



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw und der Bwin, Landwirte in W, vom 17. Dezember 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wels vom 19. November 2001 betreffend Feststellung des Einheitswertes zum 1. Jänner 1999 (Wertfortschreibung nach § 21 Abs.1 Z 1 BewG) hinsichtlich des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, EZ, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Für den angeführten Grundbesitz wird der Einheitswert zum 1. Jänner 1999 festgestellt mit Euro 58.210,94 (entspricht Schilling 801.000.-).

Berechnung des Einheitswertes (Angaben in Schilling):

landwirtschaftlich genutzte Fläche	31,1140 ha x 18.425	573.275.-
forstwirtschaftlichen genutzte Fläche	4,3169 ha x 3.140	13.555.-
Gesamtfläche	35,4309 ha	586.830.-
Zuschläge für intensiven Feldgemüseanbau	5,5562 ha	69.453.-
Zuschläge für überdurchschnittliche Tierhaltung (§ 30 Abs.3 BewG)		144.900.-
Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes		801.183.-
Einheitswert gerundet		801.000.-

das sind in Euro		58.210,94
------------------	--	-----------

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber sind je zur Hälfte Eigentümer des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, EZ .

Mit **Bescheid** vom 7. November 2001 stellte das Finanzamt im Wege der Wertfortschreibung den **Einheitswert** für den berufungsgegenständlichen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb **zum 1. Jänner 1999** mit S 795.00.- neu fest.

Die landwirtschaftlichen Flächen im Ausmaß von 31,7717 ha bewertete das Finanzamt mit einem Hektarsatz von S 18.318.- und die forstwirtschaftlichen Flächen im Ausmaß von 3,6461 ha mit einem Hektarsatz von S 3.296.-.

Zusätzlich setzte es noch folgende Zuschläge fest:

Zuschläge für intensiven Feldgemüseanbau für eine Fläche von 5,5562 ha in Höhe von S 69.453

Zuschläge für überdurchschnittliche Tierhaltung mit überwiegend eigenen Erzeugnissen (§ 30 Abs. 3 BewG) in Höhe von S 132.300.-

Gegen diesen Einheitswertbescheid vom 19. November 2001 erhoben die Abgabepflichtigen fristgerecht **Berufung** und wandten sich gegen die Höhe des Zuschlages für intensiven Gemüseanbau. Sie führten aus, dass in ihrem Betrieb ausschließlich Salat angebaut werde. Da der Salatanbau ohne Bewässerung erfolge, sei für einen Erfolg ein günstiger Witterungsverlauf maßgebend. Eine günstige Witterung für den Salatanbau sei in unseren Breiten eher die Ausnahme als die Regel. Nach längeren Perioden mit wenig oder keinem Niederschlag könne keine Salaternte eingebracht werden, da wegen des Krankheitsdruckes einerseits und der Gefahr des Auswuchses andererseits aus den angebauten Kulturen für den Markt nichts verwendet werden könne. Es komme daher immer wieder vor, dass große Flächen aufgrund der gegebenen Vegetationsbedingungen eingepflügt werden müßten. Dies komme einem Totalausfall mit dementsprechendem Verlust gleich. Durch die schweren Böden und das Fehlen einer künstlichen Bewässerung sei in der Regel nur eine Aussaat pro Jahr und Fläche möglich. Bei ungünstiger Witterung könne es auf dieser Fläche - bezogen auf eine Vegetationsperiode - auch zu einem Totalausfall kommen. Normalerweise werde Salat auf leichten Böden kultiviert, wo bei entsprechender Bewässerungsmöglichkeit in unseren Breiten eine 2 bis 3-malige Ernte möglich sei. Im Vergleich zu lagebegünstigten Betrieben könne im Rahmen des Salatanbaues daher nur von einer extensiven Bewirtschaftung gesprochen werden. Aus diesen Gründen erscheine daher der Zuschlag von S 12.500 pro ha als wesentlich

zu hoch gegriffen. Die Berufungswerber ersuchten deshalb um Anpassung der Zuschläge für Feldgemüseanbau nach unten.

Im Zuge der erstinstanzlichen Berufungsbearbeitung beanstandeten die Berufungswerber weiters den Zuschlag für überdurchschnittliche Tierhaltung und meldeten eine Neuauflistung. In der Eingabe vom 19. März 2002 legten die Berufungswerber folgende Berechnung des Einheitswertes zum 1.1.2001 vor:

landwirtschaftlich genutzte Fläche	31,1551 ha x 18.318. -	570.699. -
forstwirtschaftlichen genutzte Fläche	4,2432 ha x 3.298. -	13.985. -
Gesamtfläche	35,3983 ha	584.684. -
Zuschläge für überdurchschnittliche Tierhaltung		62.790. -
Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes		647.474. -
Zuschläge für Feldgemüseanbau	7,0664 ha x 12.500	88.330. -

Ergänzend führten sie aus, dass sie 6.708 m² landwirtschaftlich genutzte Fläche in Wald umgewandelt hätten und sich die überdurchschnittliche Tierhaltung verändert habe.

Diesem Schreiben legten sie eine gutachtliche **Stellungnahme der Bodenschutzberatung** der Landwirtschaftskammer für Oberösterreich bei. Darin wird ausgeführt, dass der berufungsgegenständliche Betrieb R mit dem Salatproduzenten G jährlich Ackerflächen im Verhältnis 1:1,5 tausche. Dem Betrieb R erwachsen im Durchschnitt der Jahre aus folgenden Gründen keine Mehrerträge:

Salat könne auf der selben Fläche aus Fruchtfolgegründen (Krankheiten) nur alle 3 bis 4 Jahre ausgepflanzt werden. Der Betrieb G sei daher gezwungen, mit Betrieben in seiner Nachbarschaft Flächen zu tauschen, damit er die Anbauabstände einhalten könne. Durch die intensive Bodenbearbeitung und die häufigen Erntearbeiten werde der Boden bei nassen Verhältnissen sehr stark beansprucht. In Abhängigkeit vom Jahreswitterungsverlauf könne es besonders bei den schweren Böden in diesem Gebiet zu Schäden an der Bodenstruktur kommen. Je nach Schädigungsgrad sei in den Folgejahren auf diesen Flächen mit deutlichen Mindererträgen vor allem bei Mais und Zuckerrüben zu rechnen. Um diese Mindererträge auszugleichen, sei es gerechtfertigt, für die Bereitstellung von Salatflächen eine Mehrfläche einzutauschen. Aus Sicht der Bodenschutzberatung sei ein derartiger Flächentausch nicht zu empfehlen. Die Schäden an der Bodenstruktur könnten kurzfristig mit einem höheren Betriebsmitteleinsatz ausgeglichen werden, langfristig würden die negativen Folgen aus Sicht der Bodenschutzberatung zu Lasten des berufungsgegenständlichen Betriebes gehen.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 2. Februar 2004 gab das Finanzamt der Berufung teilweise statt und stellte den Einheitswert für den berufungsgegenständlichen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zum 1. Jänner 1999 mit S 801.000.- (entspricht Euro 58.210,94) neu fest.

Der Berufung wurde insoweit stattgegeben, als die Umwandlung von landwirtschaftlicher Nutzfläche (Acker) in einen Wald mit einem Flächenausmaß von 0,6708 m² berücksichtigt wurde.

Betreffend die die Bewertung der Sonderkulturen (Gemüseanbau) wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Gemäß § 40 BewG seien Zuschläge zum Vergleichswert zu machen, wenn die tatsächlichen Verhältnisse der im § 36 Absatz des BewG bezeichneten Ertragsbedingungen von den regelmäßigen Verhältnissen, die bei der Feststellung der Betriebszahl unterstellt worden seien, wesentlich abweichen und die Abweichung zu einer wesentlichen Steigerung der Ertragsfähigkeit führe. Gemäß den Richtlinien zur Hauptfeststellung zum 1.01.1988 zähle der Salatanbau zum intensiven Feldgemüsebau. Dabei sei keine künstliche Bewässerung unterstellt. Die klimatischen Voraussetzungen seien bei ca. 400 bis 450 mm Niederschlag und an einer Verteilung von 68 Tagen in den Monaten April bis September gegeben bzw. betrage der Jahresniederschlag ca. 815 mm. Die angeführten Klimadaten seien der Durchschnitt aus den Jahren 1961 bis 1990, welche auch bei der Bodenschätzung zu unterstellen waren. Bei den angeführten klimatischen Verhältnissen seien die Voraussetzungen für einen intensiven Feldgemüsebau gegeben.

Betreffend die Zuschläge für überdurchschnittliche Tierhaltung wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Zum 1.1.1999 sei der Umrechnungsschlüssel für Mastschweine aus zugekauften Ferkel 0,13 VE. Der Umrechnungsschlüssel für 0,09 VE sei erst ab 1.1.2001 gültig. Der Zuschläge für überdurchschnittliche Tierhaltung wurden somit erhöht und in Höhe von S 144.900 festgesetzt (gegenüber den im angefochtenen Bescheid festgesetzten Zuschlägen in Höhe von S 132.300.-).

Mit Eingabe vom 2. März 2004 **beantragten** die Berufungswerber die **Entscheidung** über die Berufung **durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz**, weshalb die Berufung wiederum als unerledigt gilt. Sie wandten sich gegen den Zuschlag infolge intensiven Feldgemüseanbaues und brachten vor, dass die lokalen Verhältnisse und Umstände nicht ausreichend berücksichtigt worden seien. Aufgrund der gegebenen Bodenverhältnisse seien bei Fehlen einer künstlichen Bewässerung bei weitem nicht die Ertragspotentiale vorhanden, wie dies in den, von den Bodenverhältnissen günstigeren Lagen, der Fall sei. Der Zuschlag für Feldgemüseanbau könne daher nicht in der gleichen Höhe zum Ansatz kommen, zumal ja der Einheitswert als Summe des 18-fachen Reinertrages definiert sei. Die im Bewertungsgesetz vorgesehenen Zu- und Abschläge sollten den regelmäßig vorliegenden Verhältnissen

Rechnung tragen. Dies könne aber nicht durch eine generalisierende Betrachtung geschehen, weil auch im Bereich der normalen Verhältnisse zum Vergleichsbetrieb Zu- und Abschläge eingerechnet würden, um den lokalen Gegebenheiten möglichst gerecht zu werden. Es sei daher auch im Bereich der Zuschlagsermittlung für Feldgemüseanbau geboten, auf diese lokalen Umstände näher einzugehen, um ein möglichst getreues Bild der Ertragskraft auch im Vergleich der Betriebe zueinander zu erhalten.

Das Finanzamt legte die Berufung am 4. Mai 2004 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über Ersuchen der Abgabenbehörde zweiter Instanz hat der **landwirtschaftliche Sachverständige** des bundesweiten Fachbereiches S eine gutachtliche Stellungnahme zur Berufung abgegeben.

Im Zuge dieser Stellungnahme nahm er für den berufungsgegenständlichen landwirtschaftlichen Betrieb auch eine Reinertragsermittlung für 1 Hektar Feldsalatanbau vor.

Dabei unterstellte er die folgenden Ausgangswerte:

- 70.000 Pflanzen je ha, 20% Ausfälle, Ernte von 56.000 Köpfen à 0,6 kg.
- Preise sind Durchschnittspreise zum Hauptfeststellungszeitpunkt.
- Kosten für Arbeitskräfte und Maschineneinsatz aus den Richtsätzen des "Kuratoriums für Landtechnik".
- Zeitaufwand für Arbeitskräfte und Maschineneinsatz und Kosten für Pflanzenschutz und Handelsdünger aus "Standarddeckungsbeiträgen für Alternativkulturen" (Herausgeber: Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft) abgeleitet.
- Anteilige Gebäudekosten, Verwaltungskosten und sonstige Kosten (Verpackung, EDV, Strom, Wasser, etc.) geschätzt.
- Angabe der Preise und Kosten in Schilling (ÖS).

Den Reinertrag ermittelte er wie folgt:

	Anzahl	Kosten	Rohertrag	Aufwand	Reinertrag
Ernte	56.000 St.	2,00	112.000,-		
Pflanzgut	70.000 St.	0,50		35.000,-	
Arbeitskräfte	360 AKh	100,00		36.000,-	
Maschineneinsatz	60 Ah	200,00		12.000,-	
Pflanzenschutz				6.800,-	
Dünger				3.800,-	
Gebäude (anteilig)				3.650,-	

Verwaltungskosten (geschätzt)				2.000,-	
Sonstige Kosten (geschätzt)				5.000,-	
					7.750,-

Aufgrund dieser Reinertragsermittlung gelangte der Sachverständige zur Ansicht, dass der angesetzte Zuschlag gerechtfertigt sei.

Zudem könne auch aus dem mündlich vereinbarten "Fruchtfolge bedingtem Grundstücksflächentausch", in dem der Salatproduzent G dem Betrieb R die 1,5-fache Ackerfläche im Tauschweg zur konventionellen landwirtschaftlichen Bewirtschaftung überlasse, ein höherer Reinertrag abgeleitet werden.

Der gutachtlichen Stellungnahme der Landwirtschaftskammer für Oberösterreich, wonach die Salatproduktion durch intensive Bodenbearbeitung und Erntearbeiten bei nassen Bodenverhältnissen vor allem bei schweren Böden starke Schäden an der Bodenstruktur verursache und dadurch in den Folgejahren vor allem bei Mais und Zuckerrüben mit deutlichen Mindererträgen zu rechnen sei, hielt der Sachverständige Folgendes entgegen:

Gem. § 32 Abs. 2 sei bei der Ermittlung des Ertragswertes u.a. auch davon auszugehen, dass der Betrieb unter gewöhnlichen Verhältnissen ordnungsmäßig und gemeinüblich bewirtschaftet werde. Unter diesen Voraussetzungen beanspruche der feldmäßige Anbau von Salat den Boden sicher nicht mehr als die in diesem Gutachten angeführten Kulturpflanzen Mais und Zuckerrübe, die durch intensive Bodenbearbeitung und Pflegemaßnahmen und späten Erntezeitpunkt den Boden ebenfalls sehr belasteten.

Den Einwand des Berufungswerbers, dass der Zuschlag für Feldgemüsebau für günstige und weniger günstige Lagen in gleicher Höhe angesetzt werde, bezeichnete der Sachverständige als unrichtig, da die Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen für die Bewertung landwirtschaftlicher Sonderkulturen zur Hauptfeststellung der Einheitswerte auf den 1. Jänner 1988 eine Staffelung des Zuschlages nach Größe der Produktionsfläche und nach Klimagebiet vorsehen.

Der Zuschlag für intensiven Feldgemüsebau gem. § 40 in der Höhe von ÖS 12.000,- je ha zum Ertragswert sei gerechtfertigt, da diese Bewirtschaftung zu einer wesentlichen Ertragssteigerung führe.

Diese Stellungnahme wurde den Berufungswerbern zur Kenntnisnahme und allfälligen Gegenäußerung übermittelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle 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 ordnungsgemäß, gemeinüblich und mit entlohnenden fremden Arbeitskräften bewirtschaftet wird.

Bei der Beurteilung der nachhaltigen Ertragsfähigkeit sind alle Umstände zu berücksichtigen, die auf den Wirtschaftserfolg von Einfluß sind oder von denen die Verwertung der gewonnenen Erzeugnisse abhängig ist (§ 32 Abs. 3 erster Satz). Demgemäß sind insbesondere die natürlichen Ertragsbedingungen (Bodenbeschaffenheit, Geländegestaltung, klimatische Verhältnisse, Wasserverhältnisse) und bestimmte wirtschaftliche Ertragsbedingungen (äußere Verkehrslage, innere Verkehrslage, Betriebsgröße) zu berücksichtigen (Abs. 3 Z. 1 und 2 lit. a bis c).

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.).

Gemäß § 36 Abs. 1 BewG sind bei der Feststellung der Betriebszahlen hinsichtlich der natürlichen und wirtschaftlichen Ertragsbedingungen die tatsächlichen Verhältnisse zugrunde zu legen. Hierbei sind hinsichtlich der natürlichen Ertragsbedingungen die rechtskräftigen Ergebnisse der Bodenschätzung maßgebend (§ 16 Bodenschätzungsgesetz 1970, BGBl. Nr. 233).

Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle sind hinsichtlich der übrigen Umstände, die die Ertragsfähigkeit beeinflussen können, ohne Rücksicht auf die tatsächlichen Verhältnisse solche zu unterstellen, die in der betreffenden Gegend für die Bewirtschaftung als regelmäßig anzusehen sind. Dies gilt insbesondere hinsichtlich des Bestandes an Betriebsmitteln. Als regelmäßig im Sinne des Satzes 1 ist nicht anzusehen, dass Nebenbetrieb, Obstbau- und andere Sonderkulturen, Alpen sowie Rechte und Nutzungen (§ 11) zu den Betrieben gehören.

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

1. Abschläge und 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 der Gewerbeordnung 1994 oder durch Buschenschank (§§ 2 Abs. 5 und 111 Abs. 2 Z 5 Gewerbeordnung 1994) begründet ist (BGBl I 2002/19 ab 2002; BGBl I 2003/71 ab 21.8.2003)

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.

Nach § 23 BewG sind bei Fortschreibungen und bei Nachfeststellungen der Einheitswerte für Grundbesitz der tatsächliche Zustand des Grundbesitzes vom Fortschreibungszeitpunkt oder vom Nachfeststellungszeitpunkt und die Wertverhältnisse vom Hauptfeststellungszeitpunkt zugrunde zu legen.

Aus § 36 Abs. 2 BewG ergibt sich, dass Nebenbetriebe, Obstbau- und andere Sonderkulturen landwirtschaftlicher Betriebe bei der Ermittlung der Betriebszahl von vornherein ausgeschlossen sind. Sie sind jedoch bei der Feststellung des Einheitswertes durch Zuschläge gem. § 40 BewG zu erfassen.

Daher ist auch der regelmäßige Anbau von Feldgemüse mit einem Zuschlag gemäß § 40 BewG zu bewerten. Fehlende Bewässerungsmöglichkeit ist als der Regelfall anzusehen. Bei ausreichender Bewässerungsmöglichkeit wird hierfür ein Zuschlag gegeben. Für die Höhe des Zuschlages ist der erzielbare Reinertrag maßgeblich.

Im angefochtenen Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 1999 (Wertfortschreibung nach § 21 Abs.1 Z 1 BewG) wurde der Hektarsatz für landwirtschaftlich genutzte Flächen mit ÖS 18.318,- je ha ermittelt. Das entspricht gem. § 32 Abs. 2 einem Reinertrag von gerundet ÖS 1.018,- je ha. Für intensiven Feldgemüsebau wurde auf insgesamt 5,5562 ha ein Zuschlag gem. § 40 von ÖS 12.000,- je ha zum Ertragswert zugerechnet. Der dabei unterstellte Reinertrag beträgt gerundet ÖS 667,- je ha. Somit wurde für intensiven Feldgemüsebau insgesamt ein Reinertrag von ÖS 1.685,- je ha für die Ermittlung des Ertragswertes unterstellt.

In der Berufungsvorentscheidung vom 2. Februar 2004 blieben die Zuschläge für intensiven Feldgemüseanbau unverändert. Die Berufung wurde in diesem Punkt abgewiesen.

Im Zuge des zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahrens nahm der landwirtschaftliche Sachverständige des bundesweiten Fachbereiches S für den berufsgegenständlichen landwirtschaftlichen Betrieb eine Reinertragsermittlung für 1 Hektar Feldsalatanbau vor. Dabei ging er von 70.000 Pflanzen je Hektar aus und nahm ca. 20% Ausfälle an. Als Ernte setzte er 56.000 Salatköpfe à 0,6 kg an. Weil nach § 23 BewG bei Fortschreibungen der Einheitswerte für Grundbesitz die Wertverhältnisse vom Hauptfeststellungszeitpunkt zugrunde zulegen sind, unterstellte er Durchschnittspreise zum 1.1.1988. Die Kosten für Arbeitskräfte und Maschineneinsatz entnahm er den Richtsätzen des "Kuratoriums für Landtechnik". Den Zeitaufwand für Arbeitskräfte und Maschineneinsatz und die Kosten für Pflanzenschutz und Handelsdünger leitete er aus "Standarddeckungsbeiträge für Alternativkulturen" (Herausgeber: Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft) ab. Die anteiligen Gebäudekosten schätzte er in Höhe von S 3.650.-, die Verwaltungskosten in Höhe von S 2.000.- und die sonstige Kosten (Verpackung, EDV, Strom, Wasser, etc.) in Höhe von S 5.000.-. Er gelangte so zu einem Reinertrag von S 7.750.- für 1 Hektar Feldsalatanbau.

Dieser mit S 7.750.- errechnete jährliche Reinertrag erscheint zunächst im Vergleich zu dem dem angefochtenen Bescheid (und der BVE) zugrunde liegenden Reinertrag von ÖS 1.685,- sehr hoch und läßt auf eine zu niedrige Bewertung des Zuschlages für intensiven Feldgemüseanbau schließen. Bedenkt man aber, dass dieser Reinertrag nicht nachhaltig erzielbar ist und in den Folgejahren auch der bei üblicher Bewirtschaftung unterstellte Reinertrag von ÖS 1.018,- je ha nicht erzielbar ist, so ist die Aussage des Sachverständigen, wonach der angesetzte Zuschlag gerechtfertigt sei, dahin zu verstehen, dass der im angefochtenen Bescheid festgesetzte Zuschlag für intensiven Feldgemüseanbau weder zu hoch noch zu niedrig festgesetzt wurde, sondern angemessen ist.

Für die Angemessenheit der bekämpften Zuschläge für intensiven Feldgemüseanbau spricht auch der mündlich vereinbarte "Fruchtfolge bedingte Grundstücksflächentausch", in dem der Salatproduzent G den Berufungswerbern die 1,5-fache Ackerfläche im Tauschweg zur konventionellen landwirtschaftlichen Bewirtschaftung überlässt.

Die Feststellung des Sachverständigen, dass „der feldmäßige Anbau von Salat den Boden sicher nicht mehr beanspruche als die in diesem Gutachten angeführten Kulturpflanzen Mais und Zuckerrübe, die durch intensive Bodenbearbeitung und Pflegemaßnahmen und späten Erntezeitpunkt den Boden ebenfalls sehr belasteten“ bestritten die Berufungswerber nicht. Das in der Berufung vorgebrachte Argument, wonach „intensive Bodenbearbeitung und Erntearbeiten bei nassen Bodenverhältnissen vor allem bei schweren Böden starke Schäden an der Bodenstruktur verursache und dadurch in den Folgejahren vor allem bei Mais und Zucker-

rüben mit deutlichen Mindererträgen zu rechnen sei“ konnte daher nicht berücksichtigt werden.

Die vom Sachverständigen zitierten Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen für die Bewertung landwirtschaftlicher Sonderkulturen zur Hauptfeststellung der Einheitswerte auf den 1. Jänner 1988 sind hier nur insoweit von Bedeutung, als sie Rückschlüsse auf die Verwaltungspraxis zulassen. Aus der Verwaltungspraxis allein lassen sich aber nach der ständigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die Berufungswerber keine Rechte ableiten. Der Einwand der Berufungswerber, wonach der Zuschlag für Feldgemüsebau für günstige und weniger günstige Lagen in gleicher Höhe angesetzt werde, mußte daher aus zweierlei Gründen erfolglos bleiben. Einerseits entspricht dieses Berufungsvorbringen nicht der Verwaltungspraxis und andererseits können allein aus einer bestimmten Verwaltungspraxis keine Rechte abgeleitet werden.

Den Berufungswerbern wurde die Stellungnahme des Sachverständigen einschließlich der darin enthaltenen Reinertragsermittlung für 1 Hektar Feldsalatanbau zur Kenntnis gebracht. Weder gegen die vom landwirtschaftlichen Sachverständigen unterstellten Annahmen noch gegen die Reinertragsermittlung selbst erhoben die Berufungswerber Einwendungen. Für den Unabhängigen Finanzsenat bestehen daher keine Bedenken, dass die vom Sachverständigen erstellte Reinertragsermittlung für 1 Hektar Feldsalatanbau eine taugliche Schätzungsgrundlage für die Ermittlung der strittigen Zuschläge für intensiven Feldgemüseanbau darstellt. Die berufungsgegenständliche Bewirtschaftung in Form des Salatanbaues hat somit nachweislich zu einer wesentlichen Ertragssteigerung geführt. Gegen die im angefochtenen Bescheid (und in der Berufungsvorentscheidung) angesetzten Zuschläge für intensiven Feldgemüseanbau bestehen daher weder dem Grunde noch der Höhe nach Bedenken. Der Zuschlag für intensiven Feldgemüsebau gem. § 40 in der Höhe von ÖS 12.000,- je Hektar zum Ertragswert entspricht dem Gesetz. Die Berufung war daher im Punkt Zuschläge für intensiven Feldgemüseanbau als unbegründet abzuweisen.

Betreffend die Berufungspunkte Umwandlung von landwirtschaftlicher Nutzfläche (Acker) in Wald und die Zuschläge für überdurchschnittliche Tierhaltung wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 2. Februar 2004 verwiesen, weil diese Punkte im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat nicht mehr strittig waren und auch die Parteien diesbezüglich nichts Neues mehr vorbrachten.

Insgesamt war der Berufung daher **teilweise stattzugeben**, der angefochtene Bescheid aber ebenso wie in der nicht mehr dem Rechtsbestand angehörenden Berufungsvorentscheidung **abzuändern**. Die im Spruch angeführte Berechnung des Einheitswertes entspricht der Einheitswertberechnung in der Berufungsvorentscheidung.

Linz, am 19. Juni 2006