

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***BfI***, ***BfI-Adr*** über die Beschwerde vom 26. Februar 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 26. Jänner 2018 betreffend Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes zum 01. Jänner 2014, EW-AZ ***1***, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes zum 01. Jänner 2014 wird mit 26.000 € festgestellt.

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

Entscheidungsgründe

Mit Einheitswertbescheid zum 01.01.2014 (Hauptfeststellung) vom 26. Jänner 2018 wurde für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Beschwerdeführers (Bf.) ein Einheitswert iHv 29.300,00 € festgestellt wie folgt:

Nutzung	Fläche	Hektarsatz (€)	Ertragswert (€)
landwirtschaftlich genutzte Flächen	35,2663 ha	304,80	10.749,17
Vegetationsflächen geringer Ertragsfähigkeit	172,0410 ha	10,00	1.720,41
forstwirtschaftlich genutzte Flächen	106,5300 ha	126,70	13.497,84
Zwischensumme			25.967,42
öffentliche Gelder gemäß § 35 BewG			
Summe öffentliche Gelder	33 % von 10.313,14		3.403,34
Summe			
Summe gesamt			29.370,76
Einheitswert (gerundet gemäß § 25 BewG)			29.300

Dagegen erhob der Beschwerdeführer fristgerecht die Beschwerde mit der Begründung:
„Der Einheitswert wurde zu hoch festgestellt, weil der darin enthaltene forstwirtschaftliche Ertragswert mit € 13.497,84 zu hoch angesetzt wurde.“

1.5 Standortschutzwald mit Holznutzung

In der ursprünglichen Erklärung habe ich 15,9708 ha als Standortschutzwald mit Holznutzung angegeben. Im Einheitswertbescheid wurden aber nur 7,41 ha berücksichtigt. Das entspricht nicht den Tatsachen. Aufgrund aktueller Erkenntnisse liegt der Schutzwaldanteil höher bei ca. 30 ha.

Vegetationsflächen mit geringer Ertragsfähigkeit

Im Einheitswertbescheid wurden 172,0410 ha als Vegetationsfläche mit geringer Ertragsfähigkeit mit einem Hektarsatz von € 10,- bewertet. Bei diesen Flächen handelt es sich allerdings um unproduktive Fläche, wie auch im aktuellen Waldwirtschaftsplan ausgeschieden wurde.

*Es handelt sich um das Felsmassiv des ***2*** (2.351 m). Diese Fläche wurde bei jeder der vergangenen Einheitswertfeststellungen als unproduktive Fläche mit € 0,- bewertet.*

2.2 Bringungsbedingungen und Geländeverhältnisse im Hochwald

In der ursprünglichen Erklärung wurde das schlepperbefahrbares Gelände zu hoch angegeben. Auf einem Großteil meiner Waldfläche ist die Bringung nur mittels Seilgerät über stark ungleichförmiges Gelände möglich.

Landwirtschaftlicher Einheitswert

Der Einheitswert wurde auch zu hoch festgestellt, weil der darin enthaltene landwirtschaftliche Ertragswert mit € 10.749,17 zu hoch angesetzt wurde.

*Im Einheitswertbescheid EWAZ ***1*** zum 1. Jänner 2014 wurde die landwirtschaftlich genutzte Fläche mit 35,2663 ha angegeben. Das entspricht nicht den Tatsachen.*

Die landwirtschaftlich genutzte Fläche beträgt 25,3149 ha. Bei den restlichen Flächen handelt es sich um unproduktive (vernässte und verbuschte) Flächen.

Summe öffentlicher Gelder

Im Jahr 2013/14 wurden insgesamt € 10.313,440 an öffentlichen Geldern ausbezahlt. Aktuell werden € 8.200,- an öffentlichen Geldern ausbezahlt. Ich bitte um Korrektur auf die richtige Summe.

Ich stelle den Antrag den Einheitswert zum 1. Jänner 2014 dahingehend abzuändern, dass der land- und forstwirtschaftliche Ertragswert unter Berücksichtigung der oben angeführten Beschwerdegründe neu berechnet und der Einheitswert neu festgesetzt wird.“

In der Stellungnahme vom 05.09.2018 gab der Forstsachverständige die Ergebnisse seiner Einzelbewertung für den Großwald an das Finanzamt bekannt und wurde der forstwirtschaftliche Hektarsatz neu berechnet. Im Ergebnis wurde dem Beschwerdevorbringen „Schutzwaldanteil“ und „schlepperbefahrbares Gelände“ entsprochen und der Anteil der Vegetationsflächen mit geringer Ertragsfähigkeit minimal vermindert.

Das Finanzamt gab somit der Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 11. September 2018 teilweise statt und ein Einheitswert iHv 27.700,00 € wurde festgestellt wie folgt:

Nutzung	Fläche	Hektarsatz (€)	Ertragswert (€)
landwirtschaftlich genutzte Flächen	35,2663 ha	304,80	10.749,17
Vegetationsflächen geringer Ertragsfähigkeit	165,7080 ha	10,00	1.657,08
forstwirtschaftlich genutzte Flächen	112,8500 ha	105,43	11.897,86
Zwischensumme			24.304,11
öffentliche Gelder gemäß § 35 BewG			
Summe öffentliche Gelder	33 % von 10.313,14		3.403,34
Summe			
Summe gesamt			27.707,45
Einheitswert (gerundet gemäß § 25 BewG)			27.700

Daraufhin stellte der Beschwerdeführer den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) mit der Begründung:

- 1.) Vegetationsflächen geringer Ertragsfähigkeit:
 165,7080 ha werden mit 10,- Hektarsatz (1657,08) bemessen.
 Ich behaupte nochmals, dass 165,7080 ha unproduktives Felsenmoos der Glemmings (2351m) ist, jedes Jahr zerstört Steinwurf, Muren u. Lawen den darunter liegenden Schutzwald bzw. Nutzwald. Es ist bewiesen, dass im Felsenmoos mit 10,- Euro bemessen wird, somit auch die Gebühren u. Steuern erhöht, dass der darunter liegende Wald zerstört. Es sind keine Krummholzflecken oder Almflecken!
- 2.) Landstreitbeihilfen genutzte Flächen werden bei der ersten Berechnung gar nicht überprüft.
- 3.) Summe öffentlicher Gelder:
 Es wurde immer betont, dass EV = Gelder sind Ausgabenzahlungen für die schlechten Erzeugnisse (Milk, Fleisch etc.).
 Zuerst Gelder bekommen, dann über die Gebühren u. Steuern nicht nehmen!

In der Stellungnahme des Vorlageberichts des Finanzamtes vom 05.11.2018 wird ausgeführt:

„Beschwerdepunkt 2: Eine aktuelle Grundbuchsabfrage ergibt, dass es sich bei den vegetationsarmen Flächen tatsächlich um unproduktive Flächen handelt, was auch durch eine Luftbild (GIS-Abfrage) bestätigt wird. Dem Beschwerdepunkt wäre daher voll statt zu geben.

Beschwerdepunkt 4: Die natürlichen Ertragsbedingungen werden für landwirtschaftlich genutzte Flächen von der Bodenschätzung ermittelt und festgestellt und im Amtsblatt der Wiener Zeitung veröffentlicht. Die Ergebnisse der Bodenschätzung sind nicht gesondert anfechtbar. Bei den wirtschaftlichen Ertragsbedingungen geht man von einem rechtsverbindlich kundgemachten Hauptvergleichsbetrieb aus. Auf dieser Basis werden die Betriebszahlen der im Amtsblatt der Wiener Zeitung kundgemachten Vergleichsbetriebe, die die unterschiedlichen Ertragsbedingungen im Bundesgebiet darstellen, ermittelt. Ausgehend von diesen rechtsverbindlichen Feststellungen werden von der Bodenschätzung die ortsüblichen Verhältnisse auf Basis von Musterbetrieben unter Berücksichtigung von Zu- bzw. Abschlägen ermittelt. Von den Ergebnissen der Bodenschätzung kann daher nicht abgegangen werden und wäre der Beschwerdepunkt abzuweisen.

Beschwerdepunkt 5: Ab der Hauptfeststellung zum 01.01.2014 sind gemäß § 35 BewG öffentliche Gelder gesondert im Einheitswert mit 33 % des im Vorjahr ausbezahlten Betrages zu berücksichtigen. Die Beschwerde wäre daher auch in diesem Punkt abzuweisen.“

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Nach § 18 Abs. 1 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) idGF umfasst das Vermögen, das nach den Vorschriften des zweiten Teiles dieses Bundesgesetzes zu bewerten ist, die folgenden Vermögensarten:

1. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen;
2. Grundvermögen;
3. Betriebsvermögen;
4. sonstiges Vermögen.

Gemäß § 19 BewG 1955 gelten die Werte, die nach den Vorschriften dieses Abschnittes für wirtschaftliche Einheiten (land- und forstwirtschaftliche Betriebe, gewerbliche Betriebe sowie Grundstücke und Gewerbeberechtigungen, die nicht zu einem gewerblichen Betrieb gehören) oder Untereinheiten (Grundstücke und Gewerbeberechtigungen, die zu einem gewerblichen Betrieb gehören) gesondert festgestellt werden, als Einheitswerte.

Nach § 20 Abs. 1 BewG 1955 werden die Einheitswerte 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.

Im Abs. 2 dieser Bestimmung ist geregelt, dass der Hauptfeststellung die Verhältnisse zu Beginn des Kalenderjahres (Hauptfeststellungszeitpunkt) zugrunde gelegt werden.

Gemäß § 20c BewG 1955 ist die zum 1. Jänner 2010 vorgesehene Hauptfeststellung der Einheitswerte (EW) für wirtschaftliche Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zum 1. Jänner 2014 durchzuführen.

Nach § 30 Abs. 1 Z 1 BewG 1955 gehören zum landwirtschaftlichen Vermögen alle Teile (insbesondere Grund und Boden, Gebäude, stehende und umlaufende Betriebsmittel, Nebenbetriebe und Sonder- und Obstkulturen) einer wirtschaftlichen Einheit, die dauernd einem landwirtschaftlichen Hauptzweck dient (landwirtschaftlicher Betrieb).

Nach § 32 BewG 1955 gelten für landwirtschaftliche Betriebe die Grundsätze über die Bewertung nach Ertragswerten (Abs. 1).

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 (Abs. 2).

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

1. Die natürlichen Ertragsbedingungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 des Bodenschätzungsgesetzes 1970 (Bodenbeschaffenheit, Geländegestaltung, klimatische Verhältnisse, Wasserverhältnisse);
2. die folgenden wirtschaftlichen Ertragsbedingungen:
 - a) regionalwirtschaftliche Verhältnisse des Standortes,
 - b) Entfernung der Betriebsflächen zum Hof,
 - c) Größe und Hangneigung der Betriebsflächen und
 - d) Betriebsgröße (Abs. 3).

Gemäß § 34 BewG 1955 wird für die Bewertung aller landwirtschaftlichen Betriebe innerhalb des Bundesgebietes von einem Hauptvergleichsbetrieb ausgegangen, der die besten natürlichen Ertragsbedingungen im Sinne des § 32 Abs. 3 Z 1 aufweist und bei dem sich die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen in ihrer Gesamtheit weder ertragsmindernd noch ertragserhöhend auswirken. Die Merkmale der natürlichen und wirtschaftlichen Ertragsbedingungen dieses Hauptvergleichsbetriebes sind vom Bundesministerium für Finanzen nach Beratung im Bewertungsbeirat durch Verordnung rechtsverbindlich festzustellen und im „Amtsblatt zur Wiener Zeitung“ kundzumachen (§ 44). Die Bodenklimazahl (§ 16 Abs. 2 Bodenschätzungsgesetz 1970, BGBl. Nr. 233) dieses Hauptvergleichsbetriebes ist mit der Wertzahl 100 anzunehmen. (Abs. 1).

Um für die Bewertung aller in der Natur tatsächlich vorkommenden landwirtschaftlichen Betriebe innerhalb des Bundesgebietes die Gleichmäßigkeit zu sichern und Grundlagen durch feststehende Ausgangspunkte zu schaffen, stellt das Bundesministerium für Finanzen für

bestimmte Betriebe (Vergleichsbetriebe) nach Beratung im Bewertungsbeirat mit rechtsverbindlicher Kraft das Verhältnis fest, in dem die Vergleichsbetriebe nach ihrer Ertragsfähigkeit auf die Flächeneinheit (Hektar) bezogen zum Hauptvergleichsbetrieb stehen. Diese Feststellungen sind im Amtsblatt zur Wiener Zeitung kundzumachen. Die Vergleichsbetriebe sind in allen Teilen des Bundesgebietes so auszuwählen, dass sie für die jeweilige Gegend kennzeichnend sind. In ihrer Gesamtheit haben sie einen Querschnitt über die Ertragsverhältnisse der landwirtschaftlichen Betriebe des Bundesgebietes zu ergeben (Abs. 2). Das Verhältnis zum Hauptvergleichsbetrieb im Sinne des Abs. 1 wird jeweils in einem Hundertsatz ausgedrückt (Betriebszahl). Die Betriebszahl des Hauptvergleichsbetriebes ist 100. (Abs. 3).

Nach § 35 BewG 1955 idF BGBl. I Nr. 112/2012 sind bei der Bewertung wiederkehrende Direktzahlungen gemäß Art. 2 lit d der VO (EG) 73/2009 in der Fassung der VO (EG) 1250/2009 vom 30. November 2009 gesondert zu berücksichtigen und in Höhe von 33% des im Vorjahr ausbezahlten Betrages anzusetzen.

Nach § 36 BewG 1955 sind bei der Festlegung der Betriebszahlen die tatsächlichen Verhältnisse hinsichtlich der im § 32 Abs. 3 bezeichneten Ertragsbedingungen zugrunde zu legen; hierbei sind hinsichtlich der natürlichen Ertragsbedingungen die rechtskräftigen Ergebnisse der Bodenschätzung maßgebend (§ 16 BodenschätzungG).

Hinsichtlich der übrigen Umstände, die die Ertragsfähigkeit beeinflussen können, sind ohne Rücksicht auf die tatsächlichen Verhältnisse solche zu unterstellen, die in der betreffenden Gegend für die Bewirtschaftung als regelmäßig anzusehen sind (Abs. 2).

Zugepachtete Flächen, die zusammen mit einem Vergleichsbetrieb bewirtschaftet werden, können bei der Feststellung der Betriebszahl mitberücksichtigt werden (Abs. 3).

Nach § 37 BewG 1955 wird zur Feststellung des Einheitswertes für alle landwirtschaftlichen Betriebe der Vergleichswert nach den §§ 38 und 39 ermittelt. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 40 ist der Vergleichswert durch einen Abschlag zu vermindern oder durch einen Zuschlag zu erhöhen.

Nach § 38 BewG 1955 beträgt der Ertragswert je Hektar für die Betriebszahl 100 (den Hauptvergleichsbetrieb) 2.400,00 € (Abs. 1).

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

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

Für alle übrigen Betriebe wird der Hektarsatz nach dem Verhältnis ihrer Ertragsfähigkeit zu derjenigen ihrer Vergleichsbetriebe ermittelt (Abs. 4).

Der Vergleichswert ergibt sich nach § 39 Abs. 1 BewG 1955 für alle Betriebe aus der Vervielfachung des Hektarsatzes mit der in Hektar ausgedrückten Fläche des Betriebes.

Gemäß § 40 BewG gelten für die Abschläge und Zuschläge am Vergleichswert die folgenden Vorschriften:

1. Abschläge oder Zuschläge sind nur zu machen, wenn
 - a) die tatsächlichen Verhältnisse der im § 36 Abs. 2 bezeichneten Ertragsbedingungen von den regelmäßigen Verhältnissen, die bei der Feststellung der Betriebszahl oder bei der Ermittlung des Hektarsatzes unterstellt worden sind, wesentlich abweichen und außerdem
 - b) die Abweichung zu einer wesentlichen Minderung oder Steigerung der Ertragsfähigkeit führt und
 - c) die Abweichung nicht durch Be- und/oder Verarbeitung im Sinne des § 2 Abs. 4 Z 1 der Gewerbeordnung 1994 oder durch Buschenschank (§§ 2 Abs. 1 Z 5 und 111 Abs. 2 Z 5 Gewerbeordnung 1994) begründet ist.
2. für die Bemessung der Abschläge und Zuschläge ist von dem Unterschiedsbetrag auszugehen zwischen dem Ertrag, der beim Vorliegen der regelmäßigen Verhältnisse zu erzielen wäre und dem Ertrag, den der landwirtschaftliche Betrieb in seinem tatsächlichen Zustand nachhaltig erzielen kann. Der Unterschiedsbetrag ist mit 18 zu vervielfachen.

Gemäß § 41 BewG 1955 hat der Bundesminister für Finanzen zur Sicherung einer wirksamen Durchführung der Vorschriften der §§ 34 und 36 einen Bewertungsbeirat zu bilden.

Nach § 44 BewG trifft das Bundesministerium für Finanzen nach Beratung im Bewertungsbeirat über den Gegenstand der Beratung die Entscheidung. Durch die Kundmachung der Entscheidungen im Amtsblatt zur Wiener Zeitung erhalten diese für die Hauptfeststellung der Einheitswerte und für alle Fortschreibungen und Nachfeststellungen bis zur nächsten Hauptfeststellung rechtsverbindliche Kraft.

Begriff und Bewertung des forstwirtschaftlichen Vermögens sind gemäß § 46 BewG 1955 wie folgt geregelt:

- (1) Zum forstwirtschaftlichen Vermögen gehören alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit, die dauernd einem forstwirtschaftlichen Hauptzweck dienen (forstwirtschaftlicher Betrieb). Einem forstwirtschaftlichen Hauptzweck dienen insbesondere Flächen, die Wald im Sinne des Forstgesetzes 1975 sind.
- (2) Für die Bewertung des forstwirtschaftlichen Vermögens sind die §§ 30 bis 32 Abs. 2 und 4, §§ 35, 39 Abs. 1 zweiter Satz, § 39 Abs. 2 Z 1 lit. b, §§ 40, 41, 42 und 44 entsprechend anzuwenden, soweit sich nicht aus den folgenden Absätzen etwas anderes ergibt.
Eingeschlagenes Holz rechnet nur insoweit zum Überbestand an umlaufenden Betriebsmitteln, als es den betriebsplanmäßigen jährlichen Einschlag übersteigt.
- (3) Der forstwirtschaftliche Ertragswert ist ausgehend vom Hektarsatz eines nicht aussetzenden Betriebes mit regelmäßigen Altersklassen (Normalwaldbetrieb) und günstigen forstwirtschaftlichen Bewirtschaftungsbedingungen abzuleiten. Die Hektarsätze für das forstwirtschaftliche Vermögen ergeben sich nach dem Verhältnis zum Normalwaldbetrieb und sind nach den verschiedenen in Betracht kommenden Baumarten, Ertragsklassen und erzielbaren Holzpreisen sowie vom Umstand, ob auf Grund der forstwirtschaftlichen Betriebsgröße eine überwiegend regelmäßige Nutzung möglich ist, zu differenzieren. Weichen die tatsächlichen

Verhältnisse davon ab, erfolgt eine Berücksichtigung durch Zu- oder Abschläge. Zu diesem Zweck kann der Bundesminister für Finanzen nach Beratung in der forstwirtschaftlichen Abteilung des Bewertungsbeirates mit rechtsverbindlicher Kraft feststellen

1. von welchem Wert für die Flächeneinheit (Hektar) eines Betriebes mit überwiegend regelmäßiger forstwirtschaftlicher Nutzung und regelmäßigen Altersklassenverhältnis auszugehen ist (Hektarsatz);
2. mit welchem Hundertsatz des nach Z 1 festgestellten Hektarsatzes die einzelnen Altersklassen anzusetzen sind;
3. mit welchem Hektarsatz Mittelwald-, Niederwald- und Auwaldbetriebe, Schutz- oder Bannwälder und sonstige in der Bewirtschaftung eingeschränkte Wälder oder derartige Flächen innerhalb anderer Betriebe anzusetzen sind;
4. die forstwirtschaftliche Betriebsgröße, ab der überwiegend regelmäßige forstwirtschaftliche Nutzungen möglich sind.

(4) Bei der Feststellung der Hektarsätze nach Abs. 3 sind die tatsächlichen Verhältnisse hinsichtlich der natürlichen Ertragsbedingungen wie insbesondere Betriebsklassen, Holzarten, Standortbedingungen und Schäden weiters hinsichtlich der Vermarktungsmöglichkeiten und des Holzbestandes zugrunde zu legen. Hinsichtlich der übrigen Umstände und der Bewirtschaftungsbedingungen sind regelmäßige Verhältnisse zu unterstellen. Dies gilt insbesondere hinsichtlich des Bestandes an Betriebsmitteln und der Betriebsgröße. Als regelmäßig im Sinne des zweiten Satzes ist anzusehen, dass Nebenbetriebe, ausgenommen solche gemäß § 40 Z 1 lit. c, Sonderkulturen, Rechte und Nutzungen (§ 11) sowie Gebäude nicht vorhanden sind und Nebennutzungen nicht erzielt werden.

(5) Der ermittelte Ertragswert ist durch einen Abschlag zu vermindern oder durch einen Zuschlag zu erhöhen, wenn die tatsächlichen Verhältnisse der im Abs. 4 zweiter bis vierter Satz bezeichneten Ertragsbedingungen von den regelmäßigen Verhältnissen, die bei der Feststellung der Hektarsätze unterstellt worden sind, wesentlich abweichen und diese Abweichung zu einer wesentlichen Minderung oder Steigerung der Ertragsfähigkeit führt. § 40 Z 2 gilt entsprechend. Das Wohngebäude des Betriebsinhabers oder der seiner Wohnung dienende Gebäudeteil gehört abweichend von § 32 Abs. 4 nicht zum forstwirtschaftlichen Vermögen. Gehört das Wohngebäude zu Grundstücksflächen, die gemäß Abs. 6 zu bewerten sind, findet § 33 entsprechend Anwendung.

(6) Bei der Feststellung des Einheitswertes eines forstwirtschaftlichen Betriebes sind landwirtschaftlich genutzte Grundstücksflächen unbeschadet der Bestimmungen des § 39 Abs. 2 Z 1 durch Ermittlung des Hektarsatzes nach dem Verhältnis ihrer Ertragsfähigkeit zu derjenigen der landwirtschaftlichen Vergleichsbetriebe zu bewerten. Die Bestimmungen des § 39 Abs. 2 Z 3, 4 und 5 sowie § 39 Abs. 3 und 4 gelten entsprechend.

In der Kundmachung des BMF auf Grund der §§ 34 und 44 BewG über die Bewertungsgrundlagen für das landwirtschaftliche Vermögen zum 1.1.2014

(GZ BMF-010202/0102-VI/3/2014, verlautbart im Amtsblatt zur Wiener Zeitung am 4.3.2014) ist im § 2 geregelt, dass der landwirtschaftliche Hauptvergleichsbetrieb durch die in den §§ 3 und 4 näher beschriebenen Merkmale und Bedingungen verkörpert wird.

Kundmachung des BMF über die Bewertung von forstwirtschaftlichem Vermögen (GZ BMF-010202/0104-VI/3/2014, verlautbart im Amtsblatt zur Wiener Zeitung am 5.3.2014):
Nach § 1 sind die Hektarsätze für die Holzbodenfläche im Wirtschaftswald-Hochwald eines Betriebes mit überwiegend regelmäßigen Holznutzungen und mit regelmäßigem Altersklassenverhältnis ... in der Anlage I ... kundgemacht.

Der Verfassungsgerichtshof (VfGH) hat am 6.10.2010, B 298/10, erkannt, dass der Gleichheitsgrundsatz nicht verletzt wird, wenn der Gesetzgeber ein mit Typisierungen und Schätzungen operierendes Bewertungsverfahren wählt. Der VfGH hat auch das System der Einheitswert-Bewertung nicht in Frage gestellt, sondern nur die „historischen Einheitswerte“ als ungeeignete Bemessungsgrundlage für die Abgabenbemessung angesehen.

Die Einheitswerte wurden durch die Hauptfeststellung 2014 an die derzeitigen ökonomischen Verhältnisse angepasst, um die pauschalierte Festsetzung der Steuern im land- und forstwirtschaftlichen Bereich weiter aufrecht zu erhalten.

Die Alternativen dazu wären einerseits umfangreiche und aufwändige Aufzeichnungsverpflichtungen für die einkommensbezogenen Abgaben und Beihilfen und andererseits bei vermögensbezogenen Abgaben die Bewertung nach Verkehrswerten (vgl. Wakounig/Trauner/Kamleitner, Die land- und forstwirtschaftliche Hauptfeststellung 2014, SWK, Linde, S 13 ff).

Bedeutung des Einheitswertes für die Land- und Forstwirtschaft:

- Ertragswert gesichert

Damit gelten keine Verkehrswerte bei vermögensrechtlichen Abgaben.

- Pauschalierung für die meisten Betriebe weiter möglich

Dadurch sind keine Aufzeichnungen erforderlich.

Betriebsführer können allerdings jederzeit einen Antrag auf Berücksichtigung der tatsächlichen Einkünfte bei den Sozialversicherungsbeiträgen und bei der Einkommensteuer stellen.

Die Hauptfeststellung nach mehr als 25 Jahren ist Grundvoraussetzung für den Erhalt des Einheitswertes.

Ohne Hauptfeststellung - Ende des Einheitswertes in seiner umfassenden Bedeutung für die Land- und Forstwirtschaft. (vgl. Homepage der Landwirtschaftskammer Österreich:

<https://www.lko.at/einheitswert-hauptfeststellung+2500++2188441+6050>, Abfrage 08.02.2018).

Die natürlichen Ertragsbedingungen werden (unverändert) im Rahmen der Bodenschätzung festgestellt, deren Ergebnis die Bodenklimazahl ist. Die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen werden im Rahmen der Betriebsbewertung festgestellt, deren Ergebnis die Betriebszahl ist. Berücksichtigt werden regionalwirtschaftliche Verhältnisse des Standortes, Entfernung der Betriebsflächen zum Hof, Größe und Hangneigung der Betriebsflächen und die Betriebsgröße (siehe Homepage der Landwirtschaftskammer Österreich: <https://www.lko.at/gesicherte-einheitswerte-und-pauschalierung+2500+2446005>, Abfrage 08.02.2018).

Die Vergleichsbetriebe nach § 34 BewG ergeben einen Querschnitt über die Ertragsverhältnisse der Betriebe eines Bundeslandes und stellen daher nicht auf die Ertragsverhältnisse eines einzelnen Betriebes ab, sodass die Argumentation einer Berücksichtigung der tatsächlichen Ertragsverhältnisse des Betriebes von vorneherein nicht greifen kann. Diese Durchschnittsbetrachtung liegt im Wesen der bei der Einheitswert-Ermittlung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe vorzunehmenden Ertragswertermittlung.

Da bereits für alle landwirtschaftlichen Betriebe die rechtskräftigen Bodenschätzungsergebnisse vorliegen, werden bei der Beurteilung der natürlichen Ertragsbedingungen nur mehr solche Ergebnisse herangezogen. Es sind dies Feststellungen, die in einem vorangegangenen Verwaltungsverfahren gemäß § 11 Abs. 6 BoSchätzG 1970 rechtskräftig in formaler Bescheidform getroffen wurden. Der Einheitswertbescheid ist somit hinsichtlich der natürlichen Ertragsbedingungen des landwirtschaftlichen Vermögens ein abgeleiteter Bescheid. Für die Hauptfeststellung zum 1. 1. 2014 wurden die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen neu festgelegt. Es handelt sich jedoch nicht um eine gänzliche Neudefinition, sondern es wurden die wesentlichen bestehenden Parameter bestimmt und ins Gesetz aufgenommen, wie zB Hangneigung, Feldstücksgröße. Sie sind auch für die Hauptfeststellung zum 1. 1. 2023 weiter in Geltung (vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 32, Rz 16f).

Die natürlichen Ertragsbedingungen umfassen die Bodenbeschaffenheit, die Geländegestaltung, die klimatischen Verhältnisse und die Wasserverhältnisse. Die Beurteilung der Auswirkung dieser Faktoren auf die Ertragsfähigkeit erfolgt im Zuge der Bodenschätzung. Diese wird im gesamten Bundesgebiet durchgeführt. Die Rechtsgrundlage hierfür bildet das Bundesgesetz vom 9.7.1970, BGBl 233, über die Schätzung des landwirtschaftlichen Kulturbodens (Bodenschätzungsgesetz 1970 – BoSchätzG 1970), das einen integrierenden Bestandteil des Bewertungsrechtes bildet.

Die Bodenschätzungsergebnisse berücksichtigen auch die klimatischen Verhältnisse. Auftretende Extremereignisse, die in einzelnen Jahren zu Ernteaussfällen führen können, sind in dieser Durchschnittsbetrachtung ebenso berücksichtigt, wie außergewöhnlich gute Witterungsverhältnisse, die zu überdurchschnittlichen Ernten führen. [...] (vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 32, Rz 18f).

Die Bodenklimazahl eines Grundstücks ist eine Verhältniszahl zwischen 1 und 100. Sie drückt die natürliche Ertragsfähigkeit der landwirtschaftlich genutzten Bodenflächen dieses Grundstücks im Verhältnis zum ertragsfähigsten Boden Österreichs mit der Wertzahl 100 aus. Sie wird im Bodenschätzungsverfahren festgestellt und kann nur auf Ebene der Gemeinde bekämpft werden.

Die vergleichende Bewertung besteht darin, dass die oft schwierige Ermittlung des gemäß § 32 Abs. 1 als Grundlage für die Feststellung des Ertragswertes maßgebenden erzielbaren Reinertrages gewissermaßen umgangen und anhand äußerer Merkmale im Hinblick auf den Betrieb mit der Betriebszahl 100 und im Hinblick auf weitere Vergleichsbetriebe mehr oder

weniger unmittelbar auf den Ertragswert des zu bewertenden Betriebes geschlossen wird (vgl. auch VwGH 8. 4. 1983, 82/17/0005).

Die Auswahl und Bewertung der Vergleichsbetriebe erfolgt unter Mitwirkung des Bewertungsbeirates, ebenso die Auswahl des Hauptvergleichsbetriebes. Diese Betriebe bilden, hinsichtlich ihrer Ertragsfähigkeit zueinander ins Verhältnis gesetzt, gleichsam das Gerüst für die Bewertung aller übrigen landwirtschaftlichen Betriebe. Um die für die Vergleichsbetriebe getroffenen Feststellungen als Anhaltspunkt für die Bewertung der übrigen Betriebe wirksamer zu gestalten, ist bestimmt, dass sie durch die Kundmachung im Amtsblatt zur Wiener Zeitung (§ 44) Rechtskraft erlangen. Die Feststellungen über die Vergleichsbetriebe erhalten dadurch Verordnungscharakter. Die Bedeutung der Vergleichsbetriebe liegt darin, dass aus ihren Merkmalen in anschaulicher Weise auf die Ertragsfähigkeit der übrigen Betriebe geschlossen werden kann, die Bedeutung des Hauptvergleichsbetriebes hingegen liegt darin, dass er mit der Betriebszahl 100 ausgestattet ist und für ihn der Ertragswert je Hektar rechtsverbindlich bestimmt wird (§ 38 Abs. 1). Der Hauptvergleichsbetrieb ist damit absoluter Wertmaßstab für alle landwirtschaftlichen Betriebe. Grundsätzlich soll jedoch der Hauptvergleichsbetrieb auch nach der neuen Rechtslage ein Idealbetrieb sein, der die höchste Ertragsfähigkeit aufweist. Ein solcher Idealbetrieb wird sich in der Natur schon wegen der verschiedenen landwirtschaftlichen Wirtschaftsformen kaum feststellen lassen, sondern es werden auf diesen Betrieb mehr oder weniger theoretisch die Ertragsmerkmale verschiedener Betriebe zu projizieren sein, um ihn als Hauptvergleichsobjekt für die vergleichende Bewertung geeignet zu machen. Damit beruht der Hauptvergleichsbetrieb zwar auf Unterstellungen, die aber erforderlich sind, um sämtliche übrigen Vergleichsbetriebe hinsichtlich ihrer Ertragsfähigkeit in die richtige Relation zu setzen. Die tatsächlich vorhandenen Merkmale der übrigen Vergleichsbetriebe liefern sohin die Anhaltspunkte für die praktische Durchführung der vergleichenden Bewertung. Auch für die Hauptfeststellungen des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zum 1.1.1970 und 1.1.1979 wurde in den jeweiligen Kundmachungen im Amtsblatt zur Wiener Zeitung ein fiktiver Betrieb hinsichtlich seiner Merkmale genau umschrieben.

Eine solche Vorgangsweise entspricht dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.3.1964, 2091/60, und dem in der gleichen Sache ergangenen Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 13.12.1963, G 9/63 (vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 34, Rz 4f).

Den Vorgang der vergleichenden Bewertung hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 16.12.1969, 1255/68, dargelegt, wonach die Feststellung des Hektarsatzes nach den Vorschriften der §§ 32–38 BewG 1955 unter Heranziehung der im Amtsblatt zur Wiener Zeitung kundgemachten Vergleichsobjekte zu erfolgen hat, wobei Sonderverhältnisse durch Zu- oder Abschläge gemäß § 40 auszugleichen sind. In dem Erkenntnis ist auch klargestellt, dass der Beschwerdeführer keinen Anspruch auf Einzelertragsbewertung hat (vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 34, Rz 6).

Beim Grundbesitz des Beschwerdeführers handelt es sich um land- und forstwirtschaftliches Vermögen iSd Bewertungsgesetzes, das anlässlich der Hauptfeststellung zum 1. Jänner 2014

neu bewertet wurde. Die bisherigen Einheitswerte in der Land- und Forstwirtschaft basierten auf der Hauptfeststellung zum 1. Jänner 1988.

Der Beschwerdeführer erhielt vom Finanzamt die Bemessungsgrundlagen des amtlichen Bodenschätzers für seinen landwirtschaftlichen Betrieb bekannt gegeben:

Die Bodenklimazahl der Landwirtschaft des Beschwerdeführers beträgt 17,2.

Wie oben dargestellt, ist hinsichtlich der natürlichen Ertragsbedingungen des landwirtschaftlichen Vermögens der Einheitswertbescheid ein abgeleiteter Bescheid. Deshalb ist das Beschwerdevorbringen über unproduktive (vernässte und verbuschte) Flächen nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

Auf Grund der regionalwirtschaftlichen und der betrieblichen Verhältnisse, der Betriebsgröße und übriger Umstände wurde angelehnt an den zuständigen Vergleichsbetrieb ein Abschlag von insgesamt 25,90% geschätzt (Zuschläge sind hier nicht vorhanden), sodass die Betriebszahl 12,7 ergibt. Somit errechnet sich für die landwirtschaftlich genutzte Fläche ein Hektarsatz von 304,80 € ($2.400,00/100 \times 12,7$) und der Ertragswert (Fläche 35,2663 ha x Hektarsatz 304,80 €) beträgt 10.749,17 €.

Betreffend die Vegetationsflächen geringer Ertragsfähigkeit ergaben die Ermittlungen des Finanzamtes im Beschwerdeverfahren (siehe Vorlagebericht vom 05.11.2018), dass es sich – wie vom Beschwerdeführer vorgebracht – tatsächlich um unproduktive Flächen handelt. Deshalb werden der Hektarsatz und damit auch der Ertragswert dieser Flächen mit 0 € angesetzt.

Bereits in der Beschwerdevorentscheidung vom 11.09.2018 wurden die Beschwerdepunkte betreffend „zu niedrigem Schutzwaldanteil“ und „schlepperbefahrbares Gelände“ berücksichtigt und der Ertragswert der forstwirtschaftlich genutzten Flächen auf 11.897,86 € reduziert (Fläche 112,8500 ha x Hektarsatz 105,43 €). Auch das Bundesfinanzgericht sieht es als erwiesen an, dass diese Bewertung der forstwirtschaftlich genutzten Flächen rechtsrichtig erfolgte.

Weiters sind nach § 35 BewG beim Bf. wiederkehrende Direktzahlungen iSd Art. 2 lit. d der Verordnung (EG) 73/2009 idF der Verordnung (EG) 1250/2009 vom 30. November 2009 zu berücksichtigen und in der Höhe von 33 vH des im Vorjahr ausbezahlten Betrages anzusetzen.

§ 35 BewG 1955 ist eine lex specialis gegenüber § 40 BewG 1955 (siehe auch ErlBem RegVlg 1960 BlgNR 24. GP). Da die Zahlungen aus öffentlichen Geldern unzweifelhaft Einfluss auf den Ertrag eines Betriebes haben, sind sie im Rahmen einer Ertragsbewertung entsprechend zu berücksichtigen. Ihre Berücksichtigung erscheint jedenfalls sachgerecht (BFG 6.3.2018, RV/7104104/2017 unter Verweis auf die Vorjudikatur). Auch der Verfassungsgerichtshof hat vor dem Hintergrund seiner Rechtsprechung von der Einleitung eines Gesetzesprüfungsverfahrens abgesehen und die Behandlung einer Beschwerde abgelehnt (VfGH 26.11.2018, E 479/2017 zu BFG 10.1.2017, RV/4100647/2016). § 35 BewG 1955 regelt die Bewertungsmethode, wie diese Zahlungen im Einheitswert konkret zu berücksichtigen sind. Der Ansatz mit 33 % ist dezidiert im Gesetz geregelt, für die Finanzverwaltung bzw. die Gerichte des öffentlichen Rechts besteht diesbezüglich keinerlei Spielraum (BFG 30.10.2017,

RV/5101266/2017). Würde diese Regelung nicht bestehen, wären diese Beträge mit dem 18-fachen Jahresertrag anzusetzen, was allerdings zu Verzerrungen führen würde (vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 35, Rz 1).

Für die Methode zur Berechnung des Zuschlages zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1.1.2014, waren 33 % der im Vorjahr gewährten Zahlungen maßgebend, jedoch waren nicht die für das Jahr zuerkannten, sondern die tatsächlich erhaltenen Zahlungen der Berechnung zugrunde zu legen. Kam es aus irgendwelchen Gründen zu Rückzahlungen, so wurden diese mit anderen Zahlungen der ersten Säule saldiert und die Berechnungsgrundlage war entsprechend geringer. Kam es andererseits zu Nachzahlungen aus Vorjahren, war die Ausgangsbasis für die 33 % in diesem Jahr entsprechend höher.

Durch diese Methode wäre es für die Folgestichtage zu stärkeren Schwankungen gekommen, weshalb vom Gesetzgeber nunmehr für die Folgestichtage aus Gründen der leichteren Administrierbarkeit eine neue Regelung getroffen wurde (vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 35, Rz 7).

Beim Bf. betrugen die Direktzahlungen aus öffentlichen Geldern für das Jahr 2013 10.313,14 €. Somit sind 33 % hiervon, also 3.403,34 € bei der Berechnung des Einheitswertes zuzuschlagen. Niedrigere Förderungsauszahlungen in den Folgejahren, wie in der Beschwerde vorgebracht, konnten bei der ggst. Bewertung nicht berücksichtigt werden, es waren - gemäß der damaligen Rechtslage - die im Vorjahr 2013 tatsächlich erhaltenen Förderungen maßgeblich.

Im Ergebnis berechnet sich daher der gesamte Ertragswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes des Bf. mit 26.050,37 € bzw. ergibt der beschwerdeggst. gerundete Einheitswert gemäß § 25 BewG 26.000 €.

Die Ermittlung des Einheitswertes zum 1.1.2014 erfolgte aufgrund der gesetzlichen Vorgaben in den §§ 20c und 32 ff BewG 1955.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungs- und Verfassungsgerichtshofes war über die Beschwerde wie im Spruch zu entscheiden.

Zur Unzulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere weil der als erwiesen anzunehmende Sachverhalt in freier Beweiswürdigung

festgestellt wurde und das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht, ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 21. Februar 2024