

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2011 der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 26. Mai 2011, Steuernummer, betreffend Wertfortschreibung gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 BewG, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Für den Grundbesitz landwirtschaftlicher Betrieb, Adresse, Auflistung siehe Anhang B des angefochtenen Bescheides, wird der Einheitswert zum 1. Jänner 2011 mit 68.300,00 Euro festgestellt.

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

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt

1.1. Verfahren vor dem Finanzamt

Mit Wertfortschreibungsbescheid vom 26. Mai 2011 wurde der Einheitswert des Grundbesitzes landwirtschaftlicher Betrieb, Adresse, gemäß § 21 Abs. 1 BewG zum 1. Jänner 2011 mit 72.900 Euro festgestellt.

Laut Begründung war die Feststellung erforderlich, weil durch die Bodenschätzung eine Änderung der natürlichen Ertragsbedingungen festgestellt wurde und die maßgeblichen wirtschaftlichen Ertragsbedingungen bei der Ermittlung des Hektarsatzes zu Grunde zu legen waren.

Mit Schreiben vom 16. Juni 2001 wurde Berufung (nunmehr Beschwerde) eingebracht. Der Berufungswerber (jetzt Beschwerdeführer, Bf) bringt vor, bei der Berechnung des Einheitswertes sei eine landwirtschaftlich genutzte Fläche von 51,8858 ha zu Grunde gelegt worden. Im Vorgängerbescheid zum 01. Jänner 2009 seien es 52,9243 ha gewesen, der Bf ersuche um eine Flächenaufstellung.

Bei der Berechnung des Hektarsatzes sei eine Bodenklimazahl von 50,5 unterstellt worden. Im Vorgängerbescheid seien es 45,8 gewesen.

Für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen sei ein Zuschlag von 7,5% angenommen worden, im Vorgängerbescheid jedoch ein Abschlag von -12,8%. An den wirtschaftlichen Ertragsbedingungen habe sich nichts geändert.

Im Zuge des Berufungsverfahrens wurde eine Stellungnahme der amtlichen Bodenschätzung hiezu eingeholt und erging am 22. Dezember 2011 eine Berufungsvorentscheidung, worin dem Berufsbegehren teilweise statt gegeben und der Einheitswert mit 69.500 Euro festgestellt wurde:

[..."Begründung:

Berechnung des Einheitswertes (Angaben in Euro)

landwirtschaftlich genutzte Flächen	52,7074 ha x	1.318,7361 =	69.507,1563
forstwirtschaftlich genutzte Flächen	0,2898 ha x	96,6546 =	28,0105
Gesamtgröße	52,9972 ha		69.535,1668
Einheitswert (gerundet gemäß § 25 BewG)			69.500

Der Berechnung des Hektarsatzes für die landwirtschaftlich genutzten Flächen wurde unterstellt:

Bodenklimazahl		50,4
Zuschlag für die wirtschaftl. Ertragsbedingungen	0,3 %	
Zuschlag für die Betriebsgröße	14,0 %	
	14,3 %	7,207
daher Betriebszahl (mindestens 1,0 – höchstens 100,0)		57,607

Der Hektarsatz für die Betriebszahl 100 beträgt gemäß BGBl. Nr. 649/1987 2.289,1943 Euro, daher

Hektarsatz: $2.289,1943 \times 57,607 / 100 = 1.318,7362$

Die Feststellung war erforderlich, weil durch die Bodenschätzung eine Änderung der natürlichen Ertragsbedingungen festgestellt wurde und die maßgeblichen wirtschaftlichen Ertragsbedingungen bei der Ermittlung des Hektarsatzes zugrunde zu legen waren.

Der Zuschlag für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen ist auf 0,3% abzuändern. die Änderung von -12,8 % auf +0,3 % basiert auf folgenden Erkenntnissen:

Verbesserung aufgrund der Errichtung einer Außenstelle der BH xy direkt in z, dadurch Verbesserung der Trennstücksentfernung von der Hofstelle, größere Trennstücke, bessere Trennstücksgestalt und verbesserte Streulage der Trennstücke; hochanstehender Schotter nur sehr kleinflächig und derart nicht mehr mittels Abschlag zu berücksichtigen; ehemals als "besondere Einflüsse" eingestufte, austrocknende Wirkung des Windes wurde bereits in der Bodenklimazahl berücksichtigt und findet somit für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen keine Anwendung mehr; Zuschlag von 2 % für Bewässerungsmöglichkeit auf Teilen der landwirtschaftlichen Nutzfläche; Abschlag von 2 % für die hohe Verkehrsdichte. Die Änderung der Bodenklimazahl beruht auf den rechtskräftigen Ergebnissen der Überprüfung der Ergebnisse der Bodenschätzung gem. § 2 Bodenschätzungsgesetz. (Offenlegung am Gemeindeamt z, Rechtskraft mit 29.12.2010).]"

In Anhang B wurden die bewerteten Flächen aufgelistet:

[...]

Dagegen wurde wiederum Vorlageantrag eingebracht.

Der Bf wendet ein, bei der letzten Bodenschätzung sei nur die KG z neu geschätzt worden. Neun Grundstücke des Betriebes befänden sich aber in c.

Die Erhöhung der Bodenklimazahl von 45,8 auf 50,4 sei schwer nachvollziehbar, dies auch deshalb, weil die neue Lage und die Bonität der Ackergrundstücke nach der Kommassierung im Wesentlichen auch der Lage und der Bonität vorher entsprechen würden und deshalb die aus der Bodenbeschaffenheit resultierenden natürlichen Ertragsbedingungen gleich geblieben seien.

Die Außenstelle der xy in z sei eine begrüßenswerte Einrichtung, allerdings habe der Bf in deren 15-jähriger Bestandszeit keinen einzigen Dienstweg zur BH, der mit dem landwirtschaftlichen Betrieb in Zusammenhang stünde. Vielmehr müsse er seit der Zusammenlegung der Bezirksbauernkammern mehrmals im Jahr nach d, anstelle früher nach f, fahren. Dies bedeute eine Verschlechterung der "äußeren Verkehrslage".

Die Aussage "Außenstelle xy direkt in z (inkl. Sprechtag der BBK d)" sei definitiv unrichtig. Es habe in der Außenstelle der BH niemals auch nur einen Sprechtag oder sonstige relevante Aktivitäten der BBK d gegeben.

Zur Verbesserung der "Inneren Verkehrslage" sei auf die Kommassierung in z hingewiesen worden. Größere Trennstücke seien grundsätzlich positiv zu bewerten, wobei jedoch bei einer landw. Nutzfläche von über 50 ha für die 25 Ackergrundstücke des Bf jedenfalls ein entsprechender Minderwert anzusetzen sei.

Die durchschnittliche Entfernung der Trennstücke von der Hofstelle und auch die Streulage hätten sich durch die Kommassierung bei seinem Betrieb und auch bei allfälligen Vergleichsbetrieben in z nicht verändert.

Der hochanstehende Schotter sei auf seinen Ackergrundstücken im selben Ausmaß vorhanden wie früher und sei auch bisher durch einen entsprechenden Abschlag berücksichtigt worden.

1.2. Übergang der Zuständigkeit vom UFS auf das BFG

Da die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

2. Verfahren vor dem BFG

Im Zuge der Beschwerdebearbeitung wurde das Finanzamt um Stellungnahme zu den Ausführungen im Vorlageantrag ersucht. Am 30. Juni 2017 hat das Finanzamt hie zu folgende Stellungnahme abgegeben:

"[...Punkt 1 der Beschwerde:

Die Ermittlung der Bodenklimazahl für den gegenständlichen Betrieb basiert auf den rechtskräftigen Ergebnissen der Bodenschätzung, die Auswertung erfolgte durch das Bundesamt für Eich- und Vermessungswesen.

Punkt 2 der Beschwerde:

A: Lt. den zum Feststellungszeitpunkt geltenden Rechtsvorschriften hat die Entfernung zum Bezirkshauptort, sofern eine Außenstelle der Bezirkshauptmannschaft besteht, in der Weise ermittelt zu werden, als dass das rechnerische Mittel der jeweiligen Entfernung zu Bezirkshauptort und Außenstelle den Wert für die Abschlagsberechnung bildet. Weder das Bewertungsgesetz, noch die Bewertungsrichtlinien für die Bewertung der Vergleichs- und Untervergleichsbetriebe, enthalten Anweisungen über die Berücksichtigung der Entfernungen zu einzelnen Ämtern und Behörden. Deshalb findet dieser Umstand auch in der Berechnung keinen Niederschlag.

B: Die Anzahl der Trennstücke beträgt beim gegenständlichen Betrieb 20. Die Summe der reduzierten landwirtschaftlichen Nutzfläche ist 52,33 ha. Laut gültigen Rechtsvorschriften zum Feststellungszeitpunkt beträgt der Abschlag 0%.

C: Aufgrund der Wegebaumaßnahmen im Zuge einer Kommassierung ist dieser Umstand gegeben. Die geringere Anzahl an Trennstücken in Verbindung mit besser befestigten, breiteren Wegen und deren geografischer Ausrichtung ergibt jedenfalls einen wirtschaftlichen Vorteil für die landwirtschaftlichen Betriebe. Der Streulage des gegenständlichen EWAZ wurde mittels eines Abschlages von 3% Rechnung getragen, die Ermittlung der Rechnungsentfernung ergibt einen Abschlag in Höhe von 3, 6%.

D: Hochanstehender Schotter wird seit der Überprüfungsperiode ab 1997 bereits in der Bodenschätzung berücksichtigt. Gegenständlichem Betrieb wurde für die Flächen in der KG c (Erstschätzung) ein Abschlag von 0,5% gewährt.

Der errechnete Gesamtabschlag für den beschwerdeanhängigen Betrieb beträgt -1,9%. Die ortsüblichen Verhältnisse bewirken einen Zuschlag von +0,3%.

Somit werden die Wertfortschreibungsgrenzen des BewG nicht erreicht.

Beiliegend finden sich die Berechnung der Rechnungsentfernung und die Gesamtberechnung- des Abschlages für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen.]"

[...]

[...]

[...]

2.2. Beweiserhebung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Einheitswertakt Steuernummer, das Vorbringen des Beschwerdeführers, sowie den Bericht des Finanzamtes.

2.3. Rechtslage und Erwägungen

Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes

§ 21 BewG (Fortschreibung) in der hier maßgeblichen Fassung lautet:

[(1) Der Einheitswert wird neu festgestellt,

1. wenn der gemäß § 25 abgerundete Wert, der sich für den Beginn eines Kalenderjahres ergibt,

a) bei den wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens sowie bei den Betriebsgrundstücken, die losgelöst von ihrer Zugehörigkeit zu einem Betriebsvermögen einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bilden würden (§ 60 Abs. 1 Z 2), entweder um mehr als ein Zwanzigstel, mindestens aber um 200 Euro oder um mehr als 3 650 Euro,

von dem zum letzten Feststellungszeitpunkt festgestellten Einheitswert abweicht (Wertfortschreibung) oder...]

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

Nach Abs.2 leg. cit. ist der Ertragswert 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.

Nach Abs. 3 leg. cit. sind bei der Beurteilung der nachhaltigen Ertragsfähigkeit alle Umstände zu berücksichtigen, die auf den Wirtschaftserfolg von Einfluss sind oder von denen die Verwertung der gewonnenen Erzeugnisse abhängig ist. Demgemäß sind insbesondere die natürlichen Ertragsbedingungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 2 des Bodenschätzungsgesetzes 1970, BGBl. Nr. 233, (Bodenbeschaffenheit, Geländegestaltung, klimatische Verhältnisse, Wasserverhältnisse) sowie die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen zu berücksichtigen.

Bei der Bewertung aller landwirtschaftlichen Betriebe innerhalb des Bundesgebietes wird von einem Hauptvergleichsbetrieb ausgegangen, der die besten natürlichen Ertragsbedingungen aufweist und bei dem sich die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen weder ertragsmindernd noch ertragserhöhend auswirken (§ 34 Abs. 1 BewG).

Um für die Bewertung aller in der Natur tatsächlich vorkommenden landwirtschaftlichen Betriebe innerhalb des Bundesgebietes die Gleichmäßigkeit zu sichern, werden vom Bundesministerium für Finanzen nach Beratung im Bewertungsbeirat Vergleichsbetriebe ausgewählt und hinsichtlich ihrer Ertragsfähigkeit ins Verhältnis zum Hauptvergleichsbetrieb gesetzt (§ 34 Abs. 2 BewG).

Nach § 35 BewG kann das Bundesministerium für Finanzen zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Bewertung für weitere Betriebe (Untervergleichsbetriebe) nach Beratung durch einen Gutachterausschuss des Bundeslandes, in dem der Untervergleichsbetrieb gelegen ist, Betriebszahlen feststellen.

Das Verhältnis zum Hauptvergleichsbetrieb wird in einem Hundertsatz (Betriebszahl) ausgedrückt. Die Betriebszahl des Hauptvergleichsbetriebes ist 100 (§ 34 Abs. 3 BewG).

Gemäß § 36 BewG sind für die natürlichen Ertragsbedingungen die rechtskräftigen Bodenschätzungsergebnisse maßgebend. Hinsichtlich der wirtschaftlichen Ertragsbedingungen sind die tatsächlichen Verhältnisse zugrunde zu legen, wobei für die *äußere* und innere *Verkehrslage* von ortsüblichen (durchschnittlichen) Verhältnissen auszugehen ist (§ 38 Abs. 4 BewG). Hinsichtlich der übrigen Umstände, die die Ertragsfähigkeit beeinflussen können, sind ohne Rücksicht auf die tatsächlichen Verhältnisse die in der betreffenden Gegend als regelmäßig anzusehenden Verhältnisse zu unterstellen (§ 36 Abs. 2 BewG).

Gemäß § 38 BewG ist für den Hauptvergleichsbetrieb (Betriebszahl 100) der Ertragswert (Hektarsatz) mit Bundesgesetz festzustellen. Diese Feststellung erfolgte durch das Bewertungsänderungsgesetz 1987 (BGBl.Nr. 649/1987) mit S 31.500.- und wurde durch das Eurosteuerumstellungsgesetz mit € 2.289,1943 umgerechnet. Für die übrigen Vergleichsbetriebe (Untervergleichsbetriebe) ergibt sich der Hektarsatz aus der Anwendung der für sie festgestellten Betriebszahl auf den Hektarsatz des Hauptvergleichsbetriebes. Für alle übrigen Betriebe wird der Hektarsatz nach dem Verhältnis ihrer Ertragsfähigkeit zu derjenigen der

Vergleichsbetriebe (Untervergleichsbetriebe) ermittelt. Hierbei sind für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen der *äußeren* und inneren *Verkehrslage* ortsübliche Verhältnisse zugrunde zu legen (Abs. 4 letzter Satz).

Mit Kundmachung der Entscheidungen des Bundesministeriums für Finanzen bezüglich der Bewertungsgrundlagen für das landwirtschaftliche Vermögen zum 1. Jänner 1988 (BMfF GZ. 08 0103/1-IV/8/88 vom 1. Februar 1988, verlautbart im Amtsblatt zur "Wiener Zeitung" vom 19. Februar 1988) wurden die Merkmale der natürlichen und wirtschaftlichen Ertragsbedingungen des (fiktiven) Hauptvergleichsbetriebes sowie die Betriebszahlen der Vergleichsbetriebe festgestellt. Entsprechendes ist für die Untervergleichsbetriebe geschehen (BMfF GZ. 08 0103/4-IV/8/88 vom 13. Juni 1988, Amtsblatt zur "Wiener Zeitung" vom 29. Juni 1988).

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

Die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen können sich nun (bezogen auf die Bodenklimazahl) ertragsmindernd oder ertragserhöhend auswirken. Inwieweit die in der obigen Kundmachung angeführten Merkmale der wirtschaftlichen Ertragsbedingungen die Ertragsfähigkeit der Vergleichsbetriebe (Untervergleichsbetriebe) beeinflussen, wurde nach Beratung im Bewertungsbeirat (in einem Gutachterausschuss) für die einzelnen Vergleichsbetriebe (Untervergleichsbetriebe) vom Bundesministerium für Finanzen rechtsverbindlich festgestellt und findet in den jeweiligen Betriebszahlen den entsprechenden Niederschlag.

Die Betriebszahl drückt das Verhältnis der Ertragsfähigkeit eines landwirtschaftlichen Betriebes zum Vergleichsbetrieb (Untervergleichsbetrieb) und zum Hauptvergleichsbetrieb aus. Durch Multiplikation der Betriebszahl mit dem Hektarsatz des Hauptvergleichsbetriebes (€ 2.289,1943) ergibt sich schließlich der Hektarsatz des zu bewertenden Betriebes.

Hinsichtlich der natürlichen Ertragsbedingungen ist davon auszugehen, dass die Bodenschätzung unter anderem die Feststellung der Ertragsfähigkeit auf Grund der natürlichen Ertragsbedingungen (Bodenbeschaffenheit, Geländegestaltung, klimatische Verhältnisse, Wasserverhältnisse) umfasst. Dies bestimmt § 1 Abs. 2 des Bodenschätzungsgesetzes 1970 (BoSchätzG).

Feststellung der natürlichen Ertragsbedingungen und Bindungswirkung der Bodenschätzungsergebnisse

Gemäß § 36 BewG 1955 sind für die natürlichen Ertragsbedingungen die rechtskräftigen Bodenschätzungsergebnisse maßgebend.

Nach § 11 Abs. 1 Bodenschätzungsgesetz 1970 (BoschätzG) 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.

Nach Abs. 6 leg. cit. sind die zur Einsicht aufgelegten Schätzungsergebnisse ein gesonderter Feststellungsbescheid im Sinne des § 185 Bundesabgabenordnung (BAO).

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Einsichtnahme in die Schätzungskarten durch Herrn Bf im Zuge der Offenlegung am Gemeindeamt z am 01.12.2010. Die Rechtskraft trat am 29.12.2010 ein (lt. Stellungnahme der amtl. Bodenschätzung vom 21.12.2011 zur Berufung).

Wie sich aus den Berechnungsblättern s.o. ergibt, beträgt die Betriebszahl 56,60. Ausgehend vom letzten Feststellungsbescheid (zum 1. Jänner 2009 mit 56.100,00 €) sind die Wertfortschreibungsgrenzen überschritten, womit sich folgende Berechnung ergibt:

Der Hektarsatz für die Betriebszahl 100 beträgt gemäß BGBl. Nr. 649/1987 2.289,1943 Euro, daher Hektarsatz: $2.289,1943 \times 56,60 / 100 = 1.295,6839$

Berechnung des Einheitswertes (Angaben in Euro)

landwirtschaftlich genutzte Flächen	52,7074 ha x	1.295,6839 =	68.292,1296
forstwirtschaftlich genutzte Flächen	0,2898 ha x	96,6546 =	28,0105
Gesamtgröße	52,9972 ha		68.320,1401
Einheitswert (gerundet gemäß § 25 BewG)			68.300

Der Beschwerde war daher teilweise zu entsprechen. Im Übrigen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

3. Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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.

Wien, am 13. September 2017

