



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. vom 28. Juli 2003 gegen den Feststellungsbescheid des Finanzamtes Kitzbühel vom 7. Juli 2003 betreffend Wertfortschreibung zum 1. Jänner 2001 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der zweiten Berufungsvorentscheidung vom 2. Juni 2005 teilweise Folge gegeben.

Für den Grundbesitz in der KG K., Einlagezahl 00000, wird zum 1. Jänner 2001 festgestellt:
Art des Steuergegenstandes: land- und forstwirtschaftlicher Betrieb; Einheitswert: 1.962,17 Euro; Anteil des Berufungswerbers vom Einheitswert: 1/1.

Entscheidungsgründe

1.) Mit dem im Spruch angeführten Feststellungsbescheid vom 7. 7. 2003 stellte das Lagefinanzamt den Einheitswert für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Berufungswerbers (kurz Bw.) in der KG K., Einlagezahl 00000, im Anschluss an eine Überprüfung der Bodenschätzungsergebnisse gemäß § 2 des Bodenschätzungsgesetzes 1970 im Wege einer Wertfortschreibung gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) zum 1. 1. 2001 in Höhe von 28.000 S (gerundet gemäß § 25 BewG) bzw. 2.034,84 Euro fest. Dabei wurde der Berechnung des Hektarsatzes für die landwirtschaftlich genutzten Flächen eine Bodenklimazahl von 20,3 zugrunde gelegt. Für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen wurde ein Abschlag von 21 % und für die Betriebsgröße ein solcher von 22 % berechnet. Auf der Basis der sich hieraus ergebenden Betriebszahl (11,571) wurde der Hektarsatz für die landwirtschaftlich genutzten Flächen in Höhe von 3.645 S ermittelt. Der Hektarsatz für die forstwirtschaftlich genutzten Flächen wurde in Höhe von 1.977 S berechnet. In der Bescheidbegründung wurde

dazu ausgeführt, dass durch die Bodenschätzung eine Änderung der natürlichen Ertragsbedingungen festgestellt worden sei und bei der Ermittlung des Hektarsatzes die maßgeblichen wirtschaftlichen Ertragsbedingungen zugrunde gelegt worden seien.

2.) In der Berufung vom 28. 7. 2003 gegen diesen Bescheid wurde eingewendet, dass mit dem angefochtenen Bescheid der Einheitswert von 14.000 S auf 28.000 S erhöht worden sei. Die Verringerung des Abschlages für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen von vormals 50,3 % auf nunmehr 21 % sei nicht gerechtfertigt, weil sich seit der letzten Einheitswertfeststellung nicht „derart viel verändert“ habe. Zwar sei die Hofzufahrt asphaltiert worden, doch sei immer noch keine zeitgemäße Hoferschließung gegeben. Der U-Weg sei nämlich relativ steil, kurvig und teilweise sehr schmal, sodass ein LKW mit Anhänger bzw. Sattelschlepperzug die Hofstelle nicht erreichen könne. Im Winter sei der Weg teilweise „für schwere Fahrten“ gesperrt. Solche Transporte müssten aber immer häufiger durchgeführt werden, weil z. B. Stroh nur noch in Großballen per LKW samt Anhänger angeliefert werde. Besonders die letzten 500 m des Zufahrtsweges seien sehr steil und schattig, im Winter „rutschig“ und daher besonders gefährlich, sodass in dieser Jahreszeit oft wochenlang nur mit Ketten bzw. „Allradautos“ gefahren werden könne. Die äußere Verkehrslage habe sich somit nicht verbessert, sondern verschlechtert.

Bezüglich der inneren Verkehrslage sei unberücksichtigt geblieben, dass die untere Hälfte der Parzelle 0000 (zirka 1 Hektar) nur sehr schlecht erreichbar sei, weil der Wirtschaftsweg durch nasse Stellen führe und nur „in ganz trockenen Phasen“ befahrbar sei. Dieser nasse Bereich könne insgesamt nur schwer bewirtschaftet werden und sei dafür viel Handarbeit erforderlich. Zudem müsse wegen des schlechten Untergrundes auf dem Wirtschaftsweg zweimal pro Jahr Schotter aufgebracht werden.

Die Felder des Bw. seien von offenen kleinen Gräben durchzogen, die oft eine maschinelle Bearbeitung unmöglich machten. Zirka 600 Laufmeter dieser Gräber müssten jedes Jahr händisch geöffnet, gewartet und erhalten werden, wobei in der heutigen Zeit Handarbeit das knappste Gut auf einem Nebenerwerbsbauernhof sei.

Der gesamte landwirtschaftliche Betrieb sei arrondiert und mit Fichtenhecken bzw. Stauden eingefasst. Auch die Bewirtschaftung dieser Bereiche erfordere viel Handarbeit, zumal unter den Stauden öfters gemäht und das Futter wegen der Schattenlage „ausgetragen“ werden müsse.

Weiters wies der Bw. auf geänderte gesetzliche Rahmenbedingungen seit der letzten Einheitswertfeststellung insbesondere im Bereich des Naturschutzes hin, welche keine „normale“ Bewirtschaftung der Felder mehr erlaubten bzw. deren Entwässerung einschränkten. Zusätzliche Beschränkungen ergäben sich aus den Vorschriften „beim Tierschutz und der AMA“.

Nach Ansicht des Bw. müsse dem Finanzamt bei der Berechnung des Abschlages für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen ein Fehler unterlaufen sein, weil es nicht vorstellbar sei, dass „zuvor 50,3 % abgezogen wurden und jetzt nur noch 21 %“. Da sich die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen aus heutiger Sicht eher verschlechtert hätten, werde das Finanzamt ersucht, „zumindest wieder 50 % Abschlag oder mehr“ zu gewähren.

Schließlich sei noch die Bodenklimazahl von vormals 15 auf 20,3 erhöht worden, obwohl in den letzten Jahrzehnten auch diesbezüglich keine Verbesserung eingetreten sei.

3.) Das Finanzamt holte eine schriftliche Stellungnahme des amtlichen Bodenschätzers ein und wies in der Folge die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 27. 11. 2003 ab. Im Begründungsteil führte das Finanzamt aus, dass die Zuteilung des Betriebes des Bw. zum Richtbetrieb U. anlässlich einer genauen Berechnung der Abschläge für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen bestätigt worden sei. Am Abschlag für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen (21 %) ändere sich somit nichts.

4.) Mit Eingabe vom 22. 12. 2003 beantragte der Bw. ohne weiteres Vorbringen die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

5.) Am 22. 4. 2005 führte der technische Leiter der Bodenschätzung, DI G., im Auftrag der nach der Rechtslage vor dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I 2002/97, für die Berufungserledigung zuständig gewesenen Finanzlandesdirektion für Tirol in Anwesenheit des Bw. einen Lokalausgensein durch, bei dem folgende Feststellungen getroffen wurden:

„...In der äußeren Verkehrslage:

Die Entfernung zum

- Lagerhaus beträgt 6,5 km, davon 5,5 km mit Wegfaktor 1 und 1 km mit Wegfaktor 2
- Milchsammelstelle 2 km, davon 1 km mit Wegfaktor 1 und 1 km mit Wegfaktor 2
- Bezirkshauptort 12,5 km, davon 11,5 km mit Wegfaktor 1 und 1 km mit Wegfaktor 2

In der inneren Verkehrslage:

0,91 ha der landwirtschaftlichen Nutzfläche sind nur über einen 12° geneigten Feldweg, der über eine Streufläche führt, erreichbar.

Die zusätzliche Berücksichtigung der obgenannten Umstände ergibt einen Abschlag für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen von -23,5 % (siehe auch beiliegendes Berechnungsblatt). Die im bekämpften Bescheid unterstellten Abschläge betrugen -21,0 %.

Der Berufungswerber ist einverstanden, dass eine zweite Berufungsvorentscheidung mit einem Abschlag von -23,5 % für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen durchgeführt wird. Die Betriebszahl bei Unterstellung dieses Abschlages beträgt 11,1 und führt somit zu einem Hektarsatz von 3.497 ATS bzw. 254,13 €...

6.) Das Finanzamt erließ mit Ausfertigungsdatum 2. 6. 2005 eine zweite Berufungsvorentscheidung, mit welcher der Einheitswert für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in Höhe von 1.962,17 € (entspricht 27.000 S) – ausgehend von folgenden Berechnungsgrundlagen – festgestellt wurde.

landwirtschaftlich genutzte Flächen	6,3442 ha x	3.485 S	= 22.109 S
forstwirtschaftlich genutzte Flächen	2,9097 ha x	1.977 S	= 5.752 S
Gesamtgröße	9,2539 ha		27.861 S
Einheitswert (gerundet gemäß § 25 BewG)			27.000 S
Das sind in Euro			1.962,17 €
Bodenklimazahl			20,3
Abschlag für die wirtschaftliche Ertragsbedingungen		-23,5 %	
Abschlag für die Betriebsgröße		<u>-22,0 %</u>	
Summe		-45,5 %	<u>-9,236</u>
Betriebszahl			11,063
Hektarsatz (BGBl. 649/1987): 31.500 S x 11,063/100			3.485 S

7.) In einer als neuerlicher Antrag auf Entscheidung über die Berufung vom 28. 7. 2003 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu wertenden Eingabe vom 2. 7. 2005 machte der Bw. geltend, dass seine „Berufungsgründe“ mit der zweiten Berufungsvorentscheidung nicht berücksichtigt worden seien. Zur äußeren Verkehrslage führte der Bw. aus, dass sein Hof von Anfang Oktober bis Mitte April, bedingt durch die Höhenlage und die gegebene Hofzufahrt, durch LKWs häufig nicht erreichbar sei, d. h. in dieser Zeit kein LKW-Transport von Stroh, Heu oder Tieren etc. möglich sei. Für die innere Verkehrslage sei lediglich ein Abschlag für eine Streufläche gewährt worden, obwohl in der Berufung dargelegt worden sei, dass die obere Hälfte der Parzelle 0000 (zirka 0,5 Hektar) mangels einer geeigneten Zufahrt mit Maschinen nicht erreichbar, sondern nur mit unverhältnismäßig viel Handarbeit zu bewirtschaften sei. Insgesamt sei festzuhalten, dass bei der Ermittlung der Bodenklimazahl „die Vielzahl der Feuchtfächen“ nicht angemessen berücksichtigt worden sei.

8.) Das Finanzamt wies den (als „Berufung“ bezeichneten) Vorlageantrag vom 2. 7. 2005 zunächst mit Bescheid vom 12. 7. 2005 mit der Begründung zurück, dass der Bw. in der Niederschrift über den Lokalaugenschein vom 22. 4. 2005 einen Rechtsmittelverzicht (§ 255 iVm § 276 Abs. 4 zweiter Satz BAO) abgegeben habe, indem er sich mit der Erlassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung einverstanden erklärt habe. In der Folge gab aber das Finanzamt der Berufung vom 11. 8. 2005 gegen den Zurückweisungsbescheid mit Berufungsvorentscheidung vom 3. 1. 2006 statt. Somit ist das Berufungsverfahren wieder offen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die für die Einheitswertermittlung landwirtschaftlicher Betriebe maßgeblichen Bestimmungen des Bewertungsgesetzes 1955 (BewG) lauten wie folgt:

„§ 32. Bewertungsgrundsatz, Ertragswert

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

(2) Ertragswert ist das Achtzehnfache des Reinertrages, den der Betrieb seiner wirtschaftlichen Bestimmung gemäß im Durchschnitt der Jahre nachhaltig erbringen kann. Dabei ist davon auszugehen, dass der Betrieb unter gewöhnlichen Verhältnissen, ordnungsgemäß, 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 Wirtschaftsgütern ausgestattet ist.

(3) Bei der Beurteilung der nachhaltigen Ertragsfähigkeit sind alle Umstände zu berücksichtigen, die auf den Wirtschaftserfolg von Einfluss sind und 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, BGBl. Nr. 233 (Bodenbeschaffenheit, Geländegestaltung, klimatische Verhältnisse, Wasserverhältnisse);

2. die folgenden wirtschaftlichen Ertragsbedingungen:

- a) äußere Verkehrslage (Lage des Hofes im Hinblick auf die Vermarktung der Erzeugnisse und die Versorgung mit Betriebsmitteln; Verhältnisse des Arbeitsmarktes),
- b) innere Verkehrslage (Lage bzw. Entfernung der Betriebsflächen zum Hof),
- c) Betriebsgröße.

(4) Die Gebäude, Betriebsmittel, Nebenbetriebe und Sonderkulturen sowie Rechte und Nutzungen (§ 11), die zu dem Betrieb gehören, werden unbeschadet der §§ 33 und 40 nicht besonders bewertet, sondern bei der Ermittlung des Ertragswertes berücksichtigt.

§ 34. Hauptvergleichsbetrieb, Vergleichsbetriebe, Betriebszahl

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

(2) Um für die Bewertung aller in der Natur tatsächlich vorkommenden landwirtschaftlichen Betriebe innerhalb des Bundesgebietes die Gleichmäßigkeit zu sichern und Grundlagen durch

feststehende Ausgangspunkte zu schaffen, stellt das Bundesministerium für Finanzen für bestimmte Betriebe (Vergleichsbetriebe) nach Beratung im Bewertungsbeirat mit rechtsverbindlicher Kraft das Verhältnis fest, in dem die Vergleichsbetriebe nach ihrer Ertragsfähigkeit auf die Flächeneinheit (Hektar) bezogen zum Hauptvergleichsbetrieb stehen. Diese Feststellungen sind im Amtsblatt zur Wiener Zeitung kundzumachen. Die Vergleichsbetriebe sind in allen Teilen des Bundesgebietes (Bundesländer) so auszuwählen, dass die Vergleichsbetriebe für die jeweilige Gegend kennzeichnend sind. In ihrer Gesamtheit haben diese einen Querschnitt über die Ertragsverhältnisse der landwirtschaftlichen Betriebe des Bundesgebietes zu ergeben.

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

§ 35. Untervergleichsbetriebe

Zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Bewertung kann das Bundesministerium für Finanzen Betriebszahlen für weitere Betriebe (Untervergleichsbetriebe) nach Beratung durch einen Gutachterausschuss (§ 45) des Bundeslandes, in dem der Untervergleichsbetrieb gelegen ist, feststellen. Auf diese Feststellungen finden § 44 zweiter und dritter Satz sinngemäß Anwendung.

§ 36. Ermittlung der Betriebszahlen

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

(2) 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. Das gilt insbesondere hinsichtlich des Bestandes an Betriebsmitteln. Als regelmäßig im Sinne des Satzes 1 ist nicht anzusehen, dass Nebenbetriebe, Obst- und andere Sonderkulturen, Alpen sowie Rechte und Nutzungen (§ 11) zu den Betrieben gehören.

(3)...

§ 37. Gang der Bewertung

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

Unterbleibt ein Abschlag oder ein Zuschlag, so ist Einheitswert der Vergleichswert, soweit nicht noch Grundstücksflächen nach § 31 Abs. 1 und 3 einzubeziehen sind.

§ 38. Ermittlung des Hektarsatzes

(1) Für die Betriebszahl 100, d.h. für den Hauptvergleichsbetrieb, ist der Ertragswert pro Hektar (Hektarsatz) mit Bundesgesetz festzustellen.

(2) ...

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

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

§ 39. Ermittlung der Vergleichswerte und Einheitswerte

(1) Der Vergleichswert ergibt sich unbeschadet der Bestimmungen der Abs. 2 bis 4 für alle Betriebe aus der Vervielfachung des Hektarsatzes mit der in Hektar ausgedrückten Fläche des Betriebes. ...

§ 40. Abschläge und Zuschläge

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

1. Abschläge oder Zuschläge sind nur zu machen, wenn

a) die tatsächlichen Verhältnisse der in § 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...

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..."

Aus dem Gesetz folgt, dass Bewertungsmaßstab für landwirtschaftliche Betriebe der Ertragswert ist (§ 32 Abs. 1 BewG). Dieser wird im Rahmen einer vergleichenden Bewertung, wie sie in den §§ 34 ff BewG vorgesehen ist, ermittelt.

Das Finanzamt hatte bei der Einheitswertermittlung den Hektarsatz für den landwirtschaftlichen Betrieb des Bw. auf der Grundlage der obigen Bestimmungen nach dem Verhältnis der Ertragsfähigkeit dieses Betriebes zu derjenigen des maßgebenden Vergleichs- bzw. Untervergleichsbetriebes zu ermitteln. Dabei waren für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen im Sinn des § 32 Abs. 3 Z. 2 lit. a und b ortsübliche Verhältnisse zugrunde zu legen (§ 38 Abs. 4 BewG). Zu diesem Zweck waren die ortsüblichen Verhältnisse für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen des Betriebes des Bw. zu ermitteln und diese sowie die auf Grund der rechtskräftigen Ergebnisse der Bodenschätzung in der Bodenklimazahl zum Ausdruck kommenden natürlichen Ertragsbedingungen und die Betriebsgröße den betreffenden Ertragsbedingungen des maßgebenden (Unter-)Vergleichsbetriebes – diese wurden mit Kundmachungen des Bundesministeriums für Finanzen vom 1. 2. 1988, Zl. 08 0103/1-IV/8/88, und vom 13. 6. 1988, Zl. 08 0103/4-IV/8/88, rechtsverbindlich festgestellt – gegenüberzustellen. Durch Einschätzung des Verhältnisses der Ertragsbedingungen dieser beiden Betriebe zueinander war aus der Betriebszahl des (Unter-)Vergleichsbetriebes die Betriebszahl des Betriebes des Bw. zu ermitteln (vgl. VwGH 27. 11. 2001, 97/14/0093).

Wie in der Verwaltungspraxis üblich, hat das Finanzamt den Hektarsatz für den landwirtschaftlichen Betrieb des Bw. nicht durch unmittelbaren Vergleich mit einem Vergleichs- oder Untervergleichsbetrieb ermittelt, sondern mittelbar durch Einschaltung des Richtbetriebes U. (Nr. 00000-00), dessen Betriebszahl durch Einzelvergleich seiner Ertragsfähigkeit zu der von Vergleichs- bzw. Untervergleichsbetrieben bestimmt wird (vgl. Twaroch-Wittmann-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Anmerkungen zu § 38 Abs. 4)

Dieser im Vergleichsgebiet K.G. gelegene Richtbetrieb weist hinsichtlich seiner natürlichen und wirtschaftlichen Ertragsbedingungen folgende Bewertungsansätze auf:

Nutzungsform	Grünlandwirtschaft
Landwirtschaftliche Nutzfläche (LN) in ha	10,4293
Bodenklimazahl	18,2
Zu/Abschläge von der Bodenklimazahl in %	
Äußere Verkehrslage	-5,5 %
Innere Verkehrslage	-14,6 %
Einfluss der Betriebsgröße	-19 %
Übrige Umstände	-1,5 %
Summe der Zu/Abschläge	40,6 %
Abrechnung (40,6 % von der Bodenklimazahl)	7,4

Betriebszahl	10,8
--------------	------

Die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen dieses Richtbetriebes stellen sich im Detail wie folgt dar:

I. Äußere Verkehrslage	Zu/Abschläge in %
1. Verkehrswege, Entfernung, Wegzustand	
Zum Lagerhaus: 6 km befestigte Straße (zweispurig) 0,6 km befestigte Straße (einspurig)	-0,88 %
Zur Milchsammelstelle: 0,6 km (einspurig)	-0,35 %
Zum Bezirkshauptort: 11,4 km befestigte Straße (zweispurig) 0,6 km befestigte Straße (einspurig)	-0,26 %
2. Steigung der Verkehrswege zwischen den Verkehrsorten (Steigungen bis 6° bleiben unberücksichtigt)	
Zum Lagerhaus: 8 Grad	-1,60 %
Zur Milchsammelstelle: 8 Grad	-2 %
Zum Bezirkshauptort: 8 Grad	-0,40 %
3. Absatz- und Arbeitsmarktverhältnisse des Standortes: Zone III (mittlere Verhältnisse des Bundesgebietes)	+1 %
4. Weitere Einflüsse: Wegerhaltung und Schneeräumung	-1 %
Summe	-5,5 %
II. Innere Verkehrslage	Zu/Abschläge in %
1. Durchschnittliche Entfernung der Trennstücke vom Wirtschaftshof: unter 1,5 km (bleibt unberücksichtigt)	+/-0
2. Steigung der Wege zu den Trennstücken: 11 % der LN: 8 Grad	-0,8 %
3. Trennstücksgröße (ohne Hutweiden und Streuwiesen): 8,4 ha Anzahl der Trennstücke: 3	+/-0
4. Gestalt der Trennstücke: neutral	+/-0
5. Streulage d. Trennstücke: mäßig gelockert (1 bis 2 Richtungen)	+1 %

6. Beschränkter Einsatz von Maschinen und Geräten (Flächenneigung): 5 % der LN: 7-8 Grad 4 % der LN: 9-10 Grad 4 % der LN: 11-12 Grad 18 % der LN: 13-14 Grad 30 % der LN: 17-18 Grad 7 % der LN: 19-20 Grad 4 % der LN: 25-26 Grad 6 % der LN: 27-28 Grad 2 % der LN: 29-30 Grad Steigungen unter 6 Grad bleiben unberücksichtigt	-14,8 %
Sonstige Behinderungen: keine	+/-0
7. Weitere besondere Einflüsse: keine	+/-0
Summe	-14,6 %
III. Betriebsgröße:	Zu/Abschläge in %
Die Betriebsgröße von 10,4293 ha LN wirkt sich bei einer Bodenklimazahl von 18,2 ungünstig aus	-19 %
IV. Übrige Umstände	Zu/Abschläge in %
Hagelgefährdung	-1,5 %

Wie bereits ausgeführt, werden bei der Ermittlung der Betriebszahl des Betriebes des Bw. dessen Ertragsbedingungen mit jenen des beschriebenen Richtbetriebes verglichen. Dabei sind aufgrund der oben angeführten Gesetzesbestimmungen hinsichtlich der natürlichen Ertragsbedingungen die rechtskräftigen Bodenschätzungsergebnisse maßgebend, bezüglich der äußeren und inneren Verkehrslage ortsübliche Verhältnisse zugrunde zu legen, hinsichtlich der Betriebsgröße die tatsächlichen Verhältnisse entscheidend und bezüglich der übrigen den Ertrag beeinflussenden Umstände solche Verhältnisse zu unterstellen, wie sie für die betreffende Gegend als regelmäßig anzusehen sind.

Der Betrieb des Bw. weist die nachstehenden Ertragsbedingungen auf, die im Betriebsvergleich wie folgt berücksichtigt werden:

Aufgrund der gegendüblichen Boden-, Klima- und Geländeverhältnisse ist die Bewirtschaftung in Form der Grünlandwirtschaft als regelmäßig anzusehen (§ 36 Abs. 2 BewG).

I. Äußere Verkehrslage	Zu/Abschläge in %
1. Verkehrswege, Entfernung, Wegzustand	
Zum Lagerhaus 5,5 km befestigte Straße (zweispurig) 1 km befestigte Straße (einspurig)	-1,00 %
Zur Milchsammelstelle 1 km befestigte Straße (zweispurig)	-1,25 %

1 km befestigte Straße (einspurig)	
Zum Bezirkshauptort 11,5 km befestigte Straße (zweispurig) 1 km befestigte Straße (einspurig)	-0,35 %
2. Steigung der Verkehrswege zwischen den Verkehrsorten	
Zum Lagerhaus: 8 Grad	-1,60 %
Zur Milchsammelstelle: 8 Grad	-2,00 %
Zum Bezirkshauptort: 8 Grad	-0,40 %
3. Absatz- und Arbeitsmarktverhältnisse des Standortes: Zone III (mittlere Verhältnisse des Bundesgebietes)	-1,00 %
4. Weitere besondere Einflüsse: Schneeräumung und Wegerhaltung	-1,00 %
Summe	-8,6 %
II. Innere Verkehrslage	Zu/Abschläge in %
1. Durchschnittliche Entfernung der Trennstücke vom Wirtschaftshof: unter 1,5 km (bleibt unberücksichtigt)	+/-0
2. Steigung der Wege zu den Trennstücken: 21 % der LN: 12 Grad	-2 %
3. Trennstücksgröße (ohne Hutweiden und Streuwiesen): 4,35 ha Anzahl der Trennstücke: 5	+/-0
4. Gestalt der Trennstücke: neutral	+/-0
5. Streulage der Trennstücke: voll arrondiert	+4 %
6. Beschränkter Einsatz von Maschinen (Flächenneigung): 8 % der LN: 7-8 Grad 4 % der LN: 9-10 Grad 17 % der LN: 11-12 Grad 5 % der LN: 13-14 Grad 7 % der LN: 15-16 Grad 6 % der LN: 17-18 Grad 34 % der LN: 19-20 Grad 9 % der LN: 23-24 Grad Neigungen unter 6° bleiben unberücksichtigt	-13,4
Sonstige Behinderung: keine	+/-0
7. Weitere sonstige Einflüsse: Erhaltung des Wirtschaftsweges auf Gp 2705 und Behinde-	-2 %

rung durch Entwässerungsgräben	
Summe	-13,4 %
III. Betriebsgröße	Zu/Abschläge in %
Die Betriebsgröße von 6,3442 ha LN wirkt sich bei der gegebenen Bodenklimazahl von 20,3 (Nutzungsform: Gr) ungünstig aus	-22,00 %
IV. Übrige Umstände	Zu/Abschläge in %
Hagelgefährdung	-1,5

Zusammengefasst ergibt sich für den Betrieb des Bw. folgende Bewertung:

Nutzungsform	Gr (Grünland)
Landwirtschaftliche Nutzfläche	6,3442 ha
	Zu/Abschläge in %
Äußere Verkehrslage	-8,6 %
Innere Verkehrslage	-13,4 %
Einfluss der Betriebsgröße	-22 %
Übrige Umstände	-1,5 %
Summe der Zu- und Abschläge	-45,5 %
Bodenklimazahl	20,3
Abrechnung (45,5 % von der Bodenklimazahl)	-9,2
Betriebszahl	11,1

Mit dem Einwand in der Eingabe vom 2. 7. 2005, bei der Ermittlung der Bodenklimazahl sei „die Vielzahl der Feuchtflächen“ nicht angemessen berücksichtigt worden, greift der Bw. im Ergebnis die Feststellung der natürlichen Ertragsbedingungen anlässlich der im Jahr 2000 durchgeführten Bodenschätzung an. Dazu bestimmt § 1 Abs. 2 Bodenschätzungsgesetz 1970, dass die Bodenschätzung neben der Untersuchung des Bodens auf seine Beschaffenheit die Feststellung der Ertragsfähigkeit auf Grund der natürlichen Ertragsbedingungen zu umfassen hat. Zu den natürlichen Ertragsbedingungen zählen Bodenbeschaffenheit, Geländegestaltung, klimatische Verhältnisse und Wasserverhältnisse. Die aufgrund der Ergebnisse der Bodenschätzung zu ermittelnde Bodenklimazahl gibt das Verhältnis der natürlichen Ertragsfähigkeit der in Betracht kommenden Flächen zur ertragsfähigsten Bodenfläche des Bundesgebietes mit der Wertzahl 100 an (§ 16 Abs. 2 Bodenschätzungsgesetz 1970).

Gemäß § 11 Abs. 1 leg. cit. sind die Ergebnisse der Bodenschätzung einschließlich der gemäß § 2 Abs. 2 und 3 durchgeführten Überprüfungen und der gemäß § 3 durchgeführten

Nachschätzungen zur allgemeinen Einsichtnahme aufzulegen. Wie die Auflegung zu erfolgen hat, bestimmt sich nach § 11 Abs. 3 bis 5. Nach § 11 Abs. 6 Bodenschätzungsgesetz 1970 sind die zur Einsichtnahme aufgelegten Schätzungsergebnisse ein gesonderter Feststellungsbescheid im Sinne des § 185 der Bundesabgabenordnung, dessen Bekanntgabe mit dem Ablauf des letzten Tages der einmonatigen Auflegungsfrist (Abs. 3) als erfolgt gilt. Im Berufungsfall wurden die Ergebnisse der gegenständlichen Überprüfungsschätzung entsprechend § 11 Abs. 2 und 3 Bodenschätzungsgesetz 1970 in der Zeit vom 6. 3. 2000 bis 6. 4. 2000 zur allgemeinen Einsichtnahme aufgelegt. Sie gelten daher mit Ablauf des 6. 4. 2000 als bekannt gegeben.

Aus den angeführten Bestimmungen des Bodenschätzungsgesetzes 1970 ergibt sich, dass jeder Einheitswertbescheid über eine wirtschaftliche Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, soweit darin die natürlichen Ertragsbedingungen berücksichtigt sind, Elemente in sich trägt, die in einem anderen Feststellungsbescheid, nämlich in den zur Einsichtnahme aufgelegten Schätzungsergebnissen gesondert festgestellt worden sind. Gemäß § 192 BAO werden nun die in einem Feststellungsbescheid enthaltenen Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide – dazu zählen auch Einheitswertbescheide über wirtschaftliche Einheiten im Sinne des Bewertungsgesetzes – von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, selbst wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist. Nach § 252 Abs. 1 BAO kann aber ein Feststellungsbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in einem anderen Feststellungsbescheid getroffenen Feststellungen – (im Berufungsfall die seinerzeit zur Einsichtnahme aufgelegten und mittlerweile rechtskräftigen Schätzungsergebnisse, die in der Bodenklimazahl ihren Niederschlag gefunden haben) – insbesondere aufgrund einer unzureichenden Berücksichtigung von vorhandenen Feuchtflächen unzutreffend seien. Im Hinblick auf diese Rechtslage hätten Einwendungen bezüglich der Höhe der Bodenklimazahl in einer Berufung gegen die (im oben angeführten Zeitraum zur allgemeinen Einsichtnahme aufgelegten) Bodenschätzungsergebnisse erhoben werden müssen. Im gegenständlichen Berufungsverfahren geht ein derartiges Vorbringen ins Leere (vgl. zB UFS GZ RV/0369-L/03; UFS GZ RV/0029-I/04; UFS GZ RV/0122-W/04).

Weiters bemängelt der Bw. die Höhe des Abschlages für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen. Hinsichtlich der äußeren Verkehrslage führt der Bw. die ungünstige Beschaffenheit der Zufahrtsstraße (U-Weg) zum Betrieb ins Treffen, die aufgrund ihrer geringen Breite, der engen Kurven und der Steigungen von einem LKW mit Anhänger bzw. Sattelschlepperzug nicht befahren werden könne. Im Winter sei diese Straße für Schwertransporte teilweise gesperrt und seien insbesondere die letzten 500 m bis zur Hofstelle aufgrund der Steilheit und der Schattenlage oft wochenlang nur mit Schneeketten bzw. mit allradgetriebenen Fahrzeu-

gen befahrbar. Laut Darstellung in der Eingabe vom 2. 7. 2005 könne der Hof des Bw. von Anfang Oktober bis Mitte April „häufig“ nicht mit LKWs erreicht werden bzw. seien Transporte von Heu, Stroh, oder Tieren mittels LKW „mehr als die Hälfte eines Jahres“ nicht möglich.

Für die Beurteilung der äußeren Verkehrslage ist vor allem die Entfernung des Betriebes zu den öffentlichen Verkehrswegen, zu den für den Absatz in Betracht kommenden Märkten und zu den Einkaufsstellen (z. B. Lagerhaus) von Bedeutung. Auch die Qualität der Verkehrswege ist zu berücksichtigen (vgl. Twaroch-Wittmann-Frühwald, a. a. O., Anm. 3 zu § 32 Abs. 3).

Der Beschaffenheit der Zufahrtsstraße (U-Weg) hat das Finanzamt dadurch Rechnung getragen, dass der Wegzustand auf einer 1 km langen Teilstrecke im oberen Straßenverlauf mit dem Wegfaktor 2 berücksichtigt wurde. Nach den für die Verwaltungspraxis gültigen Bewertungsrichtlinien findet dieser Vergleichsfaktor Anwendung auf einspurige, befestigte oder mit allen Fahrzeugen und Geräten befahrbare Straßen, Güter- oder Feldwege. Durch die Anwendung des Wegfaktors 2 auf dieses 1 km lange Teilstück hat sich der Abschlag hierfür gegenüber dem zweispurig befahrbaren Streckenabschnitt im unter Bereich der Zufahrtsstraße (5,5 km zum Lagerhaus, 1 km zur Milchsammelstelle, 11,5 km zum Bezirkshauptort; jeweils Wegfaktor 1) entsprechend erhöht (vgl. Punkt I.1. des dem Bw. beim Lokalausweis vom 22. 4. 2005 zur Kenntnis gebrachten Erhebungs- und Berechnungsbogens). Weiters wurde unter Punkt I. 2. des Erhebungs- und Berechnungsbogens die Steigung der Zufahrtsstraße (8 Grad) in Form eines zusätzlichen Abschlages berücksichtigt (-4 %). Schließlich wurde unter Punkt I.4. noch eine zusätzliche Abrechnung für „Schneeräumung und Wegerhaltung“ vorgenommen (-1 %).

Ein weiterer Abschlag dafür, dass der U-Weg für Transporte mit LKW samt Anhänger bzw. Sattelschlepperzüge ungeeignet sei, kommt schon deshalb nicht in Betracht, weil dieser Umstand bei der gegebenen Betriebsgröße zu keiner ins Gewicht fallenden zusätzlichen Ertragsminderung führt. Es mag zwar zutreffen, dass der U-Weg bei starken Schneefällen insbesondere auf den letzten 500 Metern bis zur Hofstelle nur mit Schneeketten oder allradgetriebenen Fahrzeugen befahrbar ist, doch zeigt der Bw. selbst nicht auf, welche konkreten negativen Auswirkungen auf den Wirtschaftserfolg damit verbunden sein sollten. Die Darstellung des Bw. in der Eingabe vom 2. 7. 2005, mehr als die Hälfte eines Jahres sei „kein LKW-Transport von Stroh, Heu, Tieren etc.“ möglich, weil der Betrieb aufgrund der Höhenlage ab Anfang Oktober bis Mitte April „häufig“ auch von LKW (ohne Anhänger) nicht angefahren werden könne, widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung: Zum einen ist der Betrieb des Bw. in einer Seehöhe von zirka 1000 Metern gelegen, wo in aller Regel noch keine derart extremen winterlichen Fahrbedingungen herrschen. Zum anderen handelt es sich beim U-Weg um eine durchgehend asphaltierte öffentliche Verkehrsfläche mit laufender Straßenerhaltung und regelmäßiger Schneeräumung, wodurch gewährleistet ist, dass es auch im Winter zu

keinen länger dauernden Verkehrsbehinderungen kommt. Nach telefonischer Auskunft des für die Straßenerhaltung in der Gemeinde K. verantwortlichen Bediensteten (Hr. H.) kann der U-Weg demnach auch bei ungünstigen winterlichen Fahrverhältnissen von LKW (erforderlichenfalls mit Schneeketten) befahren werden. Die Behauptung, der U-Weg sei im Winter „teilweise für schwere Fahrten gesperrt“, wurde von diesem Gemeindebediensteten nicht bestätigt.

Hinsichtlich der inneren Verkehrslage wird im Vorlageantrag ausgeführt, dass das Finanzamt die in der Berufung erhobenen Einwendungen „mit Ausnahme des Abschlages für eine Streufläche“ unberücksichtigt gelassen habe. Dazu ist zunächst festzustellen, dass das Vorbringen des Bw. bezüglich der eingeschränkten maschinellen Bewirtschaftungsmöglichkeiten der Parzelle 0000 widersprüchlich ist, weil sich der Bw. einmal auf die „untere Hälfte“ (zirka 1 Hektar) und dann wieder auf die „obere Hälfte“ dieser Parzelle (zirka 0,5 Hektar) bezieht. Tatsache ist jedenfalls, dass die beim Lokalaugenschein vom 22. 4. 2005 in Anwesenheit des Bw. getroffene Feststellung, 0,91 ha der landwirtschaftlichen Nutzfläche seien nur auf einem über eine Streufläche führenden Feldweg mit einer Neigung von 12° erreichbar, zu einem – (nach der Formel halbe Grade mal anteilige LNO mal Faktor 1,6 ermittelten) – Abschlag von -2 % geführt hat (vgl. Pkt. II.2. des Erhebungs- und Berechnungsbogens). Weiters wurde anlässlich des Lokalaugenscheines eine Ertragsminderung aufgrund der Wegerhaltung auf der Parzelle 0000 (Schotteraufbringung) einerseits und der Behinderung durch vorhandene Entwässerungsgräben andererseits festgestellt, wofür ein zusätzlicher Abschlag von -2 % gewährt wurde (vgl. Pkt. II.7. des Erhebungs- und Berechnungsbogens). Zudem haben die vom Bw. eingewendeten Schwierigkeiten bei der Bewirtschaftung der landwirtschaftlichen Flächen in den Abschlag für den beschränkten Einsatz von Maschinen und Geräten (-13,4 %) Eingang gefunden (vgl. Pkt. II.7. des Erhebungs- und Berechnungsbogens). Da somit den Bringungserschwernissen infolge der vom Bw. zu verrichtenden Handarbeit angemessen Rechnung getragen wurde, ist ein zusätzlicher Abschlag für das händische Mähen von (unter Fichtenhecken bzw. Stauden gelegenen) Flächen nicht gerechtfertigt.

Schlussendlich möchte der Bw. bei der Einheitswertermittlung geänderte naturschutzrechtliche Rahmenbedingungen sowie nicht näher konkretisierte Beschränkungen durch „die Vorschriften beim Tierschutz und der AMA“ berücksichtigt wissen. Ganz abgesehen davon, dass der Bw. nicht einmal andeutungsweise darlegt, was er damit meint, scheitert dieses Begehren daran, dass der Ertragswert landwirtschaftlicher Betriebe (§ 32 Abs. 1 BewG) im Rahmen einer vergleichenden Bewertung ermittelt wird, wie dies in den §§ 34 ff BewG vorgesehen ist. Dabei bleiben in anderen Rechtsbereichen bestehende Regelungen betreffend die landwirtschaftliche Produktion außer Betracht.

Der weitere Einwand, im „alten“ Einheitswertbescheid sei ein Abschlag für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen in Höhe von 50,3 % berechnet worden, geht ebenfalls fehl, weil dem angefochtenen Wertfortschreibungsbescheid zum Stichtag 1. 1. 2001 nicht die für frühere Feststellungszeitpunkte maßgebenden Verhältnisse, sondern vielmehr jene Feststellungen zugrunde zu legen sind, wie sie anlässlich der im Jahr 2001 durchgeführten Überprüfungsschätzung (§ 2 Bodenschätzungsgesetz) getroffen wurden.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass der Standpunkt des Bw., für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen sei ein Abschlag von der Bodenklimazahl „von zumindest wieder 50 % oder mehr“ zu gewähren, nicht berechtigt ist.

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 20. Februar 2008