

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Marco Laudacher in der Beschwerdesache FHSMIT, vom 4. Juli 2016, gegen den Bescheid des Finanzamtes FRU vom 29. Juni 2016, betreffend Einheitswert des land- u. forstwirtschaftl. Betriebes zum 1.1.2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung

### zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

### A. Im Beschwerdeverfahren dargestellter Sachverhalt:

1. Mit Einheitswertbescheid vom 29. Juni 2016 wurde für den Bf. der Einheitswert (EW) für land- und forstwirtschaftliche Flächen (Hauptfeststellung zum 1.1.2014) mit 22.100,00 € festgesetzt.

Nutzung	Fläche	Hektarsatz (€)	Ertragswert (€)
Landwirtschaftlich genutzte Flächen	19,8722 ha	1008,00	20.031,18
Forstwirtschaftlich genutzte Flächen	0,7621 ha	110,00	83,83
Summe			20.115,01
Öffentliche Gelder 33% von 6.296,69 €			2.077,91
Summe			22.192,92

Einheitswert			22.100,00
--------------	--	--	-----------

2. Mit Schreiben vom 4. Juli 2016 wurde gegen den EW-Bescheid zum 1.1.2014 vom 29. Juni 2014 Beschwerde eingelegt:

a. Sämtliche Grundstücke des unter diesem EW erfassten Betriebes befänden sich im Überflutungsbereich der Donau und würden regelmäßig bei Hochwasser überflutet. Zwar sei ein Abschlag von 20% berücksichtigt worden. Da jedoch der gesamte Betrieb im Hochwasserabflussbereich liege, sei man der Meinung, dass zusätzlich noch ein gesamtbetrieblicher Abschlag auf den EW anzuwenden wäre.

Es sei ein wesentlicher Unterschied, ob ein Betrieb nur Teilflächen im Hochwasserabflussbereich habe oder der gesamte Betrieb im Hochwasserabflussbereich liege. Bei Teilflächen im Hochwassergebiet könne im Fall eines Hochwassers auf den restlichen Flächen landwirtschaftliches Einkommen erwirtschaftet werden. Wenn der gesamte Betrieb durch Hochwasser massiv überflutet sei, könne in dem betreffenden Jahr kein Einkommen bzw nur ein Verlust erwirtschaftet werden.

Dieser Umstand sei von wesentlicher wirtschaftlicher Bedeutung und habe somit gesamtbetriebliche Relevanz. Dies führe letztendlich bis zur Frage, ob bzw mit welcher Perspektive dieser Betrieb grundsätzlich geführt bzw auch weitergeführt werden könne.

Gerechtfertigt sei jedenfalls ein gesamtbetrieblicher Abschlag zum Einheitswert.

b. Weiters sei festzustellen, dass sich der gesamte Betrieb im Grundwasserschongebiet nördliches Eferdinger Becken befinde. Damit verbunden seien entsprechende Auflagen bzw Verbote der Anwendung von Pflanzenschutzmitteln. Diese Einschränkung habe einen wirtschaftlichen Nachteil (gegenüber Betrieben ohne Wasserschongebiet) zur Folge, der im EW nicht berücksichtigt worden sei.

c. Man stelle daher den Antrag

- einen gesamtbetrieblichen Abschlag von 5% für die Tatsache zu berücksichtigen, dass der gesamte Betrieb im Hochwasserabflussbereich der Donau liege und
- einen gesamtbetrieblichen Abschlag von 5% für die Tatsache zu berücksichtigen, dass der gesamte Betrieb sich in einem Wasserschongebiet befinde.

d. Der VfGH habe eine Hauptfeststellung angeordnet, damit die EW die tatsächlichen bzw aktuellen Umstände berücksichtigen könnten. Im Konkreten würden die bisherigen Bewertungen (mit Ausnahme der öffentlichen Gelder) übernommen.

Die aufgezeigten bzw beantragten Änderungen würden dem Auftrag des VfGH für eine Neubewertung der EW entsprechen.

3. Mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 9. Juni 2017 wurde die Beschwerde gegen den EW-Bescheid zum 1.1.2014 abgewiesen. In der Bescheidbegründung vom 3. Juli 2017 wurde folgendes ausgeführt:

a. Von der Bodenklimazahl seien die Zu- und Abschläge zum Zweck der Berücksichtigung der wirtschaftlichen Ertragsbedingungen vorzunehmen. Hierbei seien gemäß § 38 Abs 4 BewG für die im § 32 Abs 3 Z 2 lit a bis c BewG genannten wirtschaftlichen Ertragsbedingungen ortsübliche Verhältnisse zugrunde zu legen. Diese ortsüblichen Verhältnisse habe man unter Bezugnahme auf die am 4. März 2014 im Amtsblatt zur Wiener Zeitung kundgemachten Vergleichsbetriebe ermittelt.

Gleiches gelte für die gemäß § 32 Abs 3 Z 2 lit d BewG betriebsindividuell zu berücksichtigende Betriebsgröße. Der Bezug zu den Vergleichsbetrieben werde dadurch hergestellt, dass dieselbe Richtlinie, welche zur Einwertung der Vergleichsbetriebe herangezogen worden sei, auch beim gegenständlichen Betrieb angewandt werde und in Summe ein Abschlag von 15% ermittelt worden sei. Daraus ergebe sich eine Betriebszahl von 42,0.

b. Gemäß § 38 Abs 1 BewG betrage für einen Betrieb mit der Betriebszahl 100 der Hektarsatz 2.400,00 €. Dieser Wert sei gesetzlich festgelegt und für die Abgabenbehörde verbindlich. Die weitere Bewertung des landwirtschaftlichen Betriebes erfolge nach dem Verhältnis der Ertragsfähigkeit zu den Vergleichsbetrieben durch Verwendung der Betriebszahl, welche die Relation der Ertragsfähigkeit zum Hauptvergleichsbetrieb zum Ausdruck bringe. So habe der in der Beschwerde angeführte Vergleichsbetrieb die Betriebszahl 47,3; dessen Hektarsatz errechne sich mit 2.400,00 € mal 47,3 (Betriebszahl) gebrochen durch 100, was einen Hektarsatz von 1.135,20 € ergebe. In Anwendung auf den gegenständlichen Betrieb ergebe das 2.400,00 € mal 42,0 (Betriebszahl) gebrochen durch 100, also den Hektarsatz 1.008,00 €.

c. Der so ermittelte Hektarsatz sei Ausgangspunkt für die nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes vorgegebene Methode der Errechnung des Ertragswertes für die wirtschaftliche Einheit zum Zweck der Feststellung des Einheitswertes.

Der EW eines landwirtschaftlichen Betriebes werde somit im Wege der vergleichenden Bewertung festgestellt, wobei hinsichtlich der natürlichen Ertragsbedingungen die rechtskräftigen Bodenschätzungsergebnisse maßgebend seien. Diese würden im Zuge der Bodenschätzung ermittelt und in der Bodenklimazahl ausgedrückt.

Die Bodenschätzungsergebnisse der Gemeinde F seien 1985 überprüft worden und ab 1.1.1988 wirksam. Die rechtskräftigen Bodenschätzungsergebnisse beinhalteten alle Faktoren, die die Ertragsfähigkeit beeinflussen könnten (zB Boden-, klimatische-, Wasser-, Gelände- und sonstige Verhältnisse). Schadensereignisse wie Hochwasser, Dürre- bzw Regenperioden, die in der Land- und Forstwirtschaft immer wieder auftreten würden, die Bewirtschaftung erschwerten und zu Ertragseinbußen führten, seien grundsätzlich in den Bodenschätzungsergebnissen berücksichtigt. Schadensereignisse beeinflussten selbstverständlich auch das landwirtschaftliche Einkommen in den betreffenden Jahren wesentlich. Für die Feststellung des EW seien aber nicht die in einzelnen Jahren tatsächlich erzielten Einkommen und die Schadensereignisse dieser

Jahre maßgeblich, sondern die im Wege der vergleichenden Bewertung ermittelten Ertragswerte.

Umstände, die bei der Einwertung der rechtsverbindlich kundgemachten Vergleichsbetriebe keine Berücksichtigung gefunden hätten, könnten nicht berücksichtigt werden.

d. Zum landwirtschaftlichen Vermögen gehörten auch jene Flächen, deren Bewirtschaftung aufgrund von naturschutzbehördlichen Auflagen eingeschränkt sei. Bei der Ermittlung des EW seien im Eigentum des Grundeigentümers verbleibende Grundflächen auch dann zu berücksichtigen, wenn deren Bewirtschaftung aufgrund naturschutzbehördlicher Auflagen eingeschränkt sei (§ 30 Abs 1 Z 2, § 46 Abs 2, § 50 Abs 3 BewG). Bei der Bewertung blieben somit alle Komponenten, die mit der Einbringung in ein Wasserschongebiet im Zusammenhang stünden, außer Betracht. Daher seien wesentliche Nutzungseinschränkungen oder absolute Nutzungsverbote, erhöhte Aufwendungen, Wirtschafterschwernisse und allfällige Entschädigungen bei der Feststellung des EW nicht zu berücksichtigen.

Die Beschwerde sei daher als unbegründet abzuweisen.

4. Mit Schreiben vom 6. Juli 2017 wurde gegen die BVE vom 9. Juni 2017 (zugegangen am 14. Juni 2017) berufen:

a. (1) Richtig sei, dass bei den einzelnen Grundstücken gemäß Bodenschätzungsergebnis aus dem Jahr 1985 Faktoren wie Hochwasser ordnungsgemäß berücksichtigt worden seien. Was aber im bekämpften Bescheid nicht geprüft worden sei, beinhalte die Frage, ob nur Teilflächen oder der gesamte Betrieb vom Hochwasserabflussbereich betroffen sei.

(2) Im Prinzip habe man die jahrzehntealten Bewertungsregeln fortgeschrieben. In mehreren höchstgerichtlichen Entscheidungen habe man befunden, dass die EW zu aktualisieren und an die aktuellen ökonomischen Verhältnisse anzupassen seien. Dies habe man im konkreten Fall verabsäumt.

(3) Im Gegensatz zu früher sei es von existentieller Bedeutung, ob nur eine Teilfläche oder der gesamte Betrieb in den betreffenden Jahren vom Hochwasser betroffen sei. Der finanzielle Aufwand für Betriebsmittel, moderne Maschinen und Betriebsführung, sei gegenüber früher deutlich gestiegen. Im Falle eines Erntenausfalles gebe es nicht nur – wie früher – keinen Ertrag, sondern aufgrund der eingesetzten finanziellen Mittel einen massiven finanziellen Verlust. Diese möglichen finanziellen Verluste gingen zwischenzeitlich so weit, dass es als existenzgefährdend eingestuft werden müsse, wenn der gesamte Betrieb betroffen sei. Dieser Umstand sei im bekämpften Bescheid nicht berücksichtigt worden.

b. (1) Im Bescheid habe man auch festgestellt, dass wesentliche Nutzungseinschränkungen oder absolute Nutzungsverbote bei der Feststellung des EW nicht zu berücksichtigen seien.

(2) Diese Feststellungen widersprächen dem höchstgerichtlichen Auftrag die EW an die aktuellen ökonomischen Verhältnisse anzupassen. Gerade im konkreten Fall sei das Verbot von bestimmten Pflanzenschutzmitteln erst wenige Jahre in Kraft. Es sei komplett realitätsfremd und möglicherweise auch verfassungswidrig, solche aktuellen Entwicklungen (Verbote) nicht bei den EW zu berücksichtigen (bei der Betriebsprämie sei das ja auch möglich).

c. Man stelle daher den Antrag

- einen gesamtbetrieblichen Abschlag von 5% für die Tatsache des Liegens im Hochwasserabflussbereich,
- einen gesamtbetrieblichen Abschlag von 5% für die Tatsache des Befindens des Betriebes im Wasserschutzgebiet anzusetzen und
- eine mündliche Verhandlung beim Verwaltungsgericht vorzunehmen.

5. Am 21. Dezember 2017 wurde die Beschwerde gegen den EW zum 1.1.2014 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Im gegenständlichen Fall seien Hochwasser sowie die eingeschränkte Bewirtschaftungsmöglichkeit der landwirtschaftlichen Grundflächen des Bf. aufgrund naturschutzbehördlicher Auflagen (Wasserschongebiet) als ertragsmindernde Umstände iSd § 32 Abs 3 BewG vorgebracht worden.

**Schadensereignisse wie Hochwasser**, die in der Land- und Forstwirtschaft immer wieder auftreten würden und die Bewirtschaftung erschwerten sowie zu Ertragseinbußen führten, **seien grundsätzlich in den Bodenschätzungsergebnissen berücksichtigt**. Umstände wie Hochwasser könnten im Rahmen der wirtschaftlichen Ertragsbedingungen nicht berücksichtigt werden. Hinsichtlich des **Abschlages für das Wasserschongebiet** sei festzuhalten, dass bei Ermittlung des Einheitswertes für das landwirtschaftliche Vermögen auch jene Grundflächen zu berücksichtigen seien, deren Bewirtschaftung aufgrund naturschutzbehördlicher Auflagen eingeschränkt sei. Der Abschlag für das Vorliegen eines Wasserschongebietes könne daher ebenfalls nicht zuerkannt werden.

6. Mit Schreiben vom 18. April 2018 wurde für den 2. Mai 2018 zur mündlichen Verhandlung geladen. Am 23. April ersuchte der Bf. telefonisch um Verschiebung der mündlichen Verhandlung. Nach Abklärung wurde der Termin von Mittwoch dem 2. Mai 2018 von 9.30 Uhr auf 13.00 Uhr verlegt.

7. In der mündlichen Verhandlung wurde folgendes vorgebracht:

- a. Der Sachverhalt wird vom Sachbearbeiter vorgetragen.
- b. Der Finanzverwaltung wird das Wort erteilt: Das Finanzamt bleibt bei der bisherigen Rechtsansicht, dass keine zusätzlichen Abschläge zulässig sind.
- c. Der Sachbearbeiter erteilt dem Bf. das Wort:

Bf.: 2013 hat sich der Fokus allgemein verändert. Heute geht es um den landwirtschaftlichen Grund. Ich bin ein Nebenerwerbslandwirt, dadurch ist für mich

nicht diese Dramatik, weil ich ein Erwerbseinkommen habe. Für den Fall, dass ich ein Haupteinverdienender wäre, wäre es geradezu fahrlässig gegenüber meiner Familie. Wenn man zurückschaut, das große Hochwasser war 1954. Das war sicher genauso schlimm, aber was war damals: Das ist eingeeckert worden und das war es. Heute aber, durch die ganzen Vorleistungen – ob das Düngereinsatz ist oder Maschineneinsatz – hat man massivste Ausgaben, aber keine Einnahmen. Man hat massivste Verluste in so einem Jahr. Und es ist verantwortungslos, wenn du so etwas als Vollerwerbsbetrieb führst. Wenn es zur Gänze im Hochwassergebiet liegt, ist es fahrlässig, den als Vollerwerb zu führen.

Natürlich sind die Abschläge für die einzelnen (Teil)Flächen richtig berücksichtigt. Im Hochwasserjahr hat man aber einen Verlust, den man gar nicht mehr schlucken kann, auch nicht in den Folgejahren.

Der zweite Punkt ist das Pflanzenschutzmittelverbot. Man hat es auch in Deutschland gesehen: Die Höchstgerichte haben zwischenzeitig in Österreich und in Deutschland mehrmals schon die Einheitswerte aufgehoben, weil neue Faktoren nicht berücksichtigt werden. Was ist in Österreich geschehen, man hat den alten Wert hergenommen, die Betriebsprämie hat man dazugeschlagen und ist genauso nach dem System „alt“ weitergefahren. Es gibt keine neuen Sachen, die in der Hauptfeststellung bewertet worden wären, obwohl das Höchstgericht verschiedene Punkte beauftragt hat. Das deutsche Höchstgericht hat Einheitswerte wieder aufgehoben, weil keine neuen Möglichkeiten herangezogen wurden, Bewertungen vorzunehmen.

SB: War es das?

Bf.: Ja.

SB: Es ist ihnen aber klar, dass man die Pauschalierung deshalb wieder herangezogen hat, weil man sonst nach richtigen Werten rechnen müsste. Das wäre dann ein Problem, das alle betrifft, wenn man von der Pauschalierung weggeht und das mit richtigen Werten alles bewertet ....

Bf.: Die Pauschalierung ist ja grundsätzlich sinnvoll.

SB: Man läuft Gefahr, dass dann einmal die richtigen Werte genommen werden müssen, wenn man die Pauschalierung abschafft.

Bf.: Das glaube ich nicht, dass man die 300.000 landwirtschaftlichen Betriebe in Österreich bewerten kann, dass sich die Verwaltung den Aufwand antut.

Gegenüber Berufskollegen habe ich wirtschaftliche Nachteile. Ich will ja nicht das System Pauschalierung abschaffen, sondern das System Pauschalierung verbessern. Zum 1.1.2014 sind die alten Werte hergenommen worden, das ist schon ein bisschen extrem. Sonst hat es keine Änderung gegeben.

SB: Ja das ist das System der Vergleichsbetriebe, das ist das System.

Finanzamtsvertreterin: Die alten Einheitswerte sind nicht herangezogen worden.

SB: Nein.

Bf.: Aber die alten Grundlagen.

Finanzamtsvertreterin: Das ist klar. Die Kriterien werden dieselben sein, das liegt am Bewertungsbeirat. Und da sitzen ihre Vertreter drinnen.

Bf.: Den Bewertungsbeirat kann ich eh nicht ändern. Aber es kann nicht sein, wenn es naturschutzrechtliche Auflagen gibt, dass das im EW unberücksichtigt bleibt. Es ist auch geplant, 20% der landwirtschaftlichen Flächen unter Natura 2000 zu stellen und ich kann nicht beurteilen, ob es dann Erschwernisse gibt. Und beim Wasserschutzgebiet habe ich gegenüber anderen landwirtschaftlichen Betrieben Nachteile.

SB: Ja, ....

Bf.: Also ich will das System der Pauschalierung nicht abschaffen, sondern die Flächen des Wasserschutzes sind ja bekannt und das hat nichts mit der Pauschalierung zu tun.

SB: Aber dass sie in einem Wasserschutzgebiet sind, haben sie schon gewusst, als sie das erhalten haben.

Bf.: Bitte?

SB: Das wussten sie die ganze Zeit, dass sie in einem Wasserschutzgebiet sind.

Das war ihnen nicht unbekannt und dass man dort sowieso mit Spritzmitteln vorsichtig umgehen muss, ergibt sich aus der Natur der Sache. Das ist nichts Ungewöhnliches.

Bf.: Das war früher landwirtschaftliche Nutzfläche. Diese Einschränkung ist deutlich jünger als zehn Jahre.

Finanzamtsvertreterin: Da müssen sie ja Entschädigungen erhalten haben.

Bf.: Nein. Entschädigungen gibt es im engeren Wasserschutzgebiet. Es gibt ein Wasserschutzgebiet und ein Wasserschongebiet.

Finanzamtsvertreterin: Sie sind im Wasserschongebiet.

Bf.: Ja, im Wasserschongebiet gibt es keine Entschädigungen, im Wasserschutzgebiet gibt es die Zonen 1, 2, 3, wo für 1-2 Entschädigungen gezahlt werden, für Zone 3 auch nicht. Im Wasserschongebiet gibt es nur Auflagen und keine Entschädigungen.

Finanzamtsvertreterin: Bewertungsrechtlich spielt das leider für uns keine Rolle.

Bf.: Klar, die Verwaltung kann das machen. Aber die Höchstgerichte haben von den Verwaltungsbehörden letztendlich Änderungen eingefordert.

SB: Das was wir da im Eferdinger Becken haben, ist ein Grundwasserschongebiet.

Bf.: Das ist auch ein Wasserschutzgebiet ....

SB: Da gibt es das Grundwasser und eine VO zum Schutz des Grundwassers und da stehen simple Dinge drinnen. Dass man zB bestimmte Rohstoffe nicht lagern darf.

Bf.: Bestimmte Pflanzenschutzmittel nicht anwenden darf.

SB: Dann gibt es aber Möglichkeiten sich Entschädigungen zu holen. Das fängt an bei der ÖPUL, wo es Pflegeausgleiche gibt, für ökologisch wertvolle Flächen. Aber das kennen sie alles, weil sie selbst in der Abteilung arbeiten. Es gibt von den Gemeinden Entschädigungen. Es gibt Naturschutzförderungen für bestimmte Naturschutzmaßnahmen.

Bf.: Ja, wie jeder andere Landwirt auch, kann ich Förderungen bekommen. Aber durch das Wasserschongebiet habe ich keine Möglichkeit Entschädigungen zu lukrieren. Nur generell als landwirtschaftlicher Betrieb.

SB: Sie sind ja ein landwirtschaftlicher Betrieb. Da können sie sowohl über die ÖPUL als auch über die Gemeinde oder beim Land Vereinbarungen schließen.

Bf.: Für ein Wasserschutzgebiet, aber ich habe ein Schongebiet.

SB: Welcher Nachteil soll entstehen, weil sie bestimmte Pflanzenschutzmittel nicht verwenden dürfen?

Bf.: Dass ich es nicht mit der Qualität bewirtschaften kann, weil andere Mittel teurerer sind, die weniger Wirkung haben oder ich andere Fruchtfolgen heranziehen muss, damit ich die Wahlfreiheit habe, wie in einem anderen Vergleichsbetrieb. Ich habe mehr Überfahrten, mehr Mittelankauf, mehr Arbeitskräfte.

SB: Der Grund gehört ihnen wie lange?

Bf.: Ca seit 2002.

Finanzamtsvertreterin: Ich habe hier einen Beschluss vom 19.12.2001.

SB: Gut, dann ist die Sachverhaltsermittlung abgeschlossen, ich darf sie bitten draußen Platz zu nehmen.

## **B. Der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt**

Die zu bewertenden Grundstücke befinden sich im Hochwasserschutzgebiet und im Grundwasserschongebiet.

## **C. Rechtslage**

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

2. Gemäß § 30 Abs 1 Z 2 BewG gilt die Z 1 (... „zum landwirtschaftlichen Vermögen gehören“ .... ) auch für landwirtschaftliche Flächen, deren Bewirtschaftung aufgrund naturschutzbehördlicher Auflagen eingeschränkt ist.

3. Nach § 32 BewG 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 (Abs 2). Bei der Beurteilung der nachhaltigen Ertragsfähigkeit sind die wesentlichen Umstände zu berücksichtigen,



die den Wirtschaftserfolg beeinflussen (natürliche Ertragsbedingungen, wirtschaftliche Ertragsbedingungen – Abs 3).

4. Gemäß § 34 BewG wird für die Bewertung von landwirtschaftlichen Betrieben von einem Hauptvergleichsbetrieb ausgegangen. Die Bodenklimazahl dieses Hauptvergleichsbetriebes ist mit 100 anzunehmen (Abs 1). Für bestimmte Betriebe (Vergleichsbetriebe) stellt das BMF 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 wird in einem Hundertsatz (Betriebszahl) ausgedrückt, die Betriebszahl des Hauptvergleichsbetriebes ist 100 (Abs 3).

5. Nach § 35 BewG 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.

6. Bei der Festlegung der Betriebszahlen sind nach § 36 BewG 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 Bodenschätzungsgesetz – Abs 1). 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).

7. Nach § 37 BewG wird zur Feststellung des EW 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.

8. Nach § 38 BewG beträgt der Ertragswert je Hektar für die Betriebszahl 100 (den Hauptvergleichsbetrieb) 2.400,00 € (Abs 1). Das BMF bestimmt mit VO, mit welchen Ertragswerten pro Hektar (Hektarsätzen) die im § 39 Abs 2 Z 1 lit a und b angeführten 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).

9. Der Vergleichswert ergibt sich nach § 39 BewG ... für alle Betriebe aus der Vervielfachung des Hektarsatzes mit der in Hektar ausgedrückten Fläche des Betriebes (Abs 1). Teile des landwirtschaftlichen Betriebes, die unproduktives Land sind, scheiden für die Bewertung aus (Abs 3).

10. Nach § 40 BewG sind Zu- und Abschläge nur zu machen, wenn

- 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
- die Abweichung zu einer wesentlichen Minderung oder Steigerung der Ertragsfähigkeit führt.

11. Nach § 44 BewG trifft das BMF 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.

12. Für die Bewertung des forstwirtschaftlichen Vermögens sind gemäß § 46 BewG die §§ 30 bis 32 Abs 2 und §§ 35, ...39, 44 BewG entsprechend anzuwenden.

13. Kundmachung des BMF über die Bewertungsgrundlagen für das landwirtschaftliche Vermögen zum 1.1.2014 (GZ BMF- 010202/0100-VI/3/2014, verlautbart im Amtsblatt zur Wiener Zeitung am 1.3.2014):

Nach § 2 wird der landwirtschaftliche Hauptvergleichsbetrieb durch die in den §§ 3 und 4 näher beschriebenen Merkmale und Bedingungen verkörpert.

14. 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.

#### **D. Rechtliche Erwägungen zum festgestellten Sachverhalt**

1. Die Beschwerde richtet sich weder gegen das Ausmaß der Flächen im EW-Bescheid, noch gegen die verwendeten Parameter:

a. Die landwirtschaftlich genutzten Flächen von 19,8722 ha ergeben mit einem Hektarsatz von 1.008,00 € € einen Ertragswert von 20.031,18 €.

b. Der Hektarsatz wurde gemäß § 38 Bewertungsgesetz ermittelt: Da für die Betriebszahl 100 der Ertragswert je Hektar gemäß § 38 Abs 1 Bewertungsgesetz mit 2.400,00 €

anzusetzen ist, ergibt sich bei einer Betriebszahl von 42,0 der angegebene Hektarsatz ( $2.400,00/100 \times 42,0 = 1.008,00 \text{ €}$ ).

c. Die Betriebszahl ermittelt sich wie folgt:

- Die Bodenklimazahl ergibt sich als Durchschnittszahl für jeden Betrieb in der Gemeinde im Bodenschätzungsverfahren (dessen Bekämpfung nur auf Ebene der Gemeinde möglich ist). Die Bodenklimazahl beträgt 49,4.
- Die wirtschaftlichen Verhältnisse entsprechen den Angaben im Formular über „Regionalwirtschaftliche und betriebliche Verhältnisse“, sie wurden mit 5% Abschlag bemessen.
- Der Abschlag aufgrund der Betriebsgröße von 19,8722 ha ergibt sich aus den Richtlinien zur Ableitung der Betriebszahlen landwirtschaftlicher Vergleichsbetriebe: Bei einer Betriebsgröße zwischen 15 und 20 Hektar beträgt der Abschlag 10%.

d. Tabelle:

Bodenklimazahl		49,4
Ab- bzw Zuschläge für wirtschaftl Ertragsbedingungen	-5,00%	
Betriebsgröße	-10,00%	
Summe Zu- und Abschläge	-15,00%	
Betriebszahl		42,0

e. Der Ertragswert der forstwirtschaftlich genutzten Fläche ergibt sich aus Fläche (0,7621 ha) mal Hektarsatz 110,00 € mit 83,83 €.

2. Strittig ist im vorliegenden Fall ausschließlich, ob für die zu bewertenden Grundstücke, die sich in einem Überflutungsbereich der Donau und in einem Wasserschongebiet befinden, zusätzliche Abschläge von jeweils 5% vorzunehmen sind.

a. (1) Nach § 1 Abs 2 Bodenschätzungsgesetz umfasst die Bodenschätzung bei Feststellung der Ertragsfähigkeit auch die Bodenbeschaffenheit, die Geländegestaltung, die klimatischen Verhältnisse und die Wasserverhältnisse. Zudem ist nach § 3 Bodenschätzungsgesetz bei Änderung der Verhältnisse durch Vermurungen, Bergrutsche usw (dazu gehören auch Überschwemmungen) eine Nachschätzung durchzuführen.

(2) Hochwasserverhältnisse sind damit Gegenstand der Bodenschätzung und im Schätzungsergebnis mitberücksichtigt. Der Hochwasserfaktor wurde berücksichtigt. Ein zusätzlicher Abschlag kommt nicht in Betracht.

b. (1) Bei der Ermittlung des Einheitswertes sind Grundflächen auch dann zu berücksichtigen, wenn deren Bewirtschaftung aufgrund naturschutzbehördlicher Auflagen eingeschränkt ist (§ 30 Abs 1 Zi 2 iVm Abs 1 Zi 1 BewG).

Der Betrieb befindet sich im Wasserschongebiet. In diesen Bereichen existieren wichtige Wasservorkommen (Grundwasser, besondere Quellen usw), die besonders geschützt werden müssen. Deshalb werden spezielle Auflagen erlassen, beispielsweise die Nichtverwendung bestimmter Herbizide. Zum Wasserschongebiet wird meist ein größeres Gebiet per Verordnung des Landeshauptmannes erklärt.

(2) Nach Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar Bewertungsgesetz, § 30, Rz 16, sind naturschutzrechtliche Einschränkungen solche des Eigentumsrechtes, wofür eine Entschädigung zusteht. Diese Entschädigung ist zur tatsächlichen Nutzung hinzuzudenken und bildet mit dieser eine Einheit. Der aus dieser Kombination mögliche Ertrag ist für die Bewertung maßgebend. Ist die Entschädigung geringer als der zustehende Anspruch, liegt kein Grund für die Verringerung des EW vor. Denn die Verringerung kann nur mit Zustimmung, also der Nichtgeltendmachung eines zustehenden Rechtes entstehen und ist daher dem subjektiven Bereich zuzurechnen, der bei der Einheitsbewertung keine Berücksichtigung erfährt (Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar Bewertungsgesetz, § 30, Rz 16; s dazu auch „Häufige Fragen zur Hauptfeststellung LuF 2014“, Nr 333 (Entschädigungszahlungen Natura 2000): Da gemäß § 30 Abs 1 Z 1 BewG 1955 Einschränkungen der Bewirtschaftung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens aufgrund naturschutzrechtlicher Auflagen bei der Ermittlung des Einheitswertes unberücksichtigt bleiben, sind auch damit in Zusammenhang stehende Entschädigungszahlungen (Natura 2000, Vertragsnaturschutz) nicht anzugeben.

(3) Nach § 40 BewG sind Abschläge und Zuschläge nur zu machen, wenn die tatsächlichen Verhältnisse der im § 36 Abs 2 BewG bezeichneten Ertragsbedingungen von den regelmäßigen Verhältnissen .... wesentlich abweichen und außerdem die Abweichung zu einer wesentlichen Minderung oder Steigerung der Ertragsfähigkeit führt.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass eine wesentliche Abweichung von den regelmäßigen Verhältnissen und eine Minderung der Ertragsfähigkeit nicht vorliegen. Die Bestimmung eines Gebietes als Wasserschongebiet führt zwar zu Auflagen zB bezüglich der verwendbaren Herbizide, mindert aber nicht wesentlich den Ertrag der Landwirtschaft, sondern führt uU. lediglich zu einer Umschichtung in andere (resistentere) Ertragsfolgen. Problematische oder nicht mehr zugelassene Pflanzenschutzmittel (wie Terbythylazin oder Metazachlor) können durch andere Wirkstoffe und Spritzfolgen jederzeit ersetzt werden (OÖ. Wasserschutzberatung, Wasserschutzblatt 1/2013, Kapitel Gewässerbelastung durch Pflanzenschutzmittel). Mit neuen Wirkstoffkombinationen haben die Pflanzenschutzfirmen darauf reagiert (Landwirtschaftliche Umweltberatung Steiermark, Wasserschutzblatt 2/2014, Kapitel Verbot von Pflanzenschutzmitteln in Wasserschongebieten). Auch Düngung ist in Schongebieten erlaubt und unproblematisch (s zB Versuchsreferat Steiermark, Ackerbauliche Versuche, Körnermaisbau im Wasserschongebiet). In der veröffentlichten Richtlinie zur Hauptfeststellung der land- und forstwirtschaftlichen Einheitswerte sind unter den übrigen Umständen (die zu Abschlägen führen) daher auch nur Abschläge für Hagelgefährdung und für Trockengebiete angegeben. Das Führen eines

Betriebes im Naturschutzgebiet bzw Wasserschongebiet wird nicht zusätzlich mit einem Abschlag abgegolten.

Zudem hat der Bf auch nicht klargestellt, worin die wesentliche Abweichung bzw die wesentliche Minderung bestanden hat. Mit den diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerde – die Auflagen durch das Verbot von bestimmten Pflanzenschutzmitteln seien ein wirtschaftlicher Nachteil gegenüber Betrieben ohne Wasserschongebiet – konnte eine wesentliche Abweichung und Ertragsminderung in Bezug auf vergleichbare Betriebe nicht dargetan werden.

Aus den bezeichneten Gründen kommt eine Berücksichtigung naturschutzrechtlicher Auflagen in Form eines zusätzlichen Abschlages bei der Berechnung des Einheitswertes nicht in Betracht.

### 3. Zusammenfassung:

#### a. Der EW wurde wie folgt ermittelt:

Nutzung	Fläche	Hektarsatz	Ertragswert
Ldw genutzte Flächen	19,8722 ha	1.008,00 €	20.031,18 €
Unproduktive Flächen			
Forstwirtschaftl. genutzte Flächen	0,7621 ha	110,00 €	83,83 €
Summe			20.115,01 €
Öffentliche Gelder			2.077,91 €
	33% von 6.296,69 €		
Summe gesamt			22.192,92 €
EW 1.1.2014			22.100,00 €

b. Die Berechnung erfolgte nach den gesetzlichen Vorgaben in den §§ 20c und 32 ff. (bis 46) BewG. Das Ausmaß der Grundstücksflächen sowie die verwendeten Zu- und Abschläge wurden nicht bekämpft. Im Wesentlichen beschränken sich die Beschwerdeausführungen darauf, dass zusätzliche Abschläge für das Hochwassergebiet und das Wasserschongebiet vorzunehmen sind.

c. Das Verhältnis zum Hauptvergleichsbetrieb nach § 34 BewG steht aufgrund der örtlichen Gegebenheiten fest und ergibt einen Querschnitt über die Ertragsverhältnisse der Betriebe eines Bundeslandes. Daher ist nicht auf die Ertragsverhältnisse eines einzelnen Betriebes abzustellen, sodass die Argumentation einer Berücksichtigung der tatsächlichen Ertragsverhältnisse des Betriebes des Bf. von vorneherein nicht greifen kann. Die Durchschnittsbetrachtung liegt im Wesen der bei der EW-Ermittlung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe vorzunehmenden Ertragswertermittlung.

Durch die Erfassung des Einheitswertes zum 1.1.2014 ist weiterhin gewährleistet, dass eine Pauschalierung durchgeführt werden kann und keine Aufzeichnungen geführt werden müssen. Dadurch kann auch die Grunderwerbsteuer vom EW festgesetzt werden (und nicht vom Verkehrswert). Die Böden werden nicht neu bewertet und aufgrund der Faktoren, die Einfluss auf die neuen EW haben, kann der alte EW nicht einfach mit dem neuen EW verglichen werden (Landwirtschaftskammer Niederösterreich, EW-Hauptfeststellung, Fragen und Antworten zur Neuregelung ab 1. Januar 2015).

d. Die Vorbringen des Bf. beschränken sich auf allgemeine Ereignisse, die entweder Bestandteil der Durchschnittsbetrachtung (Ernteauffälle, steigender Mitteleinsatz) oder nicht heranzuziehen sind (naturschutzrechtliche Auflagen).

Die Beschwerde war aus den bezeichneten Gründen abzuweisen.

#### **E. Zulassung zur Revision:**

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

Die Entscheidung stellt auf die vorliegende Gesetzeslage und die bisherige Rechtsprechung des VwGH ab. Grundsätzliche Bedeutung kann einer Rechtsfrage nur dann zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt. Im Erkenntnis wird im Wesentlichen darauf abgestellt, dass die Voraussetzungen für einen Abschlag nach § 40 BewG – eine wesentliche Abweichung und wesentliche Minderung der Ertragsfähigkeit – nicht vorliegen. Unter der Prämisse, dass keine grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung gegeben ist, wird keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage aufgeworfen (VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025).

Linz, am 3. Mai 2018

