



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 17. Dezember 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 3. Dezember 2007 betreffend Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes zum 1. Jänner 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe des in der Berufungsvorentscheidung vom 23. Oktober 2008 festgestellten Einheitswertes bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (kurz: Bw), ein Ehepaar, ist Eigentümerin eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes in XY „E-Bauer“. Für diese wirtschaftliche Einheit wird der Einheitswert zur EW-AZ 93/023-1-001/0 festgestellt.

Das Finanzamt Salzburg-Land stellte mit dem angefochtenen Bescheid den Einheitswert für den Grundbesitz (land- und forstwirtschaftlicher Betrieb) zum 1. Jänner 2007 neu mit Euro 17.900 fest (Wertfortschreibung gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 BewG).

In der Begründung des Bescheides wurde ausgeführt:

„ Berechnung des Einheitswertes (Angaben in Euro):

Nutzungsart	Fläche	Ha-Satz	Ertragswert
-------------	--------	---------	-------------

<i>landwirtsch. genutzte Flächen</i>	<i>21,5394 ha x</i>	<i>747,3074 =</i>	<i>16.096,5551</i>
<i>forstwirtsch. genutzte Flächen</i>	<i>8,7063 ha x</i>	<i>213,6988 =</i>	<i>1.860,5257</i>
<i>Gesamtgröße</i>	<i>30,2457 ha</i>		<i>17.957,0808</i>
<i>Einheitswert (gerundet gemäß § 25 BewG)</i>			<i>17.900</i>

*Der Berechnung des Hektarsatzes für die landwirtschaftlich genutzten Flächen wurden unterstellt:*

<i>Aufstellung</i>	<i>Zu- /Abschläge</i>	<i>Betriebszahl</i>
<i>Bodenklimazahl</i>		<i>32,100</i>
<i>Zuschlag für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen</i>	<i>4,7 %</i>	
<i>Abschlag für die Betriebsgröße</i>	<i>- 3,0 %</i>	
	<i>1,7 %</i>	<i>= 0,545</i>
<i>daher Betriebszahl (mindestens 1,0 – höchstens 100,0)</i>		<i>32,645</i>

*Der Hektarsatz für die Betriebszahl 100 beträgt gemäß BGBl. Nr. 649/1987*

*2.289,1943 Euro, daher Hektarsatz:  $2.289,1943 \times 32,645 / 100 = 747,3075$ .*

*Die Fortschreibung war erforderlich, weil durch die Bodenschätzung eine Änderung der natürlichen Ertragsbedingungen bescheidmäßig festgestellt wurde. "*

Innerhalb offener Frist wurde Berufung erhoben und eingewendet, dass die Gesamtfläche, nicht wie im Bescheid angeführt 30,2457 ha, sondern tatsächlich 26,9960 ha betragen würde. Offensichtlich sei bei der Anpassung der forstwirtschaftlich genutzten Fläche nicht berücksichtigt worden, dass sich dadurch bei gleicher Gesamtfläche die landwirtschaftlich genutzte Fläche verringert. Weiter wurde vorgebracht, dass im neuen Einheitswertbescheid für wirtschaftliche Ertragsbedingungen ein Zuschlag von 4,7 % vorgenommen wurde, während im Bescheid vom 28. Juli 1999 noch ein Abschlag von 16,6 % berücksichtigt wurde. Da sich die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen nicht verbessert, sondern sogar verschlechtert hätten, könne es sich bei dem Zuschlag nur um einen Irrtum handeln. Die Entfernung zum Lagerhaus habe von ursprünglich 3,6 km auf nunmehr 9,8 km zugenommen. Hinsichtlich der Milchabholung sei keine Änderung eingetreten. Die relative Nähe zur Stadt

habe für den Betrieb nur Nachteile (hohes Verkehrsaufkommen, Freizeitsuchende, Hunde, .....).

Das Finanzamt gab der Berufung teilweise statt und setzte den Einheitswert auf Euro 17.300 herab.

Berechnet wurde der Einheitswert wie folgt:

„ Berechnung des Einheitswertes (Angaben in Euro):

Nutzungsart	Fläche	Ha-Satz	Ertragswert
landwirtsch. genutzte Flächen	21,3500 ha x	742,9121 =	15.861,1754
forstwirtsch. genutzte Flächen	5,8002 ha x	255,0463 =	1.479,3198
Gesamtgröße	27,1502 ha		17.340,4952
Einheitswert (gerundet gemäß § 25 BewG)			17.300

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

Aufstellung	Zu- /Abschläge	Betriebszahl
Bodenklimazahl		32,100
Zuschlag für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen	4,1 %	
Abschlag für die Betriebsgröße	- 3,0 %	
	1,1 %	= 0,353
daher Betriebszahl (mindestens 1,0 – höchstens 100,0)		32,453

Der Hektarsatz für die Betriebszahl 100 beträgt gemäß BGBl. Nr. 649/1987

2.289,1943 Euro, daher Hektarsatz:  $2.289,1943 \times 32,453 / 100 = 742,9122$ . „

In einer gesonderten Bescheidbegründung wurde vom Finanzamt festgehalten:

„ Das Flächenausmaß des Waldes war auf 58,002 m<sup>2</sup> und das Flächenausmaß der LN auf 213.500 m<sup>2</sup> (wegen Erfassung von – als Bauland gewidmeten – Grundflächen im Flächenausmaß von 1.894 m<sup>2</sup> im Grundvermögen) abzuändern.

*Hinsichtlich des Zuschlages für wirtschaftliche Ertragsbedingungen (4,7 %) wird auf die maßgeblichen Vergleichsbetriebe (VB) und Untervergleichsbetriebe (UVB) verwiesen.*

*Äußere Verkehrslage (ÄV):*

*Liegt zwischen jener des VB A-Gut in 5431 Kuchl, G1, (Zuschlag 5,9 %) und ÄV des VB H-Gut in 5201 Seekirchen (Zuschlag 2,5 %), daher Zuschlag 4,2 %.*

*Innere Verkehrslage:*

*Ist am E-Gut vergleichbar mit UVB 'B-Gut' in 5452 Werfen, R3 (Zuschlag 2,9 %).*

*Hagelgefährdung:*

*Wird analog zu VB H-Gut in 5201 Seekirchen mit einem Hagelgefährdungsfaktor von 4,0 und daher Abschlag von 3,0 % beurteilt.*

*In Summe ergibt dies einen Zuschlag in Höhe von  $(4,2 + 2,9 - 3,0 =) 4,1$  %.*

*Der Zuschlag für wirtschaftliche Ertragsbedingungen in Höhe von 4,1 % trägt daher den Verhältnissen am E-Gut Rechnung. "*

Dagegen wurde fristgerecht der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen und ergänzend vorgebracht, dass es unverständlich sei, wie sich der Abschlag für wirtschaftliche Ertragsbedingungen von -16,6 % in einen Zuschlag von 4,1 % verändern kann. In der gesonderten Begründung wird hinsichtlich der äußeren Verkehrslage auf Betriebe in Kuchl und Seekirchen, hinsichtlich der inneren Verkehrslage auf den UVB B-Gut in Werfen Bezug genommen. Es erscheine fragwürdig, Betriebe als Maßstab heranzuziehen, die sich in einer vollkommen anderen Gegend des Landes Salzburg befinden. Es seien die tatsächlichen Gegebenheiten des gegenständlichen Betriebes maßgeblich. Hinsichtlich des Hektarsatzes der forstwirtschaftlichen Flächen sei bei der Korrektur der offensichtlich falsch angesetzten Flächen auch der pauschale Hektarsatz ohne Begründung geändert worden.

Mit Bericht vom 23. Jänner 2009 legte die Finanzbehörde erster Instanz die Berufung und den diesbezüglichen Verwaltungsakt an den Unabhängigen Finanzsenat vor.

Die Berufungsbehörde führte ein Vorhalteverfahren durch, in welchem darauf hingewiesen wurde, dass das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung – ohne in der Begründung darauf hinzuweisen – einen im Erstbescheid unterlaufenen Rechenfehler richtig gestellt hat. Im Erstbescheid wurde die Neuaufforstungsfläche irrtümlich mit 32.290 m<sup>2</sup>, anstelle von 3.229 m<sup>2</sup>, gerechnet. Da die Neuaufforstungsflächen nur mit Hälfte des Hektarsatzes zu

berücksichtigen sind (50 %), ergab sich in der Folge für die gesamte forstwirtschaftliche Fläche ein niedrigerer Hektarsatz. Die gesamte forstwirtschaftliche Fläche wurde in der Berufungsvorentscheidung von 8,7063 ha auf 5,8002 ha reduziert.

Im Antwortschreiben wiederholte die Bw ihre Vorbehalte gegen die vom Finanzamt vorgenommene vergleichende Bewertung. Gegen die in der Berufungsvorentscheidung angenommenen Flächen und den Hektarsatz für die forstwirtschaftlichen Flächen wurden keine Einwendungen mehr erhoben.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Nach dem Ergehen der Berufungsvorentscheidung ist noch der Zuschlag zu den wirtschaftlichen Ertragsbedingungen für die Berechnung des Hektarsatzes für die landwirtschaftlich genutzten Flächen strittig.

Land- und forstwirtschaftliches Vermögen ist nach den Vorschriften des zweiten Teiles (Besondere Bewertungsvorschriften) des Bewertungsgesetzes (kurz: BewG) zu bewerten (vgl. § 18 Abs. 1 BewG).

Die §§ 30 bis 45 BewG enthalten die besonderen Bewertungsvorschriften für das landwirtschaftliche Vermögen.

§ 32 BewG (Bewertungsgrundsatz, Ertragswert) hat folgenden Wortlaut:

*„ (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, 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.*

*(3) 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. 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 BewG enthält nähere Bestimmungen über den Hauptvergleichsbetrieb, die Vergleichsbetriebe und die 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 Hauptvergleichsbetriebe 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 BewG regelt die Einrichtung von Untervergleichsbetrieben:

*" 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. "*

§ 37 BewG (Gang der Bewertung) lautet wie folgt:

*" 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 BewG (Ermittlung des Hektarsatzes) hat folgenden Wortlaut:

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

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

*(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 BewG regelt die Ermittlung der Vergleichs- und Einheitswerte.

§ 40 BewG behandelt die Zu- und Abschläge.

Die gesetzliche Bewertung erfolgt daher nach der sog. vergleichenden Bewertung (vgl. *Twaroch-Wittmann-Frühwald*, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 36 Seite 197).

Im gegenständlichen Fall ist der Hektarsatz nach dem Verhältnis der Ertragsfähigkeit zu derjenigen der Vergleichsbetriebe (Untervergleichsbetriebe) zu ermitteln. Hierbei sind für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen im Sinne des § 32 Abs. 3 Z 2 lit. a und b ortsübliche Verhältnisse zugrunde zu legen (vgl. oben § 38 Abs. 4 BewG).

Die Bw beruft sich im Wesentlichen auf einen Abschlag für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen in Höhe von -16,6 %, der der Hauptfeststellung zum '1. Jänner 1988' (!) zugrunde gelegt wurde. Dass sich die Verhältnisse seit damals geändert haben, findet in den Bewertungen der Vergleichs- und Untervergleichsbetriebe ihren Niederschlag.

Die Berufungsbehörde kann auch keine Rechtswidrigkeit darin erkennen, dass die Finanzbehörde erster Instanz – wie in gesonderten Begründung zur Berufungsvorentscheidung ausführlich dargestellt – für die Zu- und Abschläge ua. einen Vergleichsbetrieb aus der Nachbargemeinde Seekirchen heranzieht, welcher damit in der Region des gegenständlichen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes liegt.

Die Feststellungen in der Berufungsvorentscheidung vom 23. Oktober 2008 entsprechen sohin der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden

Salzburg, am 1. August 2011