



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse, vom 28. April 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 26. März 2004 betreffend

1. Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes in Adresse2 (S-Gut), KG N, EZ 00 u.a., zum 1. Jänner 2004
2. Grundsteuermessbescheid zum 1. Jänner 2004
3. Zerlegung des Einheitswertes und des Grundsteuermessbetrages und
4. Bescheid über Beiträge und Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben für das Jahr 2004

entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Alleineigentümer des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes in Adresse2, KG N, EZ 00 u.a. (S-Gut), und bewirtschaftet dort einen landwirtschaftlichen Betrieb mit rund 41 ha landwirtschaftlicher Nutzfläche. Er betreibt eine intensive Milchwirtschaft mit Milchrindern der Rasse Jersey und hält 95 Milchkühe mit Nachzucht.

In der **Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes** und Festsetzung des Grundsteuermessbetrages land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zum 1.1.2003 gab der Berufungswerber zum Tierbestand im Jahresdurchschnitt an, dass 8 Kälber, 23 Stück Jungvieh 6 Monate bis 1 Jahr, 31 Stück Jungvieh 1 bis 2 Jahre und 95 Rinder über 2 Jahre gehalten werden.

Ergänzend führte er an, dass es sich um Tiere der Rinderrasse Jersey handle, deren Lebendgewicht bei 350 bis 400 kg liege.

Mit **Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2004** vom 26. März 2004 nahm das Finanzamt Braunau Ried Schärding eine Wertfortschreibung nach § 21 Abs. 1 Z 1 BewG vor und stellte den Einheitswert des berufungsgegenständlichen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes in Höhe von Euro 64.800 fest. Die landwirtschaftlich genutzten Grundstücksflächen im Ausmaß von 39,8295 ha wurden mit einem Hektarsatz von € 1.264,3219 und die forstwirtschaftlich genutzten Grundstücksflächen im Ausmaß von 2,2475 ha wurden mit einem Hektarsatz von € 270,7680 bewertet.

Zusätzlich wurde für überdurchschnittliche Tierhaltung mit überwiegend eigenen Erzeugnissen (§ 30 Abs. 3 BewG) ein Zuschlag gem. § 40 BewG zum Ertragswert ermittelt und dieser mit € 13.887,7830 festgestellt.

Mit Eingabe vom 26. April 2004 erhob der Abgabepflichtige **Berufung** gegen

1. den Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 2004 vom 26. März 2004
2. den von diesem Bescheid abgeleiteten Bescheid betreffend Grundsteuermessbetrag,
3. den Bescheid betreffend die Zerlegung des Einheitswertes und des Grundsteuermessbetrages und
3. den Bescheid über Beiträge und Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben für das Jahr 2004.

Der Berufungswerber machte Mängelhaftigkeit des Verfahrens, unrichtige rechtliche Beurteilung sowie falsche Beweiswürdigung geltend.

Er führte aus, dass sich die Berufung gegen die Bewertung der Großviecheinheit mit der Bewertungsziffer 1.0 richte. Er brachte vor, er habe in der Steuererklärung darauf verwiesen, dass die am Betrieb ausschließlich vorhandenen Jersey Kühe nur halb so schwer seien und statt 700 kg nur 350 kg wiegen würden. Diese Kühe gäben weniger Milch und der Dünger sei mit halber Menge des Nitratgehaltes pro Kuh am Feld. Die Tiere würden ohne menschliche Hilfe gebären und hätten einen höheren Eiweißgehalt als die anderen Rinderrassen. In Amerika würden 65% dänische Jerseykühe gehalten. Der Fettgehalt sei höher als bei anderen Rassen. Die Molkerei gebe zwar einen Zuschlag für diese Qualitätsmilch und vermänge diese mit der üblichen Kuhmilch, um eine Verbesserung der normalen Milch zu erreichen. Alles in Allem gäbe eine Jerseykuh weniger, aber qualitativ bessere Milch, der Schlachterlös sei jedoch nur die Hälfte im Vergleich mit anderen Kühen.

Nach dem Bewertungsgrundsatz des § 10 BewG werde der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Es sei daher die Nitratmenge, die Milchmenge und die Milchqualität in die Überlegungen einzubeziehen. Grundlage könne nicht die Groß-

vieheinheit sein, die weder EU-konform sei noch eine gute Milch berücksichtige. Der Berufungswerber beantragte daher, den Umrechnungsschlüssel im Sinne seines Antrages richtig zu stellen, wodurch sich keine Überschreitung des Normalbestandes mehr ergebe. Ergänzend erwähnte er, dass derzeit unmöglich Landarbeitskräfte zu bekommen seien, ein lebensfähiger Familienbetrieb mit 20 Kühen im Stall sich eine Kraft einsparen könnte und auch der Ehemann am Hof helfen könnte. Wenn die Landwirte wegen möglicherweise wieder steigender Zinsen ihre Kredite nicht weiter zurückzahlen könnten, werde das Höfesterben im noch größeren Ausmaß weitergehen. Dazu komme, dass vier Großhandelsketten den Milchmarkt beherrschten und über die Molkereien den Preisdruck auf die Bauern weitergeben würden.

Das Finanzamt legte die Berufung am 16. Dezember 2004 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Der Unabhängige Finanzsenat ersuchte den **landwirtschaftlichen Sachverständigen** Dipl.Ing. Friedrich Schnabl um eine Stellungnahme (Gutachten) darüber, ob die höhere Anzahl an gehaltenen Rindern (Jersey-Kühe) auch zu einer wesentlichen Steigerung der Ertragsfähigkeit geführt habe.

Das daraufhin erstellte Gutachten vom 26. März 2009 wurde dem Berufungswerber mit Vorhalt vom 30. März 2009 zur Kenntnis gebracht und ihm für eine allfällige Gegenäußerung eine Frist von vier Wochen eingeräumt. Der Berufungswerber ließ diese Frist ungenutzt verstreichen.

Die Stellungnahme des landwirtschaftlichen Sachverständigen wurde im Folgenden berücksichtigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 32 Abs. 2 BewG 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 entlohnten 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.

Gemäß 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.

Gemäß § 36 Abs. 1 BewG sind bei der Feststellung der Betriebszahlen die tatsächlichen Verhältnisse hinsichtlich der im § 32 Abs. 3 bezeichneten Ertragsbedingungen zugrunde zu legen; hiebei sind hinsichtlich der natürlichen Ertragsbedingungen die rechtskräftigen Ergebnisse der Bodenschätzung maßgebend (§ 16 Bodenschätzungsgesetz 1970, BGBl. Nr. 233).

Nach Abs. 2 leg. cit. 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, also auch hinsichtlich des Tierbestandes.

Ein Überbestand an Tieren ist jedoch bei der Feststellung des Einheitswertes durch Zuschläge gem. § 40 zu erfassen. Für die Höhe des Zuschlages ist der erzielbare Reinertrag maßgeblich.

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 Z 1 der Gewerbeordnung 1994 oder durch Buschenschanck (§§ 2 Abs. 1 Z 5 und 111 Abs. 2 Z 5 Gewerbeordnung 1994) begründet ist.
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.

Im angefochtenen Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2004 (Wertfortschreibung nach § 21 Abs. 1 Z. 1 BewG) wurden die Zuschläge für überdurchschnittliche Tierhaltung mit

überwiegend eigenen Erzeugnissen (§ 30 Abs. 3 BewG) in Höhe von 13.887,7830 Euro ermittelt. Das entspricht gemäß § 32 Abs. 2 einem Reinertrag von gerundet 772 Euro.

Dieser Zuschlag wurde aus dem in der Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes und zur Festsetzung des Grundsteuermessbetrages land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zum 1.1.2003 angegeben Tierbestand ermittelt. Demnach wurde im Jahresdurchschnitt folgender Tierbestand gehalten: 8 Kälber, 23 Stück Jungvieh 6 Monate bis 1 Jahr, 31 Stück Jungvieh 1 bis 2 Jahre und 95 Rinder über 2 Jahre. Der Berufungswerber gab dazu noch an, dass es sich um Tiere der Rinderrasse Jersey handelte, deren Lebendgewicht bei 350 bis 400 kg liege.

Nach einer telefonischen Auskunft, welche der landwirtschaftlichen Sachverständige beim amtlichen Bodenschätzer Dipl.Ing. Parzer einholte, wurden rund 530.000 kg Milch an die Molkerei geliefert. Die Milchreferenzmenge des Betriebes betrug 433.000 kg je Jahr. Das war die Milchmenge, die ohne Preisreduktion bei der Molkerei abgeliefert werden konnte. Der angegebene Tierbestand und die gelieferte Milchmenge wurden nach § 30 Abs. 7 in Viecheinheiten umgerechnet und dann der Zuschlag ermittelt.

Die Voraussetzungen dafür, dass dieser vom Finanzamt ermittelte Zuschlag gem. § 40 BewG für überdurchschnittliche Tierhaltung dem Gesetz entspricht sind also:

1. die tatsächlichen Verhältnisse der im § 36 Abs. 2 bezeichneten Ertragsbedingungen weichen von den regelmäßigen Verhältnissen, die bei der Feststellung der Betriebszahl oder bei der Ermittlung des Hektarsatzes unterstellt worden sind, wesentlich ab.
2. die Abweichung führt zu einer wesentlichen Steigerung der Ertragsfähigkeit

Als regelmäßige Verhältnisse wird eine Rindertierhaltung mit der in Österreich häufigsten Rinderrasse, dem Fleckvieh, unterstellt. Im Folgenden wird untersucht, ob die berufungsgegenständliche Rindertierhaltung mit Tieren der Rinderrasse Jersey gegenüber der Rindertierhaltung mit Fleckvieh zu einer wesentlichen Steigerung der Ertragsfähigkeit führt.

Nach dem vom landwirtschaftlichen Sachverständigen Dipl.Ing. Friedrich Schnabl erstellten Gutachten muss in der Milchrinderhaltung einerseits der Futterbedarf (Energiebedarf) für die Erhaltung (Erhaltungsbedarf) und andererseits der Futterbedarf (Energiebedarf) für die Milchleistung (Leistungsbedarf) in der Futterration abgedeckt werden.

Für die folgende Beispiele rechnung wird als Maßstab zur Energiebewertung bei der Milchkuh die Netto-Energie-Laktation (NEL) angewendet. Sie wird in Megajoule (MJ) angegeben. In der Fachliteratur wird für den Erhaltungsbedarf mit 21 MJ NEL je kg Lebendgewicht und Jahr gerechnet und für den Leistungsbedarf mit 3,2 MJ NEL je kg Milch.

Der Futterbedarf für die Nachzucht wird für beide Rassen gleich hoch angesetzt und kann daher in der Vergleichsrechnung vernachlässigt werden.

Die Milchkuhhaltung (Rasse Jersey) am Betrieb W hat folgenden Energiebedarf:

Erhaltungsbedarf: 95 Kühe x 375 kg = 35.625 kg x 21 = 748.125 MJ NEL

Leistungsbedarf: 530.000 kg x 3,2 = 1.696.000 MJ NEL

Gesamtbedarf: 2.444.125 MJ NEL

Dem wird nun die mit diesem Gesamtbedarf mögliche Produktion mit der in Österreich häufigsten Rinderrasse, dem Fleckvieh, gegenübergestellt (650 kg Lebendgewicht, 6.492 kg Milchleistung):

Erhaltungsbedarf: 71 Kühe x 650 kg = 46.150 kg x 21 = 969.150 MJ NEL

Leistungsbedarf: 460.930 kg x 3,2 = 1.474.976 MJ NEL

Gesamtbedarf: 2.444.126 MJ NEL

Vergleich des erwirtschafteten Rohertrages:

Jersey:

530.000 kg Milch á € 0,40/kg = € 212.000,00

35.625 kg Fleisch/Nutzungsdauer 10 Jahre: 3.562,5 kg á € 1,- = € 3.562,50

Summe: € 215.562,50

Fleckvieh:

460.930 kg Milch á € 0,40/kg = € 184.372,00

46.150 kg Fleisch/Nutzungsdauer 10 Jahre: 4.615,0 kg á € 1,- = € 4.615,00

Summe: € 188.987,00

Das heißt, dass bei gleichem Futtermitteleinsatz mit der Rasse Jersey um 24 Milchkühe mehr gehalten werden können und der erwirtschaftete Rohertrag dadurch um € 26.575,50

(215.562,50 – 188.987,00) höher ist als bei der Rasse Fleckvieh.

Bei Fleckviehhaltung mit erforderlicher Nachzucht und der oben angegebenen Milchleistung würden Zuschläge für überdurchschnittliche Tierhaltung mit überwiegend eigenen Erzeugnissen (§ 30 Abs. 3 BewG) in Höhe von 8.088,4890 Euro ermittelt. Das entspräche einem Reinertrag gem. § 32 Abs. 2 von gerundet 449 Euro.

Der Zuschlag bei Fleckviehhaltung wäre demgemäß um € 5.799,- niedriger als der für die Jerseykuhhaltung ermittelte. Das bedeutet aber auch, dass im Feststellungsbescheid Wertfortschreibung zum 1.1.2004 für die Jerseymilchkuhhaltung bei gleicher Futterbasis ein um € 322,- höherer Reinertrag gem. § 32 Abs. 2 unterstellt wurde.

Es muss nun untersucht werden, ob aus dem durch die zusätzliche Haltung von 24 Jersey-milchkühen um € 26.575,50 höheren Rohertrag ein Reinertrag von zumindest € 322,- ermittelt werden kann.

Die dabei vom landwirtschaftlichen Sachverständigen unterstellten Ausgangswerte stammen aus folgenden Quellen:

Die Standplatzkosten pro Milchkuh aus „Deckungsbeiträge und Daten für die Betriebsplanung 2008“ (Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft Umwelt und Wasserwirtschaft).

Der Arbeitszeitbedarf für die Milchkuhhaltung in Abhängigkeit von der Herdengröße und Arbeitslöhne wurden der einschlägiger Fachliteratur entnommen.

Die Tierarzkosten und die sonstigen Kosten wurden geschätzt.

Akh: Abkürzung für Arbeitskraft pro Stunde

	Euro je Standplatz	Euro je Akh	Nutzungs-dauer (Jahre)	Akh/Kuh/Jahr	Euro/Kuh/Jahr	Euro 24 Kühe
Melktechnik	1.200		12		100	2.400,00
Stall + Anlagen	6.000		30		200	4.800,00
Arbeitszeit		15		38	570	13.680,00
Tierarzt, Versicherung					140	3.360,00
Sonst. Kosten					80	1.920,00
				Aufwand		26.160,00

Rohertrag (zusätzlich 24 Jerseymilchkühe): 26.575,50

Reinertrag gem. § 32 Abs. 2 BewG **415,50**

Bei einem durchschnittlichen Milchpreis von € 0,40 je kg führt die höhere Anzahl von gehaltenen Jerseymilchkühen also zu einer wesentlichen Steigerung der Ertragsfähigkeit.

Zusammenfassend ergibt sich daher aus dem Gutachten des landwirtschaftlichen Sachverständigen, dass die Rinderhaltung mit Jersey-Kühen (tatsächlichen Verhältnisse) gegenüber der Fleckviehhaltung (unterstellte regelmäßige Verhältnisse) mit erforderlicher Nachzucht wesentlich abweicht und zu einer wesentlichen Steigerung der Ertragsfähigkeit führt.

Der landwirtschaftlichen Sachverständige berechnete auf Basis der oben angegebenen Milchleistung die Zuschläge für überdurchschnittliche Tierhaltung mit überwiegend eigenen Erzeugnissen (§ 30 Abs. 3 BewG) in Höhe von 8.088,4890 Euro. Das entspräche einem Reinertrag gem. § 32 Abs. 2 von gerundet 449 Euro. Dazu kommt, dass bei gleichem Futtermitteleinsatz mit der Rasse Jersey um 24 Milchkühe mehr gehalten werden können und der erwirtschaftete Rohertrag nach Berechnung des Sachverständigen dadurch um weitere € 26.575,50 höher ist als bei der Rasse Fleckvieh (vom Sachverständigen berechneter Reinertrag von 415,50 Euro).

Aus dieser im Gutachten des landwirtschaftlichen Sachverständigen dargestellten Berechnung ergibt sich, dass der im angefochtenen Bescheid festgestellte Zuschlag für überdurch-

schnittliche Tierhaltung gem. § 30 Abs. 3 BewG in Höhe von € 13.887,7830 jedenfalls gerechtfertigt ist.

Die Äußerung des Berufungswerbers, wonach die Molkerei auf Grund des höheren Fettgehaltes der Jerseykuhmilch einen Qualitätszuschlag bezahle, spricht ebenfalls für die Richtigkeit des festgestellten Zuschlages für überdurchschnittliche Tierhaltung. Die vom Berufungswerber vorgebrachten Argumente des geringeren Gewichtes der Jersey-Rinder und des geringeren Schlachterlöses sind hingegen nicht geeignet, die Richtigkeit des festgestellten Zuschlages für überdurchschnittliche Tierhaltung zu widerlegen und wurden auch im Gutachten des landwirtschaftlichen Sachverständigen bereits berücksichtigt.

Gegen die ebenfalls angefochtenen Bescheide betreffend Grundsteuermessbescheid zum 1. Jänner 2004, Zerlegung des Einheitswertes und des Grundsteuermessbetrages sowie betreffend Beiträge und Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben für das Jahr 2004 hat der Berufungswerber keine anderen Einwendungen vorgebracht, weswegen diese Bescheide als abgeleitete Bescheide das Schicksal der Berufung gegen den Grundlagenbescheid (betreffend Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes) teilen.

Aus den angeführten Gründen war die Berufung daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 30. Juni 2009