirtschaftlichen Einheit kommt es nicht darauf an, ob der Bf. oder dessen Mutter das Anwesen ***Bf1-Adr*** bewohnt haben oder nicht. Dieses Beweisthema ist daher für die Beurteilung der Rechtssache unerheblich, weshalb der entsprechende Beweisantrag daher abzuweisen war.

Beweisanträge sind abzulehnen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen bei der Behörde bzw. dem Gericht offenkundig sind (*Ritz*, BAO⁷, § 183 Tz 3, mwN).

Von einer Verfahrensverschleppung im Sinne des § 183 Abs. 3 BAO ist auszugehen, wenn Beweisanträge, die schon viel früher hätten gestellt werden können, erst in einem sehr späten Verfahrensstadium gestellt werden und aus dem gesamten Vorbringen nicht erkennbar ist, warum die Anträge nicht früher gestellt wurden (vgl. *Fischerlehner*, Grenzen der Beweiserhebungspflicht des UFS, UFSjournal 12/2009, 432; *Ritz*, BAO⁷ § 183 Rz 5b mit Hinweis auf *Fischerlehner*, Abgabenverfahren I BAO³, § 183 Rz 13). Ein Beweisantrag wird dann abzulehnen sein, wenn die Umstände, unter denen der Antrag gestellt wird, in Richtung des Hinausschiebens der Erledigung zu deuten sind und der Beweisantrag substantiell nicht weiterführend ist (UFS 02.02.2010, RV/1371-L/09 mit Verweis auf *Stoll*, BAO, 1896).

Der **Beweisantrag 2** befasst sich mit dem Beweisthema, ob ab dem Zeitpunkt der Viehbeschlagnahme im Jahr 1997 ein landwirtschaftlicher Betrieb an den nachlassgegenständlichen Liegenschaften sowie am nachlassgegenständlichen Anwesen vorlag. Dazu wurde bereits obenstehend ausgeführt, dass bereits aus den Luftbildern, insbesondere aus dem Jahr 2013, eindeutig und gut sichtbar zu erkennen ist, dass beispielsweise die Wiesen im streitgegenständlichen Zeitraum bewirtschaftet und daher landwirtschaftlich genutzt wurden (Heumahd 2013 etc.). Auch geht aus den Luftbildern der Jahre 2002, 2013 und 2019 (und aus weiteren Bildern aus den Jahren 2007, 2010 und 2016) hervor, dass sich auf den Wiesen keine erkennbare Verbuschung oder Verwaldung ergeben hat, was wiederum entgegen dem insoweit unzutreffenden Vorbringen des Bf. eine zumindest regelmäßige Bewirtschaftung (Mähen, Mulchen etc.) erfordert. In dieser Höhenlage hätte es in diesen langen Zeiträumen jedenfalls zu einer leicht erkennbaren Verbuschung bis Verwaldung kommen müssen, wäre wie behauptet seit 1997 oder auch Jahre später keine Bewirtschaftung mehr erfolgt. Betreffend die Forstflächen ist wie bereits ausgeführt keine laufende, sichtbare Nutzung erforderlich, um einen forstwirtschaftlichen Betrieb zu begründen. Zu diesem Beweisthema war daher keine weitergehende Beweisaufnahme mehr erforderlich, da die Tatsache der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung der wirtschaftlichen Einheit zu den Stichtagen 01.01.2012 und 01.01.2014 bereits aufgrund der genannten Luftbilder zweifelsfrei und für das Gericht offenkundig feststand und allfällige Zeugeneinvernahmen oder Ortsaugenscheine nicht zielführend wären. Zeiträume vor 2012 und nach 2014 sind zudem nicht beschwerdegegenständlich und es war daher auch insoweit keine Beweisaufnahme erforderlich. Im Übrigen ließ dieser Beweisantrag nicht erkennen, dass eine weitere relevante

Tatsachenbehauptung unter Beweis gestellt hätte werden sollen. Dieser Beweisantrag war daher abzuweisen.

Die Beweisanträge 1, 2 und 3 wurden zudem erst am Ende der mündlichen Verhandlung gestellt und zwar, nachdem vom Bf. und dessen Vertreter zunächst bekanntgegeben worden war, dass keine weiteren Anträge gestellt würden und vom Gericht der Beschluss verkündet worden war, dass gemäß § 277 Abs. 4 BAO die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt. Mit der nun beantragten Vornahme eines Ortsaugenscheines und einer Befragung der benannten Auskunftsperson würde vielmehr eine nicht gerechtfertigte Verzögerung des Verfahrens bewirkt. Eine auf diese Weise herbeigeführte Verfahrensverzögerung wäre unabhängig davon auch angesichts einer in diesem Jahr bereits eingebrachten Beschwerde des Bf. bei der Volksanwaltschaft, welche ausschließlich die Verfahrensdauer dieses gegenständlichen Verfahrens betrifft, nicht nachvollziehbar gewesen.

Zusammenfassend waren daher die im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 28.06.2022 gestellten Beweisanträge des Bf. jeweils abzuweisen, da sich die Beschwerdesache als entscheidungsreif erwiesen hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Rechtslage

§ 2 Abs. 1 und 2 BewG 1955 (Bewertungsgesetz) idF BGBl. Nr. 148/1955 lauten samt Überschrift:

„§ 2 Wirtschaftliche Einheit.

(1) Jede wirtschaftliche Einheit ist 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.

(2) Mehrere Wirtschaftsgüter kommen als wirtschaftliche Einheit nur insoweit in Betracht, als sie demselben Eigentümer gehören.“

§ 20 BewG 1955 idF BGBl. Nr. 818/1993 lautet samt Überschrift:

„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.“

§ 20c BewG 1955 idF BGBl. I Nr. 22/2012 lautet:

„Die gemäß § 20 in Verbindung mit § 20a und § 20b zum 1. Jänner 2010 vorgesehene Hauptfeststellung der Einheitswerte für wirtschaftliche Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und der Betriebsgrundstücke gemäß § 60 Abs. 1 Z 2 ist zum 1. Jänner 2014 durchzuführen, wobei § 20 Abs. 3 sinngemäße Anwendung findet.“

§ 21 Abs. 4 BewG 1955 idF BGBl. Nr. 320/1977 lautet:

„Allen Fortschreibungen einschließlich der Fortschreibungen auf Grund einer Änderung der steuerlichen Zurechnung des Bewertungsgegenstandes (Zurechnungsfortschreibung) sind die Verhältnisse bei Beginn des Kalenderjahres zugrunde zu legen, das auf die Änderung folgt (Fortschreibungszeitpunkt). Die Vorschriften im § 65 über die Zugrundelegung eines anderen Zeitpunktes bleiben unberührt.“

§ 32 Abs. 1 und 2 BewG 1955 idF BGBl. I Nr. 112/2012 lauten:

„(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.“

Gemäß **§ 186 Abs. 3 BAO (Bundesabgabenordnung)** idF BGBl. I Nr. 20/2009 sind mit der Feststellung des Einheitswertes Feststellungen über die Art des Gegenstandes der Feststellung und darüber zu verbinden, wem dieser zuzurechnen ist (§ 24).

§ 24 BAO idF BGBl. Nr. 194/1961 lautet:

„(1) Für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter gelten bei der Erhebung von Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist, folgende Vorschriften:

a) Wirtschaftsgüter, die zum Zweck der Sicherung übereignet worden sind, werden demjenigen zugerechnet, der die Sicherung einräumt.

b) Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen übereignet worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.

c) Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen für einen Treugeber erworben worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.

d) Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet.

e) Wirtschaftsgüter, die mehreren Personen ungeteilt gehören, sind diesen so zuzurechnen, als wären sie nach Bruchteilen berechtigt. Die Höhe der Bruchteile ist nach den Anteilen zu bestimmen, zu denen die beteiligten Personen an dem Vermögen ungeteilt berechtigt sind, oder, wenn die Anteile nicht feststellbar sind, nach dem Verhältnis dessen, was den beteiligten Personen bei Auflösung der Gemeinschaft zufallen würde.

(2) Die Bestimmungen des Abs. 1 gelten auch für wirtschaftliche Einheiten im Sinn des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148.“

§ 183 Abs. 3 BAO idF. BGBl. Nr. 151/1980 lautet:

„Von den Parteien beantragte Beweise sind aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, daß die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellt, daß die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind. Gegen die Ablehnung der von den Parteien angebotenen Beweise ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.“

§ 192 BAO idF BGBl. Nr. 194/1961 lautet:

„In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Meßbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.“

§ 193 Abs. 1 BAO idF BGBl. Nr. 151/1980 lautet:

„Wenn die Voraussetzungen für eine Wert-, Art- oder Zurechnungsfortschreibung nach bewertungsrechtlichen Vorschriften vorliegen, so ist in den Fällen einer beantragten Fortschreibung auf den sich aus der Anwendung des Abs. 2 ergebenden Zeitpunkt, in den Fällen einer amtswegigen Fortschreibung auf den 1. Jänner des Jahres, an dem die Voraussetzungen für eine Fortschreibung erstmals vorliegen, ein Fortschreibungsbescheid zu erlassen. Dadurch tritt der dem Fortschreibungsbescheid zugrunde liegende Bescheid über den Einheitswert einer wirtschaftlichen Einheit (Untereinheit) mit Wirkung ab dem Fortschreibungszeitpunkt insoweit außer Kraft, als der Fortschreibungsbescheid von dem zugrunde liegenden Bescheid in seiner zuletzt maßgeblichen Fassung abweicht.“

§ 252 Abs. 1 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013 lautet:

„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.“

§ 20 GrStG 1955 (Grundsteuergesetz) idF BGBl. Nr. 320/1977 lautet samt Überschrift:

„Hauptveranlagung.

(1) Die Steuermeßbeträge sind im Anschluß an die Hauptfeststellung der Einheitswerte (§ 20 des Bewertungsgesetzes 1955) allgemein festzusetzen (Hauptveranlagung).

(2) Der Hauptveranlagung ist der Einheitswert zugrunde zu legen, der auf den Hauptfeststellungszeitpunkt (§ 20 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes 1955) festgestellt worden ist. Entsprechendes gilt für die anderen im Einheitswertbescheid getroffenen Feststellungen.

(3) Die im Anschluß an die Hauptfeststellung der Einheitswerte festzusetzenden Grundsteuermeßbeträge werden erst mit den im § 20 Abs. 3 erster Satz des Bewertungsgesetzes 1955 genannten Zeitpunkten wirksam. Bis zu diesen Zeitpunkten gilt die bisherige Veranlagung, soweit nicht die Voraussetzungen für die Durchführung von Fortschreibungsveranlagungen oder Nachveranlagungen gemäß §§ 21 und 22 des Grundsteuergesetzes 1955 gegeben sind; beim Vorliegen der erwähnten Voraussetzungen sind Fortschreibungsveranlagungen und Nachveranlagungen der Grundsteuermeßbeträge auch zu den Hauptfeststellungszeitpunkten gemäß Abs. 1 Z 1 durchzuführen.“

§ 812 ABGB (Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch) idF. JGS Nr. 946/1811 (Stammfassung), unverändert gültig vom 01.01.1812 bis zum 31.12.2016, lautete samt Überschrift:

„c) Absonderung der Verlassenschaft von dem Vermögen des Erben;

Besorget ein Erbschaftsgläubiger, ein Legatar, oder ein Notherbe, daß er durch Vermengung der Verlassenschaft mit dem Vermögen des Erben für seine Forderung Gefahr laufen könne; so kann er vor der Einantwortung verlangen, daß die Erbschaft von dem Vermögen des Erben abgesondert, vom Gerichte verwahrt, oder von einem Curator verwaltet, sein Anspruch darauf vorgemerkt und berichtet werde. In einem solchen Falle hat ihm aber der Erbe, obschon dieser sich unbedingt als Erbe erklärt hätte, aus eigenem Vermögen nicht mehr zu haften.“

3.2. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.2.1. Feststellungsbescheid zum 01.01.2012 (Zurechnungsfortschreibung gem. § 21 Abs. 4 BewG 1955) vom 28.09.2018

Der Bf. wendet zunächst ein, es bestehe kein Bewertungsgegenstand. Dies entspricht nicht den Tatsachen, da die örtlich zusammenhängenden Flächen land- und forstwirtschaftlichen Bewuchs aufweisen, entsprechend bewirtschaftet wurden, natürlich nach wie vor existieren und daher im Falle ihres Eigentümerwechsels gem. § 21 Abs. 4 BewG einer Zurechnungsfortschreibung und im Falle einer Hauptfeststellung auch einer entsprechenden Bewertung zu unterziehen sind. Die persönlichen Umstände des Bf. spielen im Rahmen der Einheitsbewertung von Grundstücken keine Rolle, was sich auch aus der Systematik des § 32 BewG 1955 ergibt, welche als Bewertungsmaßstab ausschließlich auf den Bewertungsgegenstand und dessen Ertragswert im Sinne einer (unabhängig vom Eigentümer zu beurteilenden) Ertragsfähigkeit abstellt (vgl. die Ausführungen zum Hauptfeststellungsbescheid unter Punkt 3.2.2). In diesem Zusammenhang kann auch auf das Zurücktreten des subjektiven Willens der landwirtschaftlichen Nutzung von Grundstücken hinter objektive Momente im Rahmen des § 52 Abs. 2 BewG 1955 im Zuge der Abgrenzung vom Grundvermögen verwiesen werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geht aus dem Wesen der Bewertung hervor, dass die potentielle wirtschaftliche Kraft der Eigentümer erfasst werden soll und somit eine objektive Werterhöhung nicht deshalb außer Betracht zu bleiben hat, weil zunächst keine Absicht bestehe, sie auszunützen (VwGH 14.05.1963, 1788/61; vgl. dazu auch VwGH 17.09.1963, 1676/62; VwGH 10.09.1970, 0842/69; *Twaroch/Wittmann/Frühwald*²⁹, BewG § 52).

Für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit im Sinne des § 2 Abs. 1 BewG 1955 ist nach ständiger Rechtsprechung die gemeinsame wirtschaftliche Zweckbestimmung maßgebend (VwGH 13.04.1987, 85/15/0356; 25.02.1991, 89/15/0064). Der objektive Charakter, somit die Art der tatsächlichen Nutzung des Grund und Bodens ist nach ständiger Rechtsprechung für die Einreihung eines Betriebes als landwirtschaftlicher Betrieb maßgebend (VwGH 05.10.1987, 86/15/0040; *Twaroch/Wittmann/Frühwald*²⁹, BewG § 2 Rz 3 und Rz 20).

Auf den Willen des Eigentümers, Grundstücke als eine wirtschaftliche Einheit zu behandeln, kommt es nicht an, wenn diese Absicht in der Verkehrsanschauung – deren Beurteilung eine

Rechtsfrage darstellt (VwGH 25.01.1988, 86/15/0141) – keine Deckung findet (*Twaroch/Wittmann/Frühwald*²⁹, BewG § 2 Rz 5 mit Hinweis auf *Gürsching/Stenger*, BewG, Vermögenssteuergesetz⁸ § 2 BewG Anm 51.3, § 33 BewG Anm 6; *Rößler/Troll*, BewG und Vermögenssteuergesetz¹⁵ § 2 BewG Anm 6; VwGH 25.02.1991, 89/15/0064; 18.02.1999, 96/15/0054).

Daraus, dass außer einem Grundstück bei dessen Eigentümer keine anderen Wirtschaftsgüter, die in ihrer Gesamtheit nach der Verkehrsauffassung einem landwirtschaftlichen Betrieb ergeben, vorhanden sind, ergibt sich nicht das Fehlen eines dauernden landwirtschaftlichen Hauptzweckes. Wird die landwirtschaftliche Nutzung nicht vom Eigentümer des Grundstückes selbst, sondern von einem Landwirt besorgt, wobei dieser seine eigenen Betriebsmittel hiezu verwendet, so liegt trotzdem ein dauernder landwirtschaftlicher Hauptzweck vor. Überdies ist die Wendung "landwirtschaftlicher Hauptzweck" im § 30 Abs. 1 BewG auf den Verwendungszweck abgestimmt und dient der Abgrenzung von anderen als landwirtschaftlichen Nutzungen (§ 30 Abs. 2 Z 3 BewG; VwGH 14.05.1963, 1788/61).

Im konkreten Fall wurden die Flächen offenkundig konkret land- und forstwirtschaftlich genutzt, sodass – in Übereinstimmung mit der Verkehrsanschauung bezüglich derartiger Flächen - deren dauernder land- und forstwirtschaftlicher Hauptzweck gegeben war. Eine andere als land- und forstwirtschaftliche Nutzung der beschwerdegegenständlichen Flächen wurde weder vom Bf. behauptet, noch ergaben sich Hinweise auf eine solche. Ein land- und forstwirtschaftlicher Hauptzweck dieser zusammenhängenden bzw. in nur kurzer Entfernung zueinander befindlichen Flächen war damit gegeben. Eine wirtschaftliche Einheit im Sinne des § 2 BewG 1955 lag daher vor. Ob diese wirtschaftliche Einheit für den Bf. einen Betrieb darstellte, war daher als von der objektiven Betrachtung abweichendes subjektives Element insoweit unerheblich.

Weiters wendet der Bf. ein, er sei mangels Verfügungsmacht über die zu bewertenden Liegenschaften nicht der richtige Bescheidadressat, da ihm die Nachlassseparation und das Betretungsverbot entsprechende Möglichkeiten entzögen. Der Bf. ist eingetragter Alleinerbe und somit außerbücherlicher Eigentümer der verlassenschaftszugehörigen Liegenschaften der beschwerdegegenständlichen wirtschaftlichen Einheit (OGH 18.07.2002, 3 Ob 37/01i).

Es ist daher für die Stellung des Bf. als Eigentümer nicht relevant, ob seine Eigentümerstellung auch bereits im Grundbuch eingetragen ist, da eine allfällige - an sich nach §§ 819 iVm 436 ABGB nach etwas länger als 1 Jahr verpflichtende - Eintragung nach herrschender Ansicht lediglich deklarativen Charakter hat (dies auch bereits vor dem ErbRÄG 2015, BGBl. I Nr. 87/2015) und vielmehr eine Berichtigung des Grundbuchstandes nach § 136 Grundbuchgesetz darstellt (OGH 25.11.2008, 5 Ob 177/08b; 15.12.2009, 5 Ob 182/09i; *Mader in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.03} (Stand 1.3.2019, rdb.at) § 436 Rz 6; *Bittner* in

Gruber/Kalss/Müller/Schauer, Vermögensnachfolge § 13 Rz 37 f; *Mechtler/Pinetz* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 1 Rz 523).

Nach § 19 Abs. 1 erster Satz BAO gehen bei einer Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Nach Satz 2 *leg cit.* sind für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers die Kriterien des bürgerlichen Rechts maßgeblich. Auch nach *Ritz*, BAO⁷ § 19 Rz 3 versteht § 19 Abs. 1 BAO unter „Gesamtrechtsnachfolge“ jedenfalls eine solche im zivilrechtlichen Sinn. Warum § 19 BAO auf den Fall eines Eigentumserwerbes aufgrund einer Erbschaft nach § 547 ABGB als Alleinerbe nicht anwendbar sein soll, hat die Beschwerde nicht dargelegt. Vielmehr hat der Bf. eine unbedingte Erbantrittserklärung abgegeben, wurde eingeworfen und hat sich im konkreten Fall somit genau dieser Fall einer Gesamtrechtsnachfolge verwirklicht. Der Tatbestand des § 19 Abs. 1 BAO ist bei einem eingeworfenen Alleinerben wie dem Bf. somit zur Gänze erfüllt (*Ritz*, BAO⁷ § 19 Rz 1). Die entsprechenden Rechte und Pflichten der Mutter des Bf. gingen daher auf den Bf. über.

Aufgabe eines Separationskurators nach § 812 ABGB ist die Verhinderung der Vermengung des Nachlasses mit dem Vermögen des Erben. Daher kommt ihm die Stellung eines auf diesen Aufgabenbereich eingeschränkten Verlassenschaftskurators zu (*Mondel*, Kuratoren im Verlassenschaftsverfahren, NZ 2007/67, 298; *Bittner/Hawel* in *Gruber/Kalss/Müller/Schauer*, Handbuch Erbrecht und Vermögensnachfolge, § 11 Verlassenschaftsverfahren Rz 105). Jedoch ist in diesem Fall, anders als bei der Bestellung eines typischen Verlassenschaftskurators, der die Verlassenschaft in der Regel in jeder Hinsicht vertreten kann, weiterhin der Erbe für die Vertretung des Nachlasses zuständig. Der Absonderungskurator nach § 812 ABGB hat nur die Vermengungsgefahr abzuwehren. Hingegen ist es nicht seine Aufgabe, die Verlassenschaft in Rechtsstreitigkeiten und Exekutionen zu vertreten (OGH 12.12.1951, 3 Ob 696/51).

In Prozessen, die nur eine Vermehrung oder Verminderung des Nachlasses bewirken können, also außerhalb des Bereichs jener Gefahr liegen, zu deren Abwehr die Bestellung eines Absonderungskurators nach § 812 ABGB begehrt werden kann, ist der Erbe gemäß § 810 ABGB ausschließlich zur Vertretung des Nachlasses berechtigt (OGH 23.04.1998, 2 Ob 103/98f; 27.01.2011, 2 Ob 148/10v; 31.03.2009, 1 Ob 43/09v; RIS-Justiz RS0013100). Die Bestellung eines Absonderungskurators ändert nach herrschender Ansicht nichts an der ausschließlichen Berechtigung des Erben zur gesetzlichen Vertretung der Verlassenschaft (OGH 12.07.1937, 5 Ob 224/08i; 15.12.2010, 1 Ob 108/10d; *Sailer* in *Gitschthaler/Höllwerth*, AußStrG § 175 Rz 9; *Spruzina* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON 1.02 § 812 Rz 20 (Stand 1.1.2017, rdb.at); *Welser*, Erbrechts-Kommentar § 812 ABGB Rz 27 (Stand 30.6.2018, rdb.at); *Ferrari* in *Ferrari/Likar-Peer*, Erbrecht² Kap 12 Rz 12.58 (Stand 1.7.2020, rdb.at)). Der Absonderungskurator, der eine Vermengung des Nachlasses mit dem Vermögen des Erben zu verhindern hat, ist aber (lediglich) insofern, als die Gefahr einer solchen Vermengung besteht, vertretungs- und prozessführungsbefugt (OGH 13.01.2009, 5 Ob 224/08i mit Verweis auf OGH 23.04.1998, 2 Ob

103/98f mwN). Eine derartige Gefahr besteht im Rahmen der Zurechnungsfortschreibung, der Feststellung eines Einheitswertes und eines Grundsteuermessbetrages sowie bei der Zustellung eines entsprechenden Bescheides an den Eigentümer fraglos nicht.

Ähnlich wie bei Vorliegen eines Belastungs- und Veräußerungsverbot (vgl. OGH 27.01.2011, 2 Ob 148/10v; BVwG 04.08.2016, W178 2017559-1 mit Verweis auf VwGH 09.09.2009, 2006/08/0236) liegt daher zwar eine Beschränkung der Verfügungsrechte des zivilrechtlichen Eigentümers vor. Diese Beschränkung des Eigentums vermag jedoch nichts am (ohnehin unstrittigen) Eigentum des Bf. an der wirtschaftlichen Einheit zu ändern.

Der Bf. war und ist daher trotz Anordnung einer Nachlassseparation nach § 812 ABGB weiterhin, soweit es nicht die Aufgaben und den Wirkungsbereich des Separationskurators betrifft, in Sachen Zurechnungsfortschreibung, Einheitswertfeststellung und Grundsteuermessbetragsfeststellung mangels einer auch nur theoretisch möglichen Gefahr einer Vermögensvermischung jeweils vertretungsbefugt und daher der richtige Adressat des Zurechnungsfortschreibungsbescheides (OGH 27.01.2011, 2 Ob 148/10v) und - wie sich noch zeigen wird – auch der weiteren angefochtenen Bescheide.

Auch der Verwaltungsgerichtshof hat bereits betreffend die gesetzliche Verpflichtung des Waldeigentümers gemäß § 44 Abs. 1 und 2 ForstG 1975 zur Ergreifung von Maßnahmen bei Schädlingsbefall oder gefahrdrohender Schädlingsvermehrung den Bf. betreffend die beschwerdegegenständlichen Forstgrundstücke als Waldeigentümer im Sinne des § 44 ForstG 1975 und damit als Bescheidadressat betreffend diese Grundstücke betrachtet (VwGH 31.03.2021, Ra 2019/10/0044 mit Verweis auf VwGH 20.10.1993, 93/10/0106, mwN).

Gemäß 21 Abs. 4 BewG sind allen Fortschreibungen einschließlich der Fortschreibungen auf Grund einer Änderung der steuerlichen Zurechnung des Bewertungsgegenstandes (Zurechnungsfortschreibung) die Verhältnisse bei Beginn des Kalenderjahres zugrunde zu legen, das auf die Änderung folgt (Fortschreibungszeitpunkt). Die Mutter des Bf. verstarb im Jahr 2011. Die „Änderung“ lag im Eigentümerwechsel. Da der Erbe hinsichtlich des Nachlassvermögens und der daraus erzielten Einkünfte nach herrschender Ansicht schon mit dem Todestag in die Rechtsstellung des Erblassers eintritt, war diese wirtschaftliche Einheit somit ab dem Folgejahr (Stichtag 01.01.2012) dem Bf. zuzurechnen (VwGH 21.04.2005, 2003/15/0022 mit Verweis auf VwGH 20.04.2004, 2003/13/0160). Mit Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses stand fest, dass der Bf. Alleinerbe nach seiner verstorbenen Mutter und ab deren Todeszeitpunkt außerbücherlicher Eigentümer der beschwerdegegenständlichen Liegenschaften war. Der Zurechnungsfortschreibungsbescheid wurde erst nach Rechtskraft der Einantwortung und aufgrund des Todestages der Rechtsvorgängerin des Bf. im Jahr 2011 nun zum Stichtag 01.01.2012 und daher auch diesbezüglich korrekt erlassen (vgl. UFS 01.06.2006, RV/0335-W/06).

Der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nach § 21 BAO hat auch im Bereich des BewG 1955 Geltung (VwGH 18.12.1989, 88/15/0114). Die Ausführungen der belangten Behörde zu § 24 Abs. 1 lit. d BAO in der Beschwerdeentscheidung überzeugen jedoch nicht, da im konkreten Fall nicht ein vom formellen, rechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum zu untersuchen war. § 24 Abs. 1 lit. d BAO soll als Ausnahmefall (VwGH 12.02.1986, 84/13/0034) nur Abweichungen des rechtlichen vom wirtschaftlichen Eigentum durch eine vom rechtlichen Eigentum abweichende Zurechnung berücksichtigen. Im Beschwerdefall liegt eine solche Abweichung nicht vor (der Bf. ist rechtlicher Eigentümer) und es ist auch nicht ersichtlich, wem sonst – abgesehen vom Bf. – die wirtschaftliche Einheit zugerechnet werden sollte. Einer vom rechtlichen Eigentum abweichenden Zurechnung bedarf es hier somit nicht. Der Bf. war daher schon aufgrund seiner – wenn auch außerbücherlichen – Eigentümerstellung korrekter Bescheidadressat und die Zurechnung an ihn musste schon aus diesem Grund an ihn erfolgen.

Gemäß § 193 Abs. 1 zweiter Satz BAO tritt der dem Fortschreibungsbescheid zugrunde liegende Bescheid über den Einheitswert einer wirtschaftlichen Einheit mit Wirkung ab dem Fortschreibungszeitpunkt nur insoweit außer Kraft, als der Fortschreibungsbescheid von dem zugrundeliegenden Bescheid in seiner zuletzt maßgeblichen Fassung abweicht.

Daraus ergibt sich, wie die belangte Behörde in der Beschwerdeentscheidung bereits richtig ausgeführt hat, eine eingeschränkte Anfechtungsmöglichkeit ("Teilrechtskraft") des Fortschreibungsbescheides. So ist ein Zurechnungsfortschreibungsbescheid nur hinsichtlich der Zurechnung, nicht aber hinsichtlich der Art und des Wertes des Bewertungsgegenstandes anfechtbar (*Twaroch/Wittmann/Frühwald*²⁹, BewG § 21 Rz 6; *Ritz*, BAO⁷ § 193 Tz 8, unter Hinweis auf VwGH 18.11.1985, 84/15/0030; UFS 10.07.2008, RV/0315-I/08; 11.11.2013, RV/0553-W/13; BFG 28.04.2016, RV/6100199/2013; 20.06.2017, RV/2100932/2015). Der Spruch des Bescheides bezieht sich auf die (anteilmäßige) Zurechnung und nicht die Art des Bewertungsgegenstandes und auch nicht auf die Höhe des Einheitswertes (BFG 06.12.2019, RV/5101258/2012). Dementsprechend kann im Zurechnungsfortschreibungsbescheid nur das Novum, nämlich die Feststellung über die steuerliche Zurechnung, nicht aber die aus dem bisherigen Bescheid übernommene Feststellung über den Wert und über die Art des neu zugerechneten Bewertungsgegenstandes, bekämpft werden (UFS 14.06.2010, RV/0885-W/05; 31.03.2011, RV/0289-F/10).

Der Spruch des Zurechnungsfortschreibungsbescheides erschöpft sich daher wesensmäßig in einer Änderung der Zurechnung des Bewertungsgegenstandes an einen anderen Eigentümer als nach dem früher maßgeblichen Einheitswertbescheid (VwGH 18.11.1985, 84/15/0030).

Da mit dem Zurechnungsfortschreibungsbescheid gem. § 21 Abs. 4 BewG 1955 richtigerweise die Zurechnung an den Bf. zum korrekten Stichtag 01.01.2012 (Beginn des Jahres, das auf die

Eigentumsänderung mit dem folgt) vorgenommen wurde und keine Rechtswidrigkeit dieses Bescheides aufgezeigt wurde, war die dagegen gerichtete Beschwerde abzuweisen.

3.2.2. Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes zum 01.01.2014 (Hauptfeststellung) mit Wirksamkeit ab 01.01.2015 vom 12.10.2018

Zum Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit und der Notwendigkeit einer Bewertung wird auf die vorstehenden Ausführungen unter Punkt 3.2.1. verwiesen.

Hinsichtlich des Einheitsbewertungs-Maßstabes ist anzuführen, dass für landwirtschaftliche Betriebe die Grundsätze über die Bewertung nach Ertragswerten gelten. Der Ertragswert ist das 18fache des Reinertrages, den der Betrieb im Durchschnitt der Jahre nachhaltig erbringen kann. Dabei wird gemäß § 32 BewG 1955 unterstellt, dass der Betrieb schuldenfrei ist, ordnungsmäßig und mit fremden Arbeitskräften bewirtschaftet wird und mit den für die Bewirtschaftung notwendigen Wirtschaftsgebäuden ausgestattet ist (*Wakounig/Trauner/Kamleithner, Die land- und forstwirtschaftliche Hauptfeststellung 2014, Kapitel 1.2.4.1.*). Grundsätzlich kommt es nach ständiger Rechtsprechung auf die Nutzbarkeit und nicht auf tatsächliche Nutzung der wirtschaftlichen Einheit an. Ebenso sind allfällige Schulden oder Forderungen des Betriebes nicht in die Bewertung einzubeziehen (*Wakounig/Trauner/Kamleithner, Die land- und forstwirtschaftliche Hauptfeststellung 2014, Kapitel 5.3.2.*).

Für die Bewertung ist der erzielbare und nicht (der vom konkreten Eigentümer) 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 27.04.1979, 0171/77).

Weiters sind Ertragsminderungen, die beispielsweise durch mangelnde Initiative, Untätigkeit oder sachliche Unkenntnis des Betriebsinhabers entstanden sind, nicht zu berücksichtigen, sondern ist auch in solchen Fällen ein durchschnittlich erzielbarer Ertrag zu unterstellen (*Twaroch/Wittmann/Frühwald²⁹, BewG § 32 Rz 12*).

Die Ertragslosigkeit eines landwirtschaftlichen Betriebes ist im Übrigen für sich allein kein Merkmal, das die Einreihung des Betriebes in das Grundvermögen rechtfertigen würde, mag auch bloß eine extensive Nutzung durch den Eigentümer oder einen damit betrauten Landwirt erfolgen (VwGH 05.10. 1987, 86/15/0040).

Schon aus § 30 Abs. 2 Z 2 BewG 1955 in Verbindung mit § 32 BewG 1955 ergibt sich, dass Schuldenfreiheit zu unterstellen ist, da Geldschulden nach dieser Bestimmung nicht als Teile eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gelten. Es können daher auch Schuldzinsen die

objektive Ertragsfähigkeit eines Betriebes nicht mindern. Soweit Schulden (auch in Form von Hypotheken) vorhanden sind, werden sie nicht bei der Feststellung des Einheitswertes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes berücksichtigt, da sie eine persönliche Angelegenheit des Betriebsinhabers sind und deshalb bei der objektiven Betrachtung der Ertragsfähigkeit außer Betracht zu bleiben haben (*Twaroch/Wittmann/Frühwald*²⁹, BewG § 32 Rz 13).

Die Beschränkung nach § 812 ABGB betrifft persönliche Verhältnisse, welche im Rahmen der Einheitsbewertung nicht von Relevanz sind und es auch aufgrund der Systematik des BewG 1955 nicht sein können. Unabhängig davon ist anzumerken, dass es - wie im Rahmen der Beweiswürdigung ausgeführt und entgegen dem Vorbringen des Bf. - in der Sphäre des Bf. als Gesamtrechtsnachfolger seiner Mutter lag und liegt, dass die Beschränkung nach § 812 ABGB zu den beschwerdegegenständlichen Zeitpunkten aufrecht war und offenbar auch nach wie vor ist. Wenn der Bf. keinerlei Initiative im Hinblick auf die Beseitigung der zugrundeliegenden Forderung zeigte, so war dies seine Entscheidung. Auch daraus erhellt, dass die Beschränkung nach § 812 ABGB nicht die objektive Ertragsfähigkeit des Bewertungsgegenstandes selbst, sondern vielmehr subjektive Elemente des Eigentümers betrifft.

Es kommt daher im Hinblick auf die Ermittlung des Ertragswertes der streitgegenständlichen wirtschaftlichen Einheit entgegen dem Beschwerdevorbringen nicht auf Pfandrechte am Bewertungsgegenstand, auf Beschränkungen desselben nach § 812 ABGB, (Un-)Tätigkeit des Betriebsinhabers/Eigentümers oder gar auf die persönlichen Verhältnisse (wie Schulden) des Eigentümers des Bewertungsgegenstandes an.

Der Bf. bekämpfte den Einheitswertbescheid zwar zur Gänze, machte aber hinsichtlich der Höhe des festgestellten Einheitswertes trotz entsprechenden konkreten Vorhalts im Rahmen der mündlichen Verhandlung keine Angaben dazu, welcher Wert seiner Meinung nach korrekt wäre und erstattete auch kein Vorbringen, das Anlass für eine Änderung der Berechnung geben könnte. Der Bf. brachte zusammengefasst lediglich vor, dass die Liegenschaften nicht mehr genutzt würden bzw. von ihm nicht benützt werden könnten. Dies widerspricht einerseits den festgestellten Nutzungen im beschwerdegegenständlichen Zeitraum (vgl. Luftbilder), andererseits verhilft das Vorbringen dem Bf. nicht zum Erfolg, da es – wie ausgeführt - nicht auf die individuell getätigte Nutzung, sondern auf die mögliche Nutzung (mögliche Ertragskraft der Liegenschaft unabhängig von lediglich subjektiven Elementen) ankommt.

Bezüglich der konkret festgestellten Höhe des Einheitswertes wird auf die diesbezüglichen Ausführungen im Rahmen der Beweiswürdigung verwiesen. Der Bf. konnte diesbezüglich keine Rechtswidrigkeit des Hauptfeststellungsbescheides aufzeigen.

Der Wohnungswert war - wie von der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung bereits korrekt ausgeführt - nicht Gegenstand der Hauptfeststellung und der hier

angefochtenen Bescheide, weshalb dessen Feststellung nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens ist. Entsprechende Einwendungen des Bf. gehen daher ins Leere.

Die Ausführungen des Bf. betreffend eine allfällige Meldung einer Betriebsaufgabe durch seine Mutter, eine Standesvertretung oder durch ihn sind nicht für die Einheitsbewertung der im konkreten Fall tatsächlich bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Flächen einer wirtschaftlichen Einheit im Sinne des Bewertungsgesetzes relevant. Dazu ist weiters anzumerken, dass der Bf. laut Beschwerdevorbringen bis zum Jahr 2014 die Abgaben auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe bezahlt hat.

Da die Beschwerde des Bf. somit keine Rechtswidrigkeit des Hauptfeststellungs-Einheitswertbescheides aufzeigen konnte, war die dagegen gerichtete Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

3.2.3. Grundsteuermessbescheid zum 01.01.2014 mit Wirksamkeit ab 01.01.2015 (§ 20 GrStG 1955) vom 12.10.2018

Einheitswert(feststellungs)bescheide sind Grundlagenbescheide für Grundsteuermessbescheide (*Ritz*, BAO⁷ § 252 Rz 9 mit Verweis auf VwGH 21.06.1977, 2183/75). Gemäß § 252 BAO kann ein abgeleiteter Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass der Grundlagenbescheid inhaltlich falsch wäre. Seitens des Bf. wurde nicht vorgebracht, dass der Hauptfeststellungsbescheid nicht zugestellt worden wäre (vgl. VwGH 22.03.1983, 82/14/0210). Vielmehr wurde in den Beschwerden festgehalten, dass der (dem Grundsteuermessbescheid zugrundeliegende) Hauptfeststellungsbescheid dem Bf. tatsächlich am 18.10.2018 zugestellt wurde. Damit liegt kein Grund vor, an einer Zustellung und damit an der Wirksamkeit dieses (Grundlagen-)Bescheides zu zweifeln. Es wurde nicht vorgebracht, dass der belangten Behörde bei der konkreten Berechnung des Grundsteuermessbetrages ein (Rechen-)Fehler unterlaufen wäre. Ein solcher Fehler liegt im konkreten Fall nicht vor.

Da dem angefochtenen und vom Feststellungsbescheid abgeleiteten Grundsteuermessbescheid Entscheidungen zu Grunde liegen, die bereits in einem Feststellungsbescheid bzw. Zurechnungsfortschreibungsbescheid getroffen wurden, kann dieser nicht mit der in der Beschwerde vorgebrachten Begründung angefochten werden, insbesondere nicht damit, dass keine Landwirtschaft mehr betrieben werde oder der Bf. wegen einer falschen Zurechnung der falsche Bescheidadressat wäre. Im Hinblick auf die §§ 192 und 252 Abs. 1 BAO können die Ergebnisse des Feststellungsverfahrens gemäß §§ 186 bzw. 193 BAO nur durch Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid und nicht durch Beschwerde gegen den abgeleiteten Bescheid bekämpft werden (UFS 05.07.2011, RV/0903-W/11). Werden diese Einwendungen gegen die im Grundlagenbescheid getroffenen Feststellungen im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Bescheidbeschwerde

diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (VwGH 28.05.1997, 94/13/0273; 23.03.2000, 2000/15/0001; 19.03.2002, 2002/14/0005; 07.07.2004, 2004/13/0069; Ritz, BAO⁷, § 252 Rz 3).

Gemäß § 20 Abs. 1 GrStG 1955 sind die Steuermessbeträge im Anschluss an die Hauptfeststellung der Einheitswerte (§ 20 des Bewertungsgesetzes 1955) allgemein festzusetzen (Hauptveranlagung). Nach § 20 Abs. 2 GrStG 1955 ist der Hauptveranlagung der Einheitswert zugrunde zu legen, der auf den Hauptfeststellungszeitpunkt (§ 20 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes 1955) festgestellt worden ist. Entsprechendes gilt für die anderen im Einheitswertbescheid getroffenen Feststellungen. Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für Messbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Im gegenständlichen Fall wurde mit dem (ebenfalls angefochtenen) Hauptfeststellungs-Einheitswertbescheid neben einer konkreten Höhe des Einheitswertes auch festgestellt, dass es sich bei der Art des Betriebes um einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb handelt. Damit waren die Voraussetzungen für die Erlassung eines Grundsteuerermessbetrages gegenüber dem Bf. in der konkret festgesetzten Höhe erfüllt.

Der Bf. brachte nun in einer Beschwerde gegen den abgeleiteten Bescheid (Grundsteuerermessbescheid) vor, dass das Grundstück tatsächlich nicht landwirtschaftlich genutzt würde. Die Beschwerde gegen den Grundsteuerermessbescheid konnte daher entsprechend den obigen Ausführungen - insbesondere aufgrund der Abweisung der Beschwerde gegen den Hauptfeststellungs-Einheitswertbescheid - und auch angesichts einer korrekten Berechnung des Steuermessbetrages keine Rechtswidrigkeit des Bescheides aufzeigen und war daher als unbegründet abzuweisen.

Der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass gem. § 295 Abs. 1 BAO abgeleitete Bescheide wie der gegenständliche Grundsteuerermessbescheid im Falle einer nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben sind.

3.3. 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.

Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen (oben zitierten) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Sachverhaltsfragen sind einer ordentlichen Revision nicht zugänglich.

Es wurde somit in keiner Rechtsfrage entschieden, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG zukommt. Eine Revision ist daher unzulässig.

Linz, am 6. Juli 2022