

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache BF, ORT1 NR, PLZ GEMEINDE, über die Beschwerde vom 08.12.2016 gegen den Bescheid der belannten Behörde Finanzamt Waldviertel vom 18.11.2016, **** betreffend Einheitswert des land- u. forstwirtschaftlichen Betriebes (Hauptfeststellung zum 1.1.2014) zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert wie folgt:

Der Einheitswert wird festgestellt mit Euro € 6.800,00.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf:

Einheitswerterklärung zur Hauptfeststellung 1.1.2014

Am 2. Juli 2014 langte beim Finanzamt Waldviertel (kurz FA) die mit 1. Juli 2014 datierte Erklärung zur Hauptfeststellung des Einheitswertes und Festsetzung des Grundsteuermessbetrages land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zum 1.1.2014 ("LuF1 HF2014") des Herrn BF (des nunmehrigen Beschwerdeführers, kurz Bf.) für seinen unter dem Aktenzeichen EWAZ **** erfassten landwirtschaftlichen Betrieb ein. Danach gehören zur wirtschaftlichen Einheit landwirtschaftlich genutzte Flächen im Ausmaß von 14,8033 ha und forstwirtschaftlich genutzte Flächen im Ausmaß von 5,7969 ha. Auf der Erklärung merkte der Bf. an, dass auf Grund der im Jahr 2012 erfolgten Bodenschätzung eine NEUER Einheitswertbescheid vorliege, welcher mit 1.1.2014 vom FA erlassen worden sei (Anmerkung BFG: dabei handelt es sich um den Wertfortschreibungsbescheid vom 17.12.2014 zum Stichtag 1.1.2014, der vom BFG mit Erkenntnis vom 14.5.2014, RV/7101389/2014 bestätigt wurde – im Folgenden kurz Wertfortschreibungsbescheid 1.1.2014). Aus diesem Sachverhalt liege kein Anlass vor, diesen zu ändern (Verpachtung – keine Tierhaltung). AMA-Daten seien nicht vorhanden, weil die Landwirtschaft seit 1.2.2008 verpachtet werde. Zur Zeit bestehe kein Anspruch des Grundeigentümers auf AMA-Prämien.

Der Erklärung angeschlossen wurde die Seite 1 des Pachtvertrages mit Herrn PÄCHTER

Einheitswertbescheid vom 18.1.2016– Hauptfeststellung zum 1.1.2014

Mit Einheitswertbescheid vom 18. November 2016 (Hauptfeststellung zum 1.1.2014 mit Wirksamkeit 1.1.2015) - dem Bf. zugestellt am 25. November 2016 - stellte das FA für den landwirtschaftlichen Betrieb des Bf. einen Einheitswert in Höhe von € 6.500,00 fest, der dem Bf. zur Gänze zugerechnet wurde.

Die Bescheidbegründung lautet wie folgt:

"Nutzung	Fläche	Hektarsatz (€)	Ertragswert (€)
<i>Landwirtschaftlich genutzte Flächen</i>	14,8033 ha	384,00	5.684,47
<i>Forstwirtschaftlich genutzte Flächen</i>	5,7969 ha	155,00	898,52
Zwischensumme			6.582,99
<i>Summe gesamt</i>			6.582,99
<i>Einheitswert (gerundet gemäß § 25 BewG)</i>			6.500

Landwirtschaftlich genutztes Vermögen

Die Bewertung des landwirtschaftlichen Vermögens erfolgte auf der Basis der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen vom 4. März 2014 (GZ: BMF-010202/0100-VI/3/2014).

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

<i>Bodenklimazahl</i>	23,9
<i>Ab- bzw. Zuschläge für wirtschaftliche Ertragsbedingungen</i>	
<i>Wirtschaftliche Verhältnisse und übrige Umstände</i>	- 20,10 %
<i>Betriebsgröße (14,8033 ha)</i>	- 13,00 %
<i>Gesamtsumme Ab-/Zuschläge</i>	- 33,10 %
<i>daher Betriebszahl (mindestens 1 bis höchstens 100)</i>	d.s. – 7,8
	16,0

Für die Betriebszahl 100 beträgt der Ertragswert je Hektar (Hektarsatz) gemäß § 38 BewG 2.400 Euro,

für die Betriebszahl 16,0 daher $2.400/100 \times 16,0 = € 384,00$

forstwirtschaftlich genutztes Vermögen bis einschließlich 10 ha

Die Bewertung des forstwirtschaftlichen Vermögens (Fläche unter 10 ha) erfolgte gemäß § 14 und Anlage 13 der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen vom 5. März 2014 (GZ. BMF-010202/0104-VI/3/2014) in der Fassung der Kundmachung vom 30. Dezember 2014.

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

<i>Wirtschaftswald-Hochwald im politischen Bezirk</i>	<i>Fläche</i>	<i>Hektarsatz (€/ha)</i>	<i>Ertragswert (€)</i>
<i>X (Land)</i>	<i>5,7969 ha</i>	<i>155,00</i>	<i>898,52</i>
<i>Summe Wirtschaftswald-Hochwald</i>	<i>5,7969 ha</i>		<i>898,52</i>
<i>Summe forstwirtschaftlich genutzte Flächen</i>	<i>5,7969 ha</i>	<i>155,00</i>	<i>898,52</i>

Die Feststellung erfolgte auf Grund der Erklärung und der Aktenlage."

Beschwerde vom 8.12.2016

In der dagegen fristgerecht eingebrachte Beschwerde wandte der Bf. ua. ein, dass im Laufe des Jahres 2012 eine Bodenschätzung durchgeführt worden sei. Als fixe Größe müsse daher angesehen werden: 1+2

"1.) Die Bodenklimazahl laut Bodenschätzung 2012 23,8

Ab- bzw. Zuschläge für wirtschaftliche Ertragsbedingungen

Wirtschaftliche Verhältnisse und übrige Umstände 26,1

Betriebsgröße (14,8033 ha Kleinbetrieb) 13,0

Gesamtsumme Abschläge 33,1d.s-9,3

2) ergibt eine Betriebszahl von-14,5

Der max. Ertragswert werde nunmehr pro Hektar (Hektarsatz) mit € 2.400,00 Euro gemäß § 38 BewG festgelegt:

x 14,5 % = € 348,00,

Der Hektarsatz beträgt € 348,00 Euro ...x 14,8033 ha 5151,55

Forstliche Fläche € 155,00/ha.....x 5,7969 ha.....898,52

Der land- und forstwirtschaftliche Einheitswert beträgt daher € 6.050,07"

Dieser Umstand sei wiederum nur durch eine NEUE Bodenschätzung abänderbar, oder es werde vom Gesetzgeber der Brutto-Hektarsatz von € 2,400 NEU festgesetzt oder abgeändert. Es könne doch nicht nach Belieben die Behörde jährlich die Ertragsbedingungen ohne Rechtsgrundlage NEU festlegen. Wirtschaftsfachleute würden seit mehreren Jahren ein rückläufiges Einkommen in der Landwirtschaft bestätigen.

Die Bodenklimazahl sei mit Bescheid vom 17.01.2014 (Anm BFG:

Wertfortschreibungsbescheid zum 1.1.2014) festgelegt worden, diese sei daher als FIXE Größe anzusehen und bleibe daher auch für Folgebescheide rechtswirksam.

Der forstwirtschaftliche Hektarsatz von € 155,00 sei grundsätzlich zu hoch angesetzt, da nicht alle 5,79 ha Wald als Hochwald schlagbar anzusehen seien.

Vielmehr könne davon ausgegangen werden, dass etwa 30% Jungwald – bis 20 Jahre, und etwa 20% durch die letzten Jahre der Waldfläche durch den Borkenkäferbefall gerodet-geschlagen werden müssten, diese Flächen seien zumindest teilweise

aufzuforsten. Es sei daher die nächsten Jahrzehnte von einer Flächennutzung zu 50% auszugehen.

Der pauschale Hektarsatz, die Erhöhung von 110,4627 Euro auf 155,00 Euro werde daher als weit überzogen, angefochten.

ANTRAG: Auf Grund der Sachverhalte, Einheitswerterhöhung in doch erheblichen Umfang, das sind von € 6.000,00 auf NEU € 6.500,00 Euro, werde der Bescheid vom 18. November 2016 angefochten und das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben, dessen Berichtigung beantragt.

Auf die erst 2 Jahre zurückliegende EW-Erhöhung von etwa 30%, d.s € 4.900,00 Euro auf 6.000,00 Euro werde hingewiesen, eine neuerliche Anhebung des Einheitswertes sei als nicht nachvollziehbar zurück zu weisen. Außerdem seien die Äcker und Wiesenflächen verpachtet, sodass keinerlei Ertrag, außer der Pacht, erlöst werden könne.

Das Finanzamt X habe es bis dato unterlassen, eine derartige Wertsteigerung auch ausreichend und schlüssig zu begründen, die erfolgte Bodenschätzung könne nicht derartige Abweichungen verursachen, wenn diese korrekt erfolgt wäre.

Der Einheitswertbescheid sei daher NEU zu berechnen, zu berichtigen.

Laut BewG in d.g. Fassung sei als Richtbetrieb

[...]

heranzuziehen.

Es sei daher auch darauf hingewiesen, dass der angefochtene EW-Bescheid eine höhere Bkz v. 23,8 aufweise.

Auf die Hanglagen der landwirtschaftlichen Flächen von bis zu 25 % Steigung bzw. Gefälle sei hingewiesen, sodass einige Feldstücke u.a. 626/3 mit einem Mähdrescher nicht mehr zur Gänze befahren werden können.

Aufforderung zur Entscheidung vom 13.4.2017

Mit Schreiben vom 13. April 2017 forderte der Bf. das FA nachdrücklich auf, seine Beschwerde zu prüfen und dem Bf. mittels Bescheid die Entscheidung bekanntzugeben, jede andere Möglichkeit der Nichtbearbeitung sei rechtlich unzulässig und werde strafrechtliche Maßnahmen zur Folge haben.

gesonderte Begründung vom 19. Mai 2017

Am 24. Mai 2017 wurde dem Bf. eine gesonderte Begründung des Finanzamtes vom 19. Mai 2017 zugestellt, in der einleitend darauf verwiesen wurde, dass am 19. Mai 2017 ein durch das Bundesrechenzentrum ausgefertigter Bescheid betreffend Beschwerde gegen den Einheitswertbescheid abgefertigt worden sei und die Ausführungen Bestandteil des Bescheides seien.

Die gesonderte Begründung lautet wie folgt:

"Mit dem Hauptfeststellungsbescheid zum 1.1.2014 wird für Ihren land- u. forstwirtschaftlichen Grundbesitz ein Ertragswert in der Höhe von 6.582,99 € festgelegt.

Der Berufungswerber, Herr BF, erklärt im Beschwerdeschreiben, dass es bereits durch die in der KG ORT1 durchgeführte Bodenschätzung zu einer Erhöhung des Einheitswertes gekommen ist. Eine weitere Erhöhung sei nicht nachvollziehbar und abzuweisen. Es wird darüber hinaus auf die starke Hangneigung seiner landwirtschaftlichen Flächen hingewiesen.

Grundsätzlich erfolgt die Bewertung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken mit dem Ertragswert, die Feststellung der Nutzungsart obliegt dem zuständigen Vermessungsamt.

1. Bewertung landwirtschaftliche Flächen: Zur Beurteilung der nachhaltigen Ertragsfähigkeit landwirtschaftlich genutzter Flächen sind gemäß § 32 (3) Bewertungsgesetz 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:

- a. Die natürlichen Ertragsbedingungen im Sinne des Bodenschätzungsgesetzes 1970 (Bodenbeschaffenheit, Geländegegestaltung, klimatische Verhältnisse, Wasserverhältnisse);*
 - b. Die im Rahmen der Hauptfeststellung neu errechneten wirtschaftlichen Ertragsbedingungen;*
- Beim landwirtschaftlichen Vermögen werden die natürlichen Ertragsbedingungen im Weg der Bodenschätzung ermittelt.*

Gemäß § 36 Abs. 1 BewG 1955 sind bei der Feststellung der Betriebszahlen für landwirtschaftliche Betriebe hinsichtlich der natürlichen Ertragsbedingungen (§ 32 Abs. 3 Z 1 BewG 1955) die tatsächlichen Verhältnisse, d.s. die rechtskräftigen Ergebnisse der Bodenschätzung, maßgebend.

Basierend auf den rechtskräftig festgestellten Bodenschätzungsergebnissen ergibt sich für Ihren Betrieb eine Bodenklimalzahl in der Höhe von 23,9 (- von 100 möglichen Punkten).

Die Ergebnisse der Bodenschätzung sind Grundlagenbescheid für den Einheitswertbescheid.

Gemäß § 192 BAO werden die in einem Feststellungsbescheid enthaltenen Feststellungen (z.B. Ergebnisse der Bodenschätzung) die für andere Feststellungsbescheide (z.B. Einheitswertbescheide) von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt.

Die Bodenschätzung in der Katastralgemeinde ORT1 fand in den Jahren 2011 und 2012 statt, die Bodenschätzungsergebnisse sind in Rechtskraft erwachsen. Einwendungen gegen Bodenschätzungsergebnisse können daher im Verfahren zur Einheitswertfeststellung gemäß § 252 Abs. 1 BAO nicht mehr mit Erfolg geltend gemacht werden.

- Abschlag für wirtschaftliche Verhältnisse und übrige Umstände

Von der Bodenklimatezahl sind Zu- und Abschläge zum Zwecke der Berücksichtigung von wirtschaftlichen Ertragsbedingungen vorzunehmen.

Hierbei sind gemäß § 38 Abs. 4 BewG 1955 für die im § 32 Abs. 3 Z 2 lit. a bis c BewG 1955 genannten wirtschaftlichen Ertragsbedingungen (regionalwirtschaftliche Verhältnisse des Standortes, Entfernung der Betriebsflächen zum Hof, Größe und Hangneigung der Betriebsflächen sowie übrige Umstände) - ortsübliche Verhältnisse zugrunde zu legen.

Die ortsüblichen Verhältnisse wurden unter Bezugnahme auf die am 4. März 2014 im Amtsblatt zur Wiener Zeitung kundgemachten Vergleichsbetriebe ermittelt.

Durch diese Kundmachung haben diese gemäß § 44 BewG 1955 rechtsverbindliche Kraft erhalten und sind einer weiteren inhaltlichen Überprüfung durch das Finanzamt nicht mehr zugängig. Gleiches gilt für die gemäß § 32 Abs. 3 Z 2 lit. d BewG 1955 betriebsindividuell zu berücksichtigende Betriebsgröße. Der Bezug zu den Vergleichsbetrieben wird dadurch hergestellt, dass dieselbe Richtlinie, welche zur Einwertung der Vergleichsbetriebe herangezogen wurde, auch bei Ihrem Betrieb angewandt und in Summe ein Abschlag von -33,10 % ermittelt wurde. Eine nochmalige Überprüfung der wirtschaftlichen Ertragsverhältnisse ihres Betriebes hinsichtlich Hangneigung, Entfernung und Größe der Betriebsflächen führt zu keinem höheren Abschlag.

Daraus ergibt sich für den gegenständlichen Betrieb eine Betriebszahl von 16,0. Für die Betriebszahl 100 beträgt der Ertragswert je Hektar (Hektarsatz) gemäß § 38 BewG 2.400 Euro, für die Betriebszahl 16,0 daher $2.400/100 \times 16,0 = € 384,00$.

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

2. Bewertung Wald: Gemäß § 14 der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen im Amtsblatt der Wiener Zeitung vom 5. März 2014, GZ: BMF-010202/0104-VI/3/2014, in der Fassung der Kundmachung vom 30. Dezember 2014, über die Bewertung des forstwirtschaftlichen Vermögens sind Betriebe mit nicht mehr als 10 Hektar Waldfläche pauschal nach einheitlichen Hektarsätzen zu bewerten.

Gemäß Anlage 13 dieser Kundmachung beträgt der Hektarsatz für den politischen Bezirk X 155 €.

Angesichts der absoluten Höhe des Einheitswertes bei derartigen Betriebsgrößen und des damit im Zusammenhang stehenden Aufwandes einer detaillierten Erhebung und Überprüfung der Bewertungsparameter hat die genannte Kundmachung die Grundlagen aus regionalen Forststatistiken entnommenen und einheitliche Hektarsätze festgelegt. Die Festlegungen dieser Kundmachung haben gemäß § 46 Abs. 2 und 3 BewG 1955 in Verbindung mit § 44 BewG 1955 rechtsverbindliche Kraft und sind daher der weiteren Überprüfung durch die Behörde entzogen.

Die gegen den Hauptfeststellungsbescheid erhobene Beschwerde ist daher abzuweisen."

Vorlageantrag vom 8.6.2017

Mit Eingabe vom 8. Juni 2017 beantragte der Bf. auf Grund des Erhaltes der ergänzenden Begründung die Vorlage der Beschwerde ans Bundesfinanzgericht, wobei einleitend darauf hingewiesen wurde, dass die Beschwerdevorentscheidung bisher fehle.

Weiters brachte der Bf. ua. ergänzend vor, dass die ausführliche Begründung den Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung vom 3.3.2014 bezüglich des Bescheides vom 17. Jänner 2014 (Wertfortschreibungsbescheid zum 1.1.2014) widerspreche.

Im Laufe des Jahres 2012 sei eine Bodenschätzung durchgeführt worden:

Als fixe Größe müsse daher angesehen werden: 1+2

"1.) Die Bodenklimanzahl laut Bodenschätzung 2012 23,8

Ab- bzw. Zuschläge für wirtschaftliche Ertragsbedingungen

Wirtschaftliche Verhältnisse und übrige Umstände 26,1

Betriebsgröße (14,8033 ha Kleinbetrieb) 7,0

Gesamtsumme Abschläge -33,1,d.s.-7,877

2) ergibt eine Betriebszahl von15,922

Der max. Ertragswert wird nunmehr pro Hektar (Hektarsatz) mit € 2.289,1943 Euro gemäß § 38 BewG

festgelegt: x 14,5 % = € 364,4855

Der Hektarsatz beträgt € 364,4855 Euro ...x 14,8033 ha5.395,5882

Forstliche Fläche € 110,4627/ha.....x 5,7969 ha.....640,3411

Zum Stichtag 1.1.2014 beträgt daher der Einheitswert € 6.035,92"

Es lägen Unstimmigkeiten in der Bewertung

Ab- und Zuschläge für wirtschaftlichen Ertragsbedingungen	2010	2014	2016
Wirtschaftliche Verhältnisse und übrige Umstände	30,4%	26,1%	20,1%
Sowie Betriebsgröße (14,8033 ha)	7,0%	7%	13%

vor, da die Ab- und Zuschläge für wirtschaftlichen Ertragsbedingungen nicht mit den Angaben der Bescheide von 2010 und 2014 übereinstimmen.

Es stehe fest, dass die laut Gesetz vorgegebene Bodenzahl um 3 %-Punkte überhöht angesetzt worden sei (hier sei auf den angeführten Richtbetrieb im Gesetzestext hingewiesen), daher auch die Berechnung des EW nicht korrekt ausgeführt worden. Wenn der Beamte vermeine, dass Hanglagen nicht zu berücksichtigen sind, sei auf das BewG 1955 verwiesen. Die Nutzungsart sei in der Beschwerde nicht erwähnt, daher habe der Beamte mit dem Gesetz nicht im Einklang entschieden. Hanglagen, im Fall des Bf. bis zu 25% Steigung, seien natürlich in den Ertragsbedingungen zu berücksichtigen.

Der Beamte weise selbst auf Seite-2- seiner ausführlichen Begründung darauf hin, dass gem. §38 Abs.4 BewG 1955 für die in §32 Abs.3 Z2 lt. a bis c BewG 1955 genannten wirtschaftlichen Ertragsbedingungen (regionaiwirtschaftliche Verhältnisse des Standorts , Entfernung der Betriebsflächen zum Hof, Größe und Hangneigung der Betriebsflächen sowie übrige Umstände) auch die Hangneigung zu berücksichtigen ist

Fest stehe nunmehr: Der Beamte habe in seiner ausführlichen Begründung 19. Mai 2017 wieder das Bodenschätzergebnis als Ertragswert herangezogen, obwohl keine Bodenschätzung NEU durchgeführt wurde, auch eine Änderung der Bemeßungsgrundlage zum Ertragswert € 2.400,00 / ha liegt nicht vor. Das mit der NEUEN Bodenschätzung ein Ertragswert ermittelt wurde, der ein Jahr später seine Gültigkeit verloren habe, gäbe es nur einen Grund: Der Beamte sei unfähig, sich zu seinen Schätzergebnis 2012 zu bekennen, oder er habe nicht die ausreichende Qualifikation. Sollten die weit überhöhten Bodenschätzergebnisse aus dem Jahre 2012 nicht korrekt durchgeführt worden sein, sei es der Behörde jederzeit möglich, dieses Ergebnis stichprobenartig vor Ort zu überprüfen.

Die wirtschaftlichen Verhältnisse hätten sich seit 2010 nicht verändert, weder seien Hanglagen flach geworden, noch seien Feldstücke in ihrer Größe geändert worden (Grundzusammenlegung).

Zur Betriebsgröße sei anzumerken, dass sich diese im Laufe der letzten Jahre gesteigert hätten und daher eine Anhebung v. 7 % auf 13% als gerechtfertigt erachtet werde.

Der Einheitswert sei daher NEU zu berechnen zu berichtigen!

Die Schätzungsergebnisse der Bodenschätzung 2012 seien in Schriftform dem Steuerpflichtigen vorzulegen.

Der Beamte komme in 3 Bescheiden mit Rechtswirksamkeit

1.1.2010	1.) Ab- bzw. Zuschläge für wirtschaftliche Ertragsbedingungen Wirtschaftliche Verhältnisse und übrige Umstände Betriebsgröße (14,8033 ha Kleinbetrieb)	30,4 7,0
1.1.2014	2.) Ab- bzw. Zuschläge für wirtschaftliche Ertragsbedingungen Wirtschaftliche Verhältnisse und übrige Umstände Betriebsgröße (14,8033 ha Kleinbetrieb)	26,1 7,0
1.1.2015	3.) Ab- bzw. Zuschläge für wirtschaftliche Ertragsbedingungen Wirtschaftliche Verhältnisse und übrige Umstände Betriebsgröße (14,8033 ha Kleinbetrieb)	20,1 13,0

zu unterschiedlichen Prozentsätzen. Die Zu-Abschläge = Betriebsgröße = seien innerhalb eines Jahres unterschiedlich angeführt. Da sich weder die Zufahrt = Abstand der Grundstücke zum Hof, Größe und Hangneigung = in einem Jahr ändern, stehe fest, dass der Beamte nicht qualifiziert sei, über derartige Fachfragen zu entscheiden.

Es besteht der begründete Verdacht, das auch bei der Bodenschätzung 2012 selbst der Beamte nicht korrekt gearbeitet habe.

Wenn die Behörde nichts zu verbergen habe, dann würde sie die Unterlagen der Bodenschätzung zur Prüfung zu Verfügung stellen.

Nach Wiedergabe von Teilen der gesonderten Begründung vom 19. Mai 2017 führte der Bf. sodann aus:

"Hätte zum 1.01.2014 ein EW von 6.582,99-Euro bestanden, dann wäre eine Berufung-Beschwerde obsolet, da aber mit 1.1.2015 eine EW-Erhöhung um neuerliche € 500,00 von der Behörde vorgenommen wurde, ist eine Beschwerde zu Recht erfolgt.

Kein normaler Staatsbürger könne nachvollziehen, wenn eine Bodenschätzung seriös durchgeführt wurde, das ein Jahr später eine neuerliche EW-erhöhung erfolgt bzw. die Ertragsbedingungen abgeändert wurden.

Eine sachlich-fachliche Begründung für diesen Schritt gibt es bis dato nicht.

Der Beamte habe in seiner ausführlichen Begründung herumargumentiert, dabei außer Unsinn und fehlerhaften Ausführungen + Angaben nichts zur Klärung beigetragen

Zusammenfassend kann festgestellt werden, das der Beamte zum 1.1.2014 einen EW-Bescheid auf Grundlage einer mysteriösen Bodenschätzung erlassen habe und dabei auch Angaben zu den Ab u. Zuschläge für wirtschaftliche Ertragsbedingungen; Wirtschaftliche Verhältnisse u. übrige Umstände Betriebsgröße (14,8033ha Kleinbetrieb) gemacht habe.

Mit 18. Nov. 2016 erläßt der Beamte einen neuerlichen EW-Bescheid mit einen Hauptfeststellungszeitpunkt 1.1.2014 - Wirksamkeit - Rechtskraft mit 1.01.2015, in welchem er neuerlich die Ertragsbedingungen u. Wirtschaftliche Verhältnisse getrennt ausweist, die aber nicht mit dem Bescheid 1.1.2010 + 14 übereinstimmen.

Der Beamte ist auf Grund seiner dilettantischen - ungenauen Angaben, sowie fehlerhaften Berechnungen nicht geeignet, derartige sensible Bescheide anzufertigen od. zu berechnen.

Die Behörde – Finanzamt X - werde daher aufgefordert, die Ergebnisse der Bodenschätzung vom Jahre 2012 in geeigneter Form dem Steuerpflichtigen zur Verfügung zu stellen, sodass diese auch ausreichend überprüft werden können.

Neuberechnung ergebe:

"1.) Die Bodenklimatezahl laut Bodenschätzung 2012 weit überhöht	23,8
<i>Ab- bzw. Zuschläge für wirtschaftliche Ertragsbedingungen</i>	
Wirtschaftliche Verhältnisse und übrige Umstände	30,4
Betriebsgröße (14,8033 ha Kleinbetrieb)	13,0
Gesamtsumme Abschläge	-43,4....d.s. – 1,3292
2) ergibt eine Betriebszahl von13,4708

Der max. Ertragswert wird nunmehr pro Hektar (Hektarsatz) mit € 2.400,00 Euro gemäß § 38 BewG festgelegt: x

13,4708 % = € 323,30,

Der Hektarsatz beträgt € 323,30 Euro ...x 14,8033 ha	4.785,90
Forstliche Fläche € 155,00/ha.....x 5,7969 ha.....	898,51
<i>EW der gesamten Liegenschaft</i>	<i>€ 5.684,41"</i>

Da sich durch die Bodenschätzung die Bodenklimatezahl von 19,8 (p.a. 2010) auf 23,8 erhöht habe (hier sei auf die Werte des Richtbetriebes 20,8 hingewiesen) könnten doch nicht zusätzlich die wirtschaftlichen Verhältnisse gekürzt werden, wozu keinerlei rechtliche Grundlage vorliege.

Weiters sei bis dato nicht berücksichtigt worden, dass die landwirtschaftlichen Flächen seit 2008 verpachtet werden und die Wegstrecken zu den Pachtflächen ab dem Hof des Pächters 5 km betragen. Dies sei bei den wirtschaftlichen Verhältnissen zu berücksichtigen.

Versendung der BVE vom 19.6.2017 ohne Zustellnachweis

Nach der Aktenlage wurde im gegenständlichen Einheitswertverfahren am 19. Juni 2017 eine Beschwerdevorentscheidung von einem Mitarbeiter des Finanzamtes elektronisch genehmigt, die am 22. Juni 2017 über das Bundesrechenzentrum - ohne Zustellnachweis – automatisiert versendet wurde. Dem Bf. ist - aus welchen Gründen auch immer – das Poststück mit der Beschwerdevorentscheidung nicht tatsächlich zugekommen.

weitere Eingaben/Urgenzen des Bf. ans FA vom 21.6.2016 und 2.1.2018

Mit am 21. Juni 2017 und am 2. Jänner 2018 beim FA eingelangten Eingaben bemängelte der Bf. abermals, dass der Eingang der BVE bis dato nicht erfolgt sei, ihm sei lediglich am 24. Mai 2017 die ausführliche Begründung durch die Post zugestellt worden. Dabei rügte er außerdem, dass sein Vorlageantrag nicht an das Bundesfinanzgericht zur entsprechenden Beurteilung/rechtlichen Entscheidung weitergeleitet worden sei.

Zustellung der Beschwerdevorentscheidung am 11.1.2018

Am 10. Jänner 2018 gab das Finanzamt eine Ausfertigung der mit 19. Juni 2017 datierten Beschwerdevorentscheidung zur Post und wurde die Beschwerdevorentscheidung dem Bf. nachweislich am 11. Jänner 2018 von der Post ausgefolgt.

Aufforderung des Bf. vom 15.1.2018 den Vorlageantrag vorzulegen

Mit Eingabe vom 15. Jänner 2018, beim FA eingelangt am 16. Jänner 2018, forderte der Bf. das FA nochmals auf, den Vorlageantrag – wie dieser am 20. Juni 2017 ans FA übersandt wurde – an das BFG weiterzuleiten. Weiters warf der Bf. dem FA vor, dass das Datum der Beschwerdevorentscheidung nachdatiert worden sei, weil diese das gleiche Datum wie die Bescheidbegründung aufweisen müsse. Einer Bescheidbegründung könne nicht der zugehörige Bescheid einen Monat später ausgestellt werden, diese Vorgehensweise sei rechtswidrig.

Weiters warf der Bf. die Frage auf, weshalb man im EW-Bescheid vom 1.1.2010 mit einen Abschlag für wirtschaftliche Ertragsbedingungen von 30,4 % andere wirtschaftliche Verhältnisse festgestellt habe, als im Bescheid vom 18. Nov. 2016 mit einen Abschlag für wirtschaftliche Ertragsbedingungen von 20,10%. Feststehe, dass seit der Betriebsübernahme 1973 sich in der Beschaffenheit der Grundstücke-Hanglagen u.a. sich nichts verändert habe, sodass auch die Zu u. Abschläge für wirtschaftliche Ertragsbedingungen unverändert mit 30,4 %-Punkten auszuweisen seien. Die Bodenklimazahl sei zum Richtbetrieb um 3 % Punkte überhöht. Als Richtbetrieb sei

[...]

heranzuziehen.

Vorlage der Beschwerde samt Vorlagebericht vom 18. Jänner 2018

Am 18. Jänner 2018 legte das FA die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht (eine Ausfertigung davon wurde auch dem Bf. übermittelt) gab das FA dazu eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt ab:

"Richtig ist, dass die Beschwerdeentscheidung und die dazugehörige Begründung ein unterschiedliches Datum aufweisen (jeweils Datum der Erstellung durch das Bundesrechenzentrum bzw. durch das Finanzamt). Dieser Umstand macht die Beschwerdeentscheidung vom 19.06.2017 aber nicht rechtswidrig. Darüber hinaus kommt diesem Faktum aus folgendem Grund keine entscheidende Bedeutung zu:

Unstrittig dürfte sein, dass die am 22.06.2017 vom Bundesrechenzentrum versendete Beschwerdeentscheidung vom 19.06.2017 dem Bf. (erst) am 11.01.2018 zugestellt worden ist und der Vorlageantrag vom 08.06.2017 vor der Zustellung der Beschwerdeentscheidung eingebracht wurde (Eingangsstempel Finanzamt: 21.06.2017).

Ein Vorlageantrag setzt aber unabdingbar eine Beschwerdeentscheidung voraus. Wird er vor Zustellung der Beschwerdeentscheidung gestellt, so ist er wirkungslos und als unzulässig zurückzuweisen (Ritz, BAO⁵, § 264 Tz 6 u. 17 und dort zitierte Judikatur).

Es wird daher die Zurückweisung des Vorlageantrages beantragt."

Replik des Bf. und Einbringung eines – weiteren - Vorlageantrages beim BFG

In der Folge brachte der Bf. am 25. Jänner 2018 beim Bundesfinanzgericht

- 1.) eine Replik zum Vorlagebericht des Finanzamtes ein (der dem FA in Kopie zu einer allfälligen Gegenäußerung übersandt wurde) und
- 2) direkt einen (weiteren) Vorlageantrag ein, der im Original gemäß § 264 Abs 4 lit b) iVm § 249 Abs 1 BAO an das Finanzamt Waldviertel unter Hinweis auf die Bestimmung des § 265 BAO über die Vorlage der Beschwerde und der Akten weitergeleitet wurde.

Vorhalt des BFG bei Übersendung der Schriftsätze des Bf. ans FA

Bei Übersendung der Schriftsätze des Bf. ans FA wies das BFG darauf hin, dass die Ansicht des Finanzamtes im Vorlagebericht vom 18. Jänner 2018, wonach ein Vorlageantrag unabdingbar eine Beschwerdevorentscheidung voraussetzt und dass vor Zustellung der Beschwerdevorentscheidung gestellte Vorlageanträge zurückzuweisen sind, grundsätzlich zutreffend sei.

Dies gelte nach dem VwGH-Erkenntnis vom 25.11.1999, 99/15/0136, dann nicht, wenn zwar noch nicht die Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerdevorentscheidung), aber bereits deren Begründung der Partei zugestellt wurde. In einem solchen Fall ist ein nach Bekanntgabe der gesonderten Begründung eingebrachter Vorlageantrag nicht unwirksam (siehe dazu Ritz, Verfrühte Anträge – Anträge zur Fristwahrung, SWK 27/2015, 1254; Ritz, BAO6, § 264 Rz 6).

Im gegenständlichem Fall sei unstrittig, dass dem Beschwerdeführer am 24. Mai 2017 die gesonderte Begründung vom 19. Mai 2017 zur Beschwerdevorentscheidung zugestellt wurde und wäre daher der oben angeführten Ansicht folgend der Vorlageantrag vom 8. Juni 2017 als wirksam anzusehen.

Sofern nicht bereits der Vorlageantrag vom 8. Juni 2017 Wirksamkeit entfalte, sei jedenfalls der Vorlageantrag vom 25. Jänner 2018 als fristgerecht eingebracht anzusehen, da die Einbringung direkt beim Bundesfinanzgericht innerhalb einer Frist von einem Monat ab der am 11. Jänner 2018 erfolgten Zustellung der Beschwerdevorentscheidung erfolgte.

Es werde daher eine inhaltliche Behandlung der Beschwerde gegen den Einheitswertbescheid zum 1.1.2014 (Hauptfeststellung mit Wirksamkeit ab 1.1.2015) vom 18. November 2016 durch das Bundesfinanzgericht beabsichtigt.

weitere Vorlage samt Vorlagebericht des Finanzamtes vom 17. April 2018

Mit Vorlagebericht vom 17. April 2018 – eine Ausfertigung davon wurde auch dem Bf. übersandt - legte das FA den Vorlageantrag vom 25.1.2018 – samt weiteren Teilen des Einheitswertaktes EWAZ **** (S. NR-123) – dem BFG elektronisch vor.

Dabei führte das FA zum Sachverhalt ua. aus, dass aufgrund des Vorlageantrages des Bf. vom 25.1.2018 nunmehr jedenfalls über die Beschwerde inhaltlich zu entscheiden sein werde, und dem Bf. daher der von der Abgabenbehörde ermittelte Sachverhalt zur Stellungnahme übermittelt worden sei (§ 183 Abs. 4 BAO).

Bei der vorangegangenen Sachverhaltsermittlung (Entwicklung der Bodenklimatezahl, siehe Tabelle „Entwicklung Bodenklimatezahl“, Bl. 92) sei evident geworden, dass die Ergebnisse der im Jahr 2012 durchgeführten Bodenschätzung zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen EW-Bescheides vom 18.11.2016 in der Grundstücksdatenbank noch nicht berücksichtigt waren (siehe Spalten „EMZ“ der Tabelle u. Ausdruck Grundstücksdatenbank v. 17.05.2017, Bl. 30 EW-Akt). Auch dieses Faktum sei dem Bf. unter Anchluss eines Ausdrucks aus der Grundstücksdatenbank vom 28.02.2018 vorgehalten worden.

Gleichzeitig seien dem Bf. die im angefochtenen Bescheid unterstellten ortsüblichen Verhältnisse und wirtschaftlichen Ertragsbedingungen (Anm.: Daten „Richtbetrieb“, Bl. 89)

übermittelt und der im Amtsblatt der Wiener Zeitung kundgemachte Vergleichsbetrieb (Bl. 90) bekanntgegeben worden.

In der Stellungnahme vom 30.03.2018 führe der Bf. im Wesentlichen aus, dass die Bodenschätzung nicht korrekt durchgeführt worden sei. Die übermittelten Daten zu den unterstellten ortsüblichen Verhältnissen und wirtschaftlichen Ertragsbedingungen (= Daten "Richtbetrieb") seien vom Bf. in insgesamt vier Positionen abgeändert worden (Anm.: Abschläge für regionale Lage, Vermarktungsverhältnisse und Entwicklungsdynamik, Entfernung der Feldstücke zum Wirtschaftshof und Trockengebiet).

Die Änderungen hinsichtlich der ersten beiden Positionen seien ohne Begründung erfolgt. Zur durchschnittlichen Entfernung der Feldstücke zum Wirtschaftshof vertrete der Bf. die Ansicht, dass hiefür die Entfernung zum Pächterhof maßgeblich sei. Zur Position „Trockengebiet“ vertrete der Bf. die Ansicht, dass die jährliche Niederschlagsmenge laut eigenen Aufzeichnungen einen Abschlag von 10 % rechtfertige (Anm.: = Jahresniederschlag unter 500 mm lt. Richtlinie zur Ableitung der Betriebszahlen landwirtschaftlicher (Vergleichs-)Betriebe).

Als Beweismittel führte das FA im Vorlagebericht an:

Ausdruck Grundstücksdatenbank v. 17.05.2017

Ausdruck Grundstücksdatenbank v. 28.02.2018

Weiters gab das FA noch eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt ab:

"Richtig ist, dass die Beschwerdevorentscheidung und die dazugehörige Begründung ein unterschiedliches Datum aufweisen (jeweils Datum der Erstellung der Schriftstücke durch das Bundesrechenzentrum bzw. durch das Finanzamt). Dieser Umstand macht die Beschwerdevorentscheidung vom 19.06.2017 aber nicht rechtswidrig.

Unstrittig dürfte sein, dass die Beschwerdevorentscheidung vom 19.06.2017 dem Bf. (erst) am 11.01.2018 zugestellt worden ist und der (erste) Vorlageantrag vom 08.06.2017 vor der Zustellung der Beschwerdevorentscheidung eingebracht wurde (Eingangsstempel Finanzamt: 21.06.2017).

Ein Vorlageantrag setzt aber unabdingbar eine bereits zugestellte Beschwerdevorentscheidung voraus. Wird er vor Zustellung der Beschwerdevorentscheidung gestellt, so ist er wirkungslos und als unzulässig zurückzuweisen (Ritz, BAO5, § 264 Tz 6 u. 17 und dort zitierte Judikatur).

Die Abgabenbehörde folgt aber der im Beschluss des BFG v. 30.01.2018 vertretenen Rechtsansicht, dass ein vor Zustellung der Beschwerdevorentscheidung gestellter Vorlageantrag ausnahmsweise dann wirksam ist, wenn er - wie im konkreten Fall – nach Zustellung der (separaten) Begründung der Beschwerdevorentscheidung eingebracht wurde.

Dieser Rechtsansicht kommt aber im konkreten Fall keine besondere Bedeutung mehr zu, weil über die Beschwerde aufgrund des neuerlichen, direkt beim Bundesfinanzgericht

eingebrachten Vorlageantrages vom 25.01.2018, jedenfalls inhaltlich zu entscheiden sein wird.

1. Natürliche Ertragsbedingungen (Bodenklimazahl)

§ 252 Abs. 1 bis 3 schränkt das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide ein; Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Bescheidbeschwerde diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (zB VwGH 28.5.1997, 94/13/0273; 23.3.2000, 2000/15/0001; 19.3.2002, 2002/14/0005; 7.7.2004, 2004/13/0069) und nicht als unzulässig zurückzuweisen (Ritz BAO5, § 252 Tz 3).

Dem angefochtenen Einheitswertbescheid (Hauptfeststellungsbescheid zum 1.1.2014 v. 18.11.2016) sind die im Jahr 2013 zur Einsicht aufgelegten und ab 1. Jänner 2014 wirksamen Schätzungsergebnisse zu Grunde zu legen. Das Finanzamt ist an die Schätzungsergebnisse der Bodenschätzung gebunden.

Einwendungen, dass die Ergebnisse der Bodenschätzung nicht zutreffend seien, sind nur in einer Beschwerde gegen die Schätzungsergebnisse möglich. In einer Beschwerde gegen einen abgeleiteten Bescheid können diese Einwendungen keine Berücksichtigung finden (vgl. BFG v. 14.05.2014, RV/7101389/2014 betreffend die Beschwerde gegen den an den Bf. gerichteten Wertfortschreibungsbescheid zum 1.1.2014).

Im Ausdruck der Grundstücksdatenbank vom 28.02.2018 sind die Ergebnisse der Bodenschätzung des Jahres 2012 nunmehr bereits berücksichtigt. In diesem Ausdruck wird die Bodenklimazahl für den landwirtschaftlichen Betrieb des Bf. mit 27,2 ausgewiesen. Die Bodenklimazahl des angefochtenen EW-Bescheides vom 18.11.2016 wird daher auf 27,2 zu berichtigen sein.

Nur zur Klarstellung sei abschließend erwähnt, dass die dem Bf. in der Beilage des Ersuchens um Stellungnahme übermittelte Tabelle die auf Basis der Bodenschätzung vom Vermessungsamt errechneten Daten (EMZ) der Grundstücksdatenbank wiedergibt und es sich hiebei um keine – wie der Bf. in seiner Stellungnahme vermeint – vom Sachbearbeiter selbst „generierten“ Daten handelt. Auch die Daten der Parzelle *** (Baufläche begrünt) entstammen dieser Quelle (siehe Ausdruck Grundstücksdatenbank v. 28.02.2018). Die dem Bf. übermittelte Tabelle sollte lediglich dazu dienen, dem Bf. die Ursachen für die von ihm kritisierten Änderungen hinsichtlich der Bodenklimazahl übersichtlich darzustellen.

Dass durch den Verkauf von landwirtschaftlichen Parzellen, die Bodenklimazahl (regelmäßig) steige, wurde vom Sachbearbeiter nie behauptet. Im Ersuchen um Stellungnahme wurde dazu lediglich ausgeführt, dass die Veräußerung von landwirtschaftlich genutzten Flächen regelmäßig zu einer Änderung bei der Bodenklimazahl des landwirtschaftlichen Betriebes führt (Neuberechnung: Summe der EMZ der nach dem Verkauf verbleibenden Parzellen geteilt durch den nach dem Verkauf verbleibenden Flächeninhalt). In welche Richtung die Änderung geht, hängt von den natürlichen Ertragsbedingungen der veräußerten Flächen ab. Werden demnach

qualitativ höherwertige Flächen veräußert (Bodenklimazahl der veräußerten Flächen liegt über der bisherigen Bodenklimazahl des landwirtschaftlichen Betriebes) wird sich die Bodenklimazahl des landwirtschaftlichen Betriebes vermindern, werden qualitativ minderwertige Flächen veräußert, wird sie sich erhöhen.

Richtig ist, dass im Falle einer Veräußerung von landwirtschaftlichen Flächen der Einheitswert jedenfalls vermindern wird (Anm.: sofern keine anderen Änderungen bei der Bemessung des Einheitswertes zu berücksichtigen sind), weil der aufgrund der neuen Bodenklimazahl ermittelte neue Hektarsatz nur mehr mit dem aufgrund der Veräußerung verminderten Flächeninhalt zu multiplizieren ist.

2. Wirtschaftliche Ertragsbedingungen und übrige Umstände

*Vorweg ist grundsätzlich festzustellen, dass die im angefochtenen Bescheid unterstellten ortsüblichen Verhältnisse und wirtschaftlichen Ertragsbedingungen nicht unmittelbar vom Vergleichsbetrieb Nr. ***** sondern – wie in der Verwaltungspraxis üblich - vom sogenannten „Richtbetrieb“ in der Katastralgemeinde (Ortsstützpunkt) abgeleitet wurden (Ab- und Zuschläge des "Richtbetriebes" siehe Seite 2 der Bekanntgabe der Bewertungsgrundlagen, Bl. 89).*

*Der Einwand des Bf. in der Stellungnahme vom 30.03.2018, dass der angeführte "Richtbetrieb" ***** in der KG ORT7 (richtig: =Vergleichsbetrieb) aufgrund der Bodenbeschaffenheit nicht mit der KG ORT1 vergleichbar sei geht schon deshalb ist Leere, weil die natürlichen Ertragsbedingungen individuell im Rahmen der Bodenschätzung ermittelt werden.*

Für die Zu- und Abschläge der wirtschaftlichen Ertragsbedingungen gemäß § 32 Abs. 3 Z 2 lit. a bis c BewG (regionalwirtschaftliche Verhältnisse des Standortes, Entfernung der Betriebsflächen zum Hof und Hangneigung der Betriebsflächen) sind gemäß § 38 Abs. 4 BewG ortsübliche Verhältnisse zugrunde zu legen. Für den maßgeblichen Ortsstützpunkt in der KG ORT1 ergab sich ein Abschlag für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen von -17,1 %. Dieser wurde im angefochtenen Bescheid bei der Ermittlung der Betriebszahl berücksichtigt. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass bei der Ermittlung des Abschlages für die durchschnittliche Entfernung der Feldstücke zum Wirtschaftshof eine Verpachtung unberücksichtigt bleibt.

Der Abschlag für übrige Umstände (Hagelgefährdung) wurde bei der Ermittlung der Betriebszahl mit 3 % erfasst. Die negativen Auswirkungen von Trockenheitsperioden werden bei der Ermittlung der Betriebszahl für landwirtschaftliche Betriebe in Regionen unter 600 mm Jahresniederschlag berücksichtigt. Für die Katastralgemeinde ORT1 ist kein diesbezüglicher Abschlag vorgesehen, da die Jahresniederschläge laut der rechtswirksam kundgemachten Musterstücke der Bodenschätzung über 600 mm liegen.

Es wird daher in den Beschwerdepunkten Abschläge für wirtschaftliche Ertragsbedingungen und übrige Umstände die Abweisung der Beschwerde beantragt."

Ersuchen um Ergänzung und Stellungnahme des FA vom 27.3.3018

Aus den vorgelegten Aktenteilen ergibt sich, dass das FA am 27. März 2018 an den Bf. ein als "Ersuchen um Ergänzung und Stellungnahme" bezeichnetes Schreiben gerichtet hat und darin dem Bf. die Bewertungsgrundlagen bekanntgegeben hat, zu der der Bf. am 6.4.2018 eine ausführliche Stellungnahme abgegeben hat.

Replik des Bf. vom 26.4.2018 zum Vorlagebericht vom 17.4.2018 ans BFG

Am 3. Mai 2018 langte beim BFG eine Replik des Bf., datiert mit 26.4.2018 zum Vorlagebericht des Finanzamtes vom 17.4.2018 ein, in der ua. Folgendes ausgeführt wurde, dass seit 2012 Wetteraufzeichnungen geführt würden, welche die Liegenschaft nunmehr als Trockengebiet im Sinne einer Niederschlagsmenge unter 500 mm p.a. ausweisen. Im Winter 2017-2018 seien etwa 15 cm Schnee gefallen, bis dato 26.04.2018 habe es Niederschlagsmengen von 4 mm an Regen gegeben.

Wenn der Teich (Teil von Parz.***) 2017 mehr als die Hälfte des Wasserstands verliere, daher ein Fischbesatz nicht möglich sei, frage er sich, wann seitens des Finanzamtes ein Trockengebiet vorliege.

Der Replik angeschlossen wurde eine DVD, mit Dateien der Mappenblätter, Fotos vom Teich und des auf der Parz.*** befindlichen Gebäudes sowie Daten des Finanzamtes .

Beweisaufnahme durch das BFG

Vom BFG wurde zunächst Beweis erhoben durch Einsicht in die vom FA am 18. Jänner 2018 und am 17. April 2018 elektronisch vorgelegten Teile des Einheitswertaktes EWAZ **** (siehe dazu die Aktenverzeichnisse des Finanzamtes), in die vom Bf. dem BFG übermittelten Unterlagen sowie in die im Vorakt des BFG RV/7101389/2014 befindlichen Unterlagen.

Ermittlungsauftrag vom 14. August 2018

Mit Beschluss vom 14. August 2018 wurde das Finanzamt vom BFG gemäß § 269 Abs. 2 BAO beauftragt, Ermittlungen

1.) über die Jahresniederschlagsmenge in den Einzeljahren im Zeitraum 2003 bis 2012 im Bereich der Katastralgemeinde ORT1 und

2.) über die Berechnung der Abschläge für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen des maßgeblichen Vergleichsbetriebes (Vergleichsbetrieb Nr*****, ****) durchzuführen.

Übermittlung der Ermittlungsergebnisse durch das FA am 12.9.2018

Am 12.9.2018 übermittelte das FA dem BFG

- die Bewertungsgrundlagen zum Vergleichsbetrieb Nr. ***
- eine Stellungnahme des bundesweiten Fachbereiches
- Tabelle Abschläge
- Übersichtskarte 1:50000

Diese Unterlagen wurden vom FA mit Schreiben vom 8. Oktober 2018 auch dem Bf. übermittelt.

Gegenäußerung des Bf.

Der Bf. gab dazu eine mit 25.10.2018 datierte Gegenäußerung ab und legte dem BFG noch folgende Unterlagen vor:

- 1) aktuelle Berechnung des Einheitswertes
- 2) Auszug aus der Digitalen Katastermappe – 17.09.2018
- 3) Rechtskraftmeldung – Bodenschätzung
- 4) Abzüge für Landw. Ertragsbedingunge (Zahlen FA Gmünd)
- 5) Abzüge für Landw. Ertragsbedingunge (mit Trockengebiet)
- 6) Entwicklung der BKZ 2010-2018
- 7) Kataster-Bodeschätzung 2012 mit Probeentnahmepunkten
- 8.) BVE 3.3.2014 NAME
- 9) Niederschlagsmengen PLZ ORT6
- 10) Schreiben des Bürgermeisters der Gemeinde GEMEINDE v. 18.2.2014
- 11) Bestandsblatt ****-ORT7

Stellungnahme des Finanzamtes vom 09.01.2019 zur Gegenäußerung des Bf.

Die Gegenäußerung samt Beilagen wurde dem FA vom BFG zur Kenntnis gebracht und nahm das FA am 9. Jänner 2019 zu den einzelnen Punkten der Gegenäußerung wie folgt Stellung:

"1. Regionalwirtschaftliche Verhältnisse

Laut Richtlinie zur Ableitung der Betriebszahlen landwirtschaftlicher (Vergleichs-)Betriebe, Abschnitt 3.1.1, wurde für die Einstufung der "Regionalen Lage der Betriebe" der Berghöfekataster (BHK) der Bundesanstalt für Bergbauernfragen herangezogen (Publikation "Facts & Features 42", Juli 2010).

Internet:

<https://berggebiete.at/cm3/de/component/content/article/16-themen/berglandwirtschaft/544-ff42-regionale-lage-des-betriebes.html>

[Anmerkung BFG: Es folgt eine bildliche Darstellung der "Lagetypisierung der Gemeinden Österreichs nach Erreichbarkeitsmodell 2005" (= Seite 41. der genannten Quelle) mit einem Richtungspfeil auf die Gemeinde GEMEINDE]

Nach dieser Quelle ist die Lage der Gemeinde GEMEINDE als "zentral" einzustufen:

2. Zeitpunkt des Aushanges der Ergebnisse der im Jahr 2012 durchgeföhrten Bodenschätzung bei der Gemeinde GEMEINDE

Der Aushang der "Öffentlichen Bekanntmachung" (§ 11 Bodenschätzungsgesetz 1970) in der Gemeinde GEMEINDE erfolgte in der Zeit vom 19.12.2012 bis zum 04.02.2013. Siehe dazu auch den Vorlagebericht und das Erkenntnis des BFG zur GZ. RV/7101389/2014.

Aus dem Vorlagebericht zu dieser GZ. geht auch hervor, dass die ursprüngliche Datumsangabe der Abgabenbehörde in der BVE, nämlich der 19.02.2012, auf einen Schreibfehler zurückzuführen ist.

3. Die nächstgelegene Messstelle zum Betrieb des Bf. ist die Messstelle in ORT6 und diese ist 5 Kilometer, jene dem Betrieb des Bf. zugeordnete Messstelle in ORT5 12 Kilometer entfernt.

In der übermittelten Stellungnahme des Bw. Fachbereichs Bewertung und Bodenschätzung (siehe Nachreichung v. 12.09.2018) blieb offensichtlich die Randlage des Betriebes in der Katastralgemeinde ORT1 unberücksichtigt. Die tatsächliche Entfernung des Betriebes zur Messstelle ORT5 beträgt ca. 7 Kilometer (Luftlinie). Bei der Entfernungsaugabe des Bf. handelt es sich ganz offensichtlich um Straßenkilometer.

Aufgrund der nordöstlichen Randlage des Betriebes des Bf. in der Katastralgemeinde ORT1 ist die Messstelle ORT6 tatsächlich die nächstgelegene (siehe Kartenausschnitt unten).

4. Rückwidmung der Parzelle **** als Baufläche

Im Grundbuchauszug vom 07.01.2019 wird diese Parzelle nunmehr - im Gegensatz zum Grundbuchauszug vom 05.03.2018 - als Baufläche ausgewiesen. Ab welchem Zeitpunkt diese Änderung zu berücksichtigen ist kann dargestellt bleiben, da sich aufgrund der Geringfügigkeit (Fläche 29 m², EMZ 9) keine Änderung hinsichtlich der Höhe der errechneten Bodenklimatezahl ergibt:

Berechnung ohne diese Parzelle:

Summe der EMZ (40.015) / landwirtschaftlich genutzte Fläche (1.466,26 Ar) =
Bodenklimatezahl (**27,291**)

5. Bei der Berechnung der Bodenklimatezahl wurde für die Parzelle *** KG ***** keine BKZ eingetragen

Wie bereits unter Punkt 4. dargestellt, erfolgte die Ermittlung der Bodenklimatezahl des Betriebes wie folgt:

Summe der EMZ (40.024) / landwirtschaftlich genutzte Fläche (1.466,55 Ar) =
Bodenklimatezahl (**27,291**)

Die (zusätzliche) Ermittlung und Darstellung der Bodenklimatezahl für die einzelnen Parzellen in der Tabelle erfolgte nur zu Kontrollzwecken, hat aber keinen Einfluss auf den oben dargestellten Ermittlungsvorgang. Eine Übermittlung der Bodenklimatezahl einer Parzelle an das Vermessungsamt ist weder vorgesehen noch sinnhaft, weil das Vermessungsamt den gleichen Rechenvorgang selbst durchführen könnte. Vorgesehen ist lediglich die Übermittlung der Bodenschätzungsergebnisse.

6. Mengenmäßige Darstellung der jährlichen Niederschlagsmenge bei der Messstelle ORT6

Die jährliche Jahresniederschlagsmenge in der Gemeinde ORT6 laut Hydrographischen Jahrbüchern 2003 - 2012:

Jahr	Jahresniederschlag
2003	409
2004	481
2005	600
2006	471
2007	551
2008	467
2009	668
2010	715
2011	370
2012	552

*Beilagen: Öffentliche Bekanntgabe (mit Vollzugsvermerk der Gemeinde)
Grundbuchsäusüge."*

II. entscheidungswesentlicher Sachverhalt:

Herr BF (kurz Bf.) war zum Stichtag 1. Jänner 2014 Eigentümer eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes mit einer Fläche von insgesamt 20,6002 ha, bestehend aus 14,8033 ha landwirtschaftlich genutzten Flächen (Äcker und Wiesen 146.655 m² – nur diese Flächen wurde bei Berechnung der Bodenklimazahl angesetzt; Baufläche mit Gebäude 922 m²; und Teich 456 m²) und 5,7969 ha forstwirtschaftlich genutzte Flächen, die sich weit aus überwiegend in der Katastralgemeinde ORT1 und zum geringen Teil in der Katastralgemeinde ORT2 (16066 m² / GStNr. ****) befinden.

Für die Katastralgemeinden ORT1, ORT3 und ORT4 ist in den Jahren 2011/2012 eine amtliche Bodenschätzung nach dem Bodenschätzungsgesetz 1970 durchgeführt worden und wurden die in den Schätzungsbüchern und Schätzungskarten niedergelegten Ergebnisse der Bodenschätzung in der Zeit vom 21. Jänner 2013 bis 21. Februar 2013 beim Finanzamt Waldviertel (Diensträume des Finanzamtes in X) zur allgemeinen Einsichtnahme aufgelegt. Zusätzlich wurden die Schätzungsergebnisse betreffend die KG ORT1 am 28. und 29. Jänner 2013 im Gemeindeamt (Sitzungssaal) der Gemeinde GEMEINDE aufgelegt. Die Öffentliche Bekanntmachung über den Beginn und das Ende der Frist, den Ort und Datum/Uhrzeit der Möglichkeit zur Einsichtnahme erfolgte mittels Anschlag an der Amtstafel der Gemeinde GEMEINDE am 19. Dezember 2012 und wurde der Anschlag am 4. Februar 2013 von der Amtstafel entfernt.

In diesem Anschlag wurde auch bekannt gegeben, bei welcher Behörde (Finanzamt Waldviertel) und bis wann (22. März 2013) ein Rechtsmittel gegen die zur Einsicht aufgelegten Ergebnisse eingebracht werden kann.

Gegen die zur Einsicht aufgelegten Ergebnisse der Bodenschätzung wurde kein Rechtsmittel eingebracht.

Nach Rechtskraft der Bodenschätzungsergebnisse am 23. März 2013 wurden diese ans Vermessungsamt übermittelt und die Daten sodann vom Vermessungsamt automationsunterstützt ausgewertet, für jedes Grundstück die Ertragsmesszahl (EMZ) errechnet und die Ertragsmesszahlen in das Grundstücksverzeichnis des Grenz- und Grundsteuerkatasters eingetragen und auf dieser Grundlage für den Betrieb des Bf. die Bodenklimazahl mit 27,2 berechnet.

Auf Grund technischer Probleme wurden die sich aus der in den Katastralgemeinden ORT1, ORT3 und ORT4 durchgeführten Bodenschätzung ergebenden Daten (Ertragsmesszahlen und Bodenklimazahl) nicht in das Grundbesitzinformationssystem der Abgabenverwaltung (kurz GRUIS) übernommen und ging deshalb das Finanzamt sowohl bei Erlassung des Feststellungsbescheides vom 17. Jänner 2014 (Wertfortschreibung zum 1.1.2014 – mit dem ein Einheitswert von € 6.000,00 festgestellt wurde; bestätigt vom BFG mit Erkenntnis vom 14. Mai 2014, RV/7101389/2014) als auch bei Erlassung des gegenständlichen Hauptfeststellungsbescheides vom 18.11.2016 von einer unrichtigen (zu niedrigen) Bodenklimazahl aus. Tatsächlich ergibt sich aus der im Jahr 2012 durchgeführten Bodenschätzung für den Betrieb des Bf. eine Bodenklimazahl von 27,2 (siehe dazu unten unter Punkt IV/2).

Im Jahr 2013 wurde von der Agrarmarkt Austria an den Bf. keine öffentlichen Gelder ausbezahlt, weil die Landwirtschaft seit 2008 verpachtet wird.

In der Nähe des Betriebes des Bf. befinden sich 2 Messstellen über die Jahresniederschlagsmenge. Die Messstelle in ORT5 ist ca. 7 km Luftlinie vom Betrieb des Bf. entfernt, jene in ORT6 ist ca 5 km vom Betrieb des Bf. entfernt und damit die zum Betrieb des Bf. nächstgelegene. Beim Vergleichsbetrieb mit der Bezeichnung "*****", "****", "****" GEMEINDE wurde für die Ermittlung der Abschläge die Jahresniederschlagsmenge der Messstelle in ORT5 herangezogen. Die Jahresniederschlagsmenge betrug laut Hydrographischen Jahrbüchern 2003 – 2012 in mm:

Jahr	Jahresniederschlag	
	ORT5	ORT6
2003	523	409
2004	612	481
2005	767	600
2006	563	471
2007	691	551

2008	681	467
2009	940	668
2010	799	715
2011	429	370
2012	592	550

III. Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf die vom FA dem BFG elektronisch übermittelten Aktenteile und die sonstigen eingesehenen Unterlagen.

Auf dem vom FA am 9. Jänner 2019 vorgelegten Schriftstück "öffentliche Bekanntmachung über die Auflegung der Ergebnisse der Bodenschätzung zur allgemeinen Einsichtnahme" mit der Gz.*** der Gemeinde GEMEINDE befindet sich ein ausdrücklicher Vollzugsvermerk der Gemeinde GEMEINDE und wird daher davon ausgegangen, dass im Zeitraum 19. Dezember 2012 bis 4. Februar 2013 ein entsprechender Aushang an der Amtstafel der Gemeinde GEMEINDE erfolgte.

Die Feststellungen über die Jahresniederschlagsmänge im Zeitraum 2003 -2012 konnte auf Grund der vom FA vorgelegten Daten aus den Hydrographischen Jahrbüchern getroffen werden. Auch vom FA wurde in der Stellungnahme vom 9.1.2019 ausdrücklich festgehalten, dass die Messtelle in ORT6 näher zum Betrieb des Bf. gelegen ist als jene in ORT5. Die händischen Aufzeichnungen des Bf. betreffen nur das Jahr 2012, weshalb die Aufzeichnungen keine Aussagekraft für die Jahresniederschlagsmenge der Vorjahre haben können.

IV. Rechtslage und Erwägungen

1. (keine) Bindungswirkung des Einheitswertbescheides vom 17.1.2014

Nach § 20 Abs. 1 BewG 1955 werden die Einheitswerte für die wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens in Zeitabständen von je neun Jahren allgemein festgestellt (Hauptfeststellung).

Nach § 20c BewG ist die zum 1. Jänner 2010 vorgesehene Hauptfeststellung der Einheitswerte (EW) für wirtschaftliche Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zum 1. Jänner 2014 durchzuführen.

Nach § 20 Abs. 2 BewG werden der Hauptfeststellung die Verhältnisse zu Beginn des Kalenderjahres (Hauptfeststellungszeitpunkt) zugrunde gelegt, dh die Verhältnisse zum 1.1.2014.

Nach § 20 Abs. 2 BewG werden die gemäß Abs. 1 festzustellenden Einheitswerte erst mit Beginn des jeweiligen Folgejahres wirksam. Bis zu diesem Zeitpunkt gelten die zur vorangegangenen Hauptfeststellung festgestellten Einheitswerte, soweit nicht die Voraussetzungen für die Durchführung von Fortschreibungen oder Nachfeststellungen gemäß §§ 21 und 22 gegeben sind; beim Vorliegen der erwähnten Voraussetzungen sind

Fortschreibungen und Nachfeststellungen auch zu den Hauptfeststellungszeitpunkten gemäß Abs. 1 Z 1 durchzuführen.

Die Hauptfeststellungsbescheide sind daher steuerlich (z. B. für die Grundsteuer, Einkommensteuer) gemäß § 20 Abs 3 BewG ab 1.1.2015 wirksam und sind bis zum Ergehen der Hauptfeststellungsbescheide weiterhin die bestehenden Einheitswerte für die Bemessung heranzuziehen. Auch wenn für den Betrieb des Bf. erst am 17. Jänner 2014 ein Feststellungsbescheid (Wertfortschreibung) zum Stichtag 1.1.2014 ergangen ist, wirkt doch dieser im Unterschied zum nunmehr erlassenen Hauptfeststellungsbescheid, der ab 1.1.2015 wirkt, bereits ab 1.1.2014.

Das zum Bewertungsstichtag 1.1.2014 im Rahmen der Hauptfeststellung ein anderer Wert festgestellt wird als bei einer Wertfortschreibung zum 1.1.2014 ist im Wesentlichen eine Folge der zur Vorbereitung der Hauptfeststellung erfolgten Änderungen im Bewertungsgesetz 1955 (kurz BewG) durch das Abgabenänderungsgesetz 2012, BGBI. I Nr 112/2012 (wie zB Änderungen der Definition der wirtschaftlichen Ertragsbedingungen in § 32 Abs. 3 Z. 2 BewG; Erhöhung des Hektarsatzes für den Hauptvergleichsbetrieb in § 38 Abs. 1 BewG auf € 2.400,00; Regelungen über Vergleichsbetriebe in § 34 Abs. 2 BewG) und der dadurch bedingten neuen Verordnungen (siehe dazu die Kundmachungen im Amtsblatt der Wiener Zeitung vom 4. und 5. März 2014).

Auf Grund der gesetzlichen Anordnung war zwingend eine ab 1.1.2015 wirkende Hauptfeststellung durchzuführen und vom Finanzamt jedenfalls ein neuer Feststellungsbescheid zu erlassen. Der Feststellungsbescheid vom 17. Jänner 2014 und das auf Grund der dagegen eingebrachten Beschwerde ergangene Erkenntnis BFG vom 14. Mai 2014, RV/7101389/2014 stellt daher für das nunmehrige Verfahren keine entschiedene Sache dar. Die zuvor erlassenen Einheitswertbescheide entfalten auch keine Bindungswirkung für den aus Anlass der Hauptfeststellung erlassenen Bescheid und ist die Berechtigung zur Bescheiderlassung auch nicht davon abhängig, dass eine Änderung der Verhältnisse eingetreten ist (wie dies bei Wertfortschreibungsbescheiden erforderlich wäre).

Nach § 279 BAO hat das Verwaltungsgericht grundsätzlich – sofern nicht die in § 278 genannten Voraussetzungen vorliegen - immer in der Sache zu entscheiden und ist es berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Es besteht kein Verböserungsverbot (vgl. dazu Ritz BAO⁶, § 279, Tz 13).

Eine gänzliche Aufhebung des Einheitswertbescheides – wie vom Bf. beantragt – kommt daher nicht in Betracht und ist der Bescheid erforderlichenfalls – zu Gunsten oder auch zu Ungunsten des Bf. – abzuändern.

2.) Höhe der Bodenklimazahl - Rechtskraft der Bodenschätzungsergebnisse

Die Rechtsgrundlage für die Bodenschätzung bildet das Bundesgesetz vom 9.7.1970, BGBI. Nr 233 über die Schätzung des landwirtschaftlichen Kulturbodens (Bodenschätzungsgesetz 1970 – BoSchätzG 1970), zuletzt geändert durch BGBI. I Nr. 112/2012.

Nach § 1 Abs. 2 BoSchätzG 1970 umfasst die Bodenschätzung:

1. die Untersuchung des Bodens auf seine Beschaffenheit und die kartenmäßige Darstellung des Untersuchungsergebnisses (Bestandsaufnahme),
2. die Feststellung der Ertragsfähigkeit auf Grund der natürlichen Ertragsbedingungen, das sind Bodenbeschaffenheit, Geländegestaltung, klimatische Verhältnisse (§ 32 Abs. 3 Z 1 des Bewertungsgesetzes 1955, BGBI. Nr. 148) und Wasserverhältnisse.

Nach § 1 Abs. 3 BoSchätzG 1970 sind die Feststellungen der Bodenschätzung (Abs. 2) in den Schätzungsbüchern (Feldschätzungsbuch, Schätzungsreinbuch) und in den Schätzungskarten (Feldschätzungskarte und Schätzungsreinkarte) festzuhalten. Die Erfassung und Verwaltung der Bodenschätzungsergebnisse hat nach Maßgabe der technischen und personellen Möglichkeiten automationsunterstützt zu erfolgen.

Für das Ackerland sind gemäß § 8 Abs. 2 BoSätzG 1970 zwei Wertzahlen (Bodenzahl und Ackerzahl) festzustellen. Die Bodenzahl hat die durch die Verschiedenheit der Bodenbeschaffenheit im Zusammenhang mit den Grundwasserverhältnissen bedingten Ertragsunterschiede zum Ausdruck zu bringen, wobei für das ganze Bundesgebiet Einheitlichkeit der Geländegestaltung, der klimatischen Verhältnisse und der wirtschaftlichen Ertragsbedingungen zu unterstellen ist. Abweichungen von den Unterstellungen bezüglich der Geländegestaltung und der klimatischen Verhältnisse sowie die Beurteilung anderer von der Natur gegebenen Besonderheiten sind in der Ackerzahl zu berücksichtigen.

Gemäß § 11 Abs. 1 BoSchätzG 1970 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.

§ 11 Abs. 2 BoSchätzG 1970 bestimmt, dass Ergebnisse im Sinne des Abs. 1 die Feststellungen, die zur Beschreibung und Kennzeichnung der Bodenflächen nach

1. der Beschaffenheit,
2. der Ertragsfähigkeit,
3. der Abgrenzung

getroffen und in den Schätzungsbüchern und den Schätzungskarten (§ 1 Abs. 3) niedergelegt sind.

Nach § 11 Abs. 3 BoSchätzG 1970 hat die Einsichtnahme nach Abs. 1 grundsätzlich in den Diensträumen des Finanzamtes zu erfolgen. Die Frist zur Einsichtnahme beträgt einen Monat. Innerhalb dieser Frist hat jedoch an einem Werktag unter Anwesenheit eines zur Auskunftsleistung befähigten Bediensteten der Finanzverwaltung die Einsichtnahme in geeigneten Räumen der betreffenden Gemeinde zu erfolgen, sofern diese Gemeinde nicht mit der Sitzgemeinde des Finanzamtes ident ist. Die Einsichtnahme innerhalb der

Gemeinde ist bis auf zwei bzw. drei Tage zu erweitern, wenn die von der Einsichtnahme betroffenen Flächen 500 ha bzw. 1000 ha überschreiten.

Nach § 11 Abs. 4 BoSchätzG 1970 hat das Finanzamt vor Beginn dieser Frist den Beginn und das Ende sowie den Ort der Einsichtnahme öffentlich bekanntzugeben. Hiebei ist gleichzeitig bekanntzugeben, an welchen Tagen und in welchen Räumen die Einsichtnahme in der Gemeinde stattfindet. Ferner ist hiebei bekanntzugeben, binnen welcher Frist und bei welcher Behörde ein Rechtsmittel gegen die zur Einsicht aufgelegten Ergebnisse eingebracht werden kann. Die öffentliche Bekanntmachung hat durch Anschlag in den Diensträumen des Finanzamtes und der zuständigen Gemeinde zu erfolgen. Überdies ist von der Einsichtnahme die örtlich zuständige gesetzliche berufliche Vertretung der Land- und Forstwirte zu verständigen.

§ 11 Abs. 6 BoSchätzG bestimmt Folgendes:

"Die zur Einsicht aufgelegten Schätzungsergebnisse sind ein gesonderter Feststellungsbescheid im Sinne des § 185 der Bundesabgabenordnung (BGBl. Nr. 194/1961). Die Bekanntgabe dieser Feststellung gilt mit Ablauf des letzten Tages der Frist als erfolgt."

§ 13 BoSchätzG 1970 bestimmt Folgendes:

"(1) Die Abgabenbehörden des Bundes haben die rechtskräftig festgestellten Ergebnisse der Bodenschätzung den Vermessungsbehörden zu übermitteln.

(2) Die Vermessungsbehörden haben daraus für jedes Grundstück die Ertragsmesszahl gemäß § 14 zu ermitteln. Außerdem haben sie die Bodenklimateahlen gemäß § 16 für die gemäß § 46 des Vermessungsgesetzes zu erstellenden Auszüge aus dem Grundstücksverzeichnis des Grenz- oder Grundsteuerkatasters sowie durchschnittliche Bodenklimateahlen für Katastralgemeinden zu berechnen. Bei Änderung im Ausmaß der landwirtschaftlich nutzbaren Fläche eines Grundstückes sind die Ertragsmesszahl und die Bodenklimateahlen neu zu berechnen."

Nach § 14 Abs. 1 BoSchätzG 1970 ist die Ertragsmeßzahl das Produkt der Fläche des Grundstückes in Ar mit der Acker- oder Grünlandzahl (Wertzahlen).

Bestehen innerhalb eines Grundstückes mehrere Teilflächen mit verschiedenen Acker- oder Grünlandzahlen, so bildet nach § 14 Abs. 2 BoSchätzG die Summe der Produkte der Ausmaße der einzelnen Teilflächen in Ar mit der jeweiligen Wertzahl die Ertragsmeßzahl des Grundstückes.

§ 15 BoSchätzG bestimmt Folgendes:

"(1) Die gemäß § 14 ermittelten Ertragsmesszahlen sind im Grundstücksverzeichnis des Grenz- oder Grundsteuerkatasters ersichtlich zu machen.

(2) Die in den Schätzungsreinkarten und Schätzungsreinbüchern festgestellten Ergebnisse der Bodenschätzung gemäß § 11 Abs. 2 sind mit den Angaben des Grenz- oder Grundsteuerkatasters wiederzugeben.

(3) Die gemäß § 5 Abs. 5 kundgemachten Ergebnisse der Schätzung der Musterstücke der Bodenschätzung (Bundes- und Landesmusterstücke) sind einschließlich der bodenkundlichen, klimatologischen und lagemäßigen Beschreibung mit den Angaben des Grenz- oder Grundsteuerkatasters wiederzugeben.

(4) Die Daten gemäß Abs. 1 bis 3 sind den Abgabenbehörden des Bundes, soweit dies zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlich ist, mit der Katastralmappe und mit dem Grundstücksverzeichnis des Grenz- oder Grundsteuerkatasters nach Maßgabe der technischen Möglichkeiten im Wege der automationsunterstützten Datenverarbeitung zur Verfügung zu stellen."

§ 16 BoSchätzG bestimmt Folgendes:

"(1) Die Ertragsmeßzahl eines Grundstückes geteilt durch dessen Flächeninhalt oder die Summe der Ertragsmeßzahlen von mehreren Grundstücken geteilt durch deren Gesamtflächeninhalt bildet die Bodenklimazahl.

(2) Die Bodenklimazahl gibt das Verhältnis der natürlichen Ertragsfähigkeit der in Betracht gezogenen Flächen zu der ertragsfähigsten Bodenfläche des Bundesgebietes mit der Wertzahl 100 an."

Gemäß § 252 Abs. 1 BAO kann, wenn einem Bescheid Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Im gegenständlichen Fall ist für die Katastralgemeinden ORT1, ORT3 und ORT4 in den Jahren 2011/2012 eine amtliche Bodenschätzung nach dem Bodenschätzungsgesetz 1970 durchgeführt worden und wurden die in den Schätzungsbüchern und Schätzungskarten niedergelegten Ergebnisse der Bodenschätzung in der Zeit vom 21. Jänner 2013 bis 21. Februar 2013 beim Finanzamt Waldviertel (Diensträume des Finanzamtes in X) zur allgemeinen Einsichtnahme aufgelegt. Zusätzlich wurden die Schätzungsergebnisse betreffend die KG ORT1 am 28. und 29. Jänner 2013 im Gemeindeamt (Sitzungssaal) der Gemeinde GEMEINDE aufgelegt. Die Öffentliche Bekanntmachung über den Beginn und das Ende der Frist, den Ort und Datum/Uhrzeit der Möglichkeit zur Einsichtnahme erfolgte mittels Anschlag an der Amtstafel der Gemeinde GEMEINDE am 19. Dezember 2012 und wurde der Anschlag am 4. Februar 2013 von der Amtstafel entfernt.

In diesem Anschlag wurde auch bekannt gegeben, bei welcher Behörde (Finanzamt Waldviertel) und bis wann (22. März 2013) ein Rechtsmittel gegen die zur Einsicht aufgelegten Ergebnisse eingebbracht werden kann.

Bescheide betreffend die Bodenschätzungsergebnisse einer bestimmten Katastralgemeinde sind so genannte Planbescheide; das heißt, alle Eintragungen in diesem Plan sind Bescheidinhalt und somit auch rechtskraftfähig (vgl. UFS 30.06.2010, RV/0386-L/09).

Die für die Katastralgemeinde ORT1, ORT3 und ORT4 zur Einsicht aufgelegten Ergebnisse der Bodenschätzung sind ein gesonderter Feststellungsbescheid iSd § 185 BAO, der als mit Ablauf des 21. Februar 2013 als bekannt gegeben gilt (siehe § 11 Abs. 6 BodenschätzungsG 1970). Da dagegen kein Rechtsmittel eingebracht wurde, sind die Ergebnisse der Bodenschätzung nach Ablauf der Rechtsmittelfrist von einem Monat in Rechtskraft erwachsen und wirkt die Abänderung gemäß § 2 Abs. 4 BodenschätzungsG 1970 vom Beginn des der Überprüfung nachfolgenden Kalenderjahres, dh ab 1. Jänner 2014.

Nach Rechtskraft der Bodenschätzungsergebnisse am 23. März 2013 wurden diese - wie in § 13ff BoSchätzG vorgesehen - dem Vermessungsamt übermittelt und die Daten sodann vom Vermessungsamt automationsunterstützt ausgewertet, für jedes Grundstück die Ertragsmesszahl (EMZ) errechnet und die Ertragsmesszahlen in das Grundstücksverzeichnis des Grenz- und Grundsteuerkatasters eingetragen und auf dieser Grundlage für den Betrieb des Bf. die Bodenklimazahl mit 27,2 berechnet.

Auf Grund technischer Probleme wurden die sich aus der in den Katastralgemeinden ORT1, ORT3 und ORT4 durchgeführten Bodenschätzung ergebenden Daten (Ertragsmesszahlen und Bodenklimazahl) nicht in das Grundbesitzinformationssystem der Abgabenverwaltung (kurz GRUIS) übernommen. Bei Erlassung des angefochtenen Bescheides und der Beschwerdevorentscheidung ging das Finanzamt – auf Grund einer Datenbankabfrage im GRUIS - davon aus, dass sich aus den Ergebnissen der im Jahr 2012 erfolgten Bodenschätzung rechnerisch eine Bodenklimazahl von 23,9 ergäbe.

Der Bf. ist nicht im Recht, wenn er von einer Bindungswirkung der Angabe der Bodenklimazahl im Begründungsteil des Einheitswertbescheides vom 17.1.2014 (Wertfortschreibung mit Wirksamkeit 1.1.2014) ausgeht. Dem Bf. ist zwar beizupflichten, dass die unterschiedlichen Angaben über die abgeleitete Bodenklimazahl widersprüchlich sind, stützte sich doch das Finanzamt im Vorverfahren RV/7101389/2014 ausdrücklich darauf, dass eine abgeleitete Bodenklimazahl von 23,8 dem Wertfortschreibungsbescheid vom 17. Jänner 2014 zugrunde gelegt werden müsse und ging deshalb das Finanzamt sowohl bei Erlassung des Feststellungsbescheides vom 17. Jänner 2014 (Wertfortschreibung zum 1.1.2014 – mit dem ein Einheitswert von € 6.000,00 festgestellt wurde; bestätigt vom BFG mit Erkenntnis vom 14. Mai 2014, RV/7101389/2014) als auch bei Erlassung des gegenständlichen Hauptfeststellungsbescheides vom 18. November 2016 von einer unrichtigen (zu niedrigen) Bodenklimazahl aus.

In der Zwischenzeit konnte vom Finanzamt geklärt werden wie es zu diesen widersprüchlichen Angaben gekommen ist und wurde dies nicht nur dem Bundesfinanzgericht nachvollziehbar dargelegt, sondern auch dem Bf. im Schreiben des Finanzamtes vom 27. März 2018 durch Übersendung der Tabelle "Entwicklung Bodenklimazahl"; einem Ausdruck aus der Grundstücksdatenbank mit Abfragedatum 28.02.2018 sowie Ausdrucke des Schätzungsreinbuches und der Schätzungsreinkarte erläutert.

Da die rechnerische Ableitung aus den rechtskräftigen Ergebnissen der Bodenschätzung tatsächlich eine Bodenklimateilzahl von 27,2 ergibt (siehe dazu den auch dem Bf. übermittelten Ausdruck aus der Grundstücksdatenbank vom 28. Februar 2018) ist hinsichtlich der natürlichen Ertragsbedingungen zwingend von dieser Bodenklimateilzahl auszugehen. Wie das FA in der Stellungnahme vom 9. Jänner 2018 zu Recht anmerkte, ergibt sich auch ohne Einbeziehung der Parzelle *** (nach den Angaben des Bf. eine Baufläche) aufgrund der Geringfügigkeit (Fläche 29 m², EMZ 9) keine Änderung hinsichtlich der Höhe der errechneten Bodenklimateilzahl:

Berechnung ohne diese Parzelle:

Summe der EMZ (40.015) / landwirtschaftlich genutzte Fläche (1.466,26 Ar) =
Bodenklimateilzahl (27,291)

Im Übrigen kommt es auf die Verhältnisse zum Hauptfeststellungszeitpunkt an und ist daher eine allenfalls danach erfolgte Umwidmung in Bauland im gegenständlichen Verfahren nicht von Relevanz.

Weiters wird auf § 2 Vermessungsgesetz (VermG) sowie § 46 VermG hingewiesen und haben die Finanzämter daher betreffend des Flächenausmaßes die Daten der für die Landesvermessung zuständigen Ämter zu übernehmen ohne sie abzuändern (vgl. BFG 20.08.2015, RV/2100162/2010).

Rechtskräftig festgestellte Ergebnisse der Bodenschätzung können in einem davon abgeleiteten Einheitswertbescheid nach § 252 BAO nicht mehr angefochten werden (siehe dazu Wakounig/Trauner/Kamleithner in Die land- und forstwirtschaftliche Hauptfeststellung 2014, 1.2.9.3. Bekanntgabe der Bodenschätzungsergebnisse).

Alle Einwände des Bf., die sich gegen die Art und Weise richten, wie die Bodenschätzung durchgeführt wurde, sind daher im gegenständlichen Verfahren von vorne herein unbeachtlich.

Gemäß § 279 Abs. 2, 2. Satz BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Es besteht kein Verböserungsverbot (vgl. dazu Ritz BAO⁶, § 279, Tz 13).

Der Einheitswert ist daher vom Bundesfinanzgericht unter Zugrundelegung einer Bodenklimateilzahl von 27,2 neu zu berechnen und der angefochtene Einheitswertbescheid entsprechend abzuändern.

3. wirtschaftliche Ertragsbedingungen

§ 32 Abs. 3 Z. 2 BewG nennt folgende Faktoren, die bei den wirtschaftlichen Ertragsbedingungen zu berücksichtigen sind:

- a) regionalwirtschaftliche Verhältnisse des Standortes,
- b) Entfernung der Betriebsflächen zum Hof,

- c) Größe und Hangneigung der Betriebsflächen und
- d) Betriebsgröße.

Der Einheitswert eines landwirtschaftlichen Betriebes ist im Wege einer vergleichenden Bewertung (Ermittlung des Hektarsatzes nach dem Verhältnis der Ertragsfähigkeit dieses Betriebes zu derjenigen des maßgebenden Vergleichsbetriebes) festzustellen. Dabei sind (nur) hinsichtlich der natürlichen Ertragsbedingungen und hinsichtlich der Betriebsgröße die tatsächlichen Verhältnisse des zu bewertenden Betriebes zu Grunde zu legen. Hinsichtlich der wirtschaftlichen Ertragsbedingungen gemäß § 32 Abs. 3 Z 2 lit. a bis c. BewG (regionalwirtschaftliche Verhältnisse des Standortes, Entfernung der Betriebsflächen zum Hof, Größe und Hangneigung der Betriebsflächen) ist hingegen nach § 38 Abs. 4 BewG auf die ortsüblichen Verhältnisse abzustellen (vgl. dazu BFG 19.07.2018, RV/3100523/2017).

§ 44 BewG bestimmt Folgendes:

"Nach Beratung im Bewertungsbeirat trifft das Bundesministerium für Finanzen 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."

Die unter Mitwirkung des Bewertungsbeirates erfolgte Auswahl und Bewertung der Vergleichsbetriebe bilden, hinsichtlich ihrer Ertragsfähigkeit zueinander ins Verhältnis gesetzt, gleichsam das Gerüst für die Bewertung aller übrigen landwirtschaftlichen Betriebe. Um die für die Vergleichsbetriebe getroffenen Feststellungen als Anhaltspunkt für die Bewertung der übrigen Betriebe wirksamer zu gestalten, erlangen diese nach § 44 BewG durch die Kundmachung im Amtsblatt zur Wiener Zeitung Rechtskraft. Die Feststellungen über die Vergleichsbetriebe erhalten dadurch Verordnungscharakter.

Die Bedeutung der Vergleichsbetriebe liegt darin, dass aus ihren Merkmalen in anschaulicher Weise auf die Ertragsfähigkeit der übrigen Betriebe geschlossen werden kann, die Bedeutung des Hauptvergleichsbetriebes hingegen liegt darin, dass er mit der Betriebszahl 100 ausgestattet ist und für ihn der Ertragswert je Hektar rechtsverbindlich bestimmt wird (§ 38 Z 1). Der Hauptvergleichsbetrieb ist damit absoluter Wertmaßstab für alle landwirtschaftlichen Betriebe. Grundsätzlich soll jedoch der Hauptvergleichsbetrieb auch nach der neuen Rechtslage ein Idealbetrieb sein, der die höchste Ertragsfähigkeit aufweist. Ein solcher Idealbetrieb wird sich in der Natur schon wegen der verschiedenen landwirtschaftlichen Wirtschaftsformen kaum feststellen lassen, sondern es werden auf diesen Betrieb mehr oder weniger theoretisch die Ertragsmerkmale verschiedener Betriebe zu projizieren sein, um ihn als Hauptvergleichsobjekt für die vergleichende Bewertung geeignet zu machen. Damit beruht der Hauptvergleichsbetrieb zwar auf Unterstellungen, die aber erforderlich sind, um sämtliche übrigen Vergleichsbetriebe hinsichtlich ihrer Ertragsfähigkeit in die richtige Relation zu setzen. Die tatsächlich vorhandenen Merkmale der übrigen Vergleichsbetriebe liefern sohin die Anhaltspunkte

für die praktische Durchführung der vergleichenden Bewertung (vgl. ua. BFG 13.02.2018, RV/2100900/2017).

Bei Vergleichsbetrieben bezieht sich die rechtsverbindliche Kraft auf die für den Vergleichsbetrieb festgestellten Zu- und Abschläge sowie auf die Betriebszahl und indirekt über das Verfahren der Ableitung derselben. Der jeweilige Hauptvergleichsbetrieb ist ein idealisierter, fiktiver Betrieb, der nicht tatsächlich existiert. Anders verhält es sich bei den Vergleichsbetrieben. Deren Auswahl wurde nach den in der landwirtschaftlichen Betriebswirtschaftslehre entwickelten Produktionsgebieten und Kleinproduktionsgebieten bzw bei den Weinbauvergleichsbetrieben nach Weinbaugebieten getroffen. Primär orientiert sich die Bewertung eines konkreten Betriebes daher an dem Vergleichsbetrieb des jeweiligen Kleinproduktionsbetriebes, jedoch ist es zulässig und zum Teil auch erforderlich Vergleiche zu anderen Vergleichsbetrieben im Bundesgebiet zu ziehen (vgl. dazu Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Rz 2 zu § 44 BewG).

Erstmals wurde bei der Hauptfeststellung zum 1. 1. 2014 von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, Maßnahmen zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Bewertung innerhalb des Bundesgebietes in Form von Richtlinien rechtsverbindlich kundzumachen. Die darin enthaltenen Bewertungsansätze sind ebenso rechtsverbindlich wie der in der Richtlinie dargestellte und kundgemachte Gang der Bewertung (vgl. dazu Twaroch /Wittmann/ Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Rz 3 zu § 44 BewG).

Den Vorgang der vergleichenden Bewertung hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 16.12.1969, ZI 1255/68, dargelegt, wonach die Feststellung des Hektarsatzes nach den Vorschriften der §§ 32 bis 38 unter Heranziehung der im Amtsblatt zur Wiener Zeitung kundgemachten Vergleichsobjekte zu erfolgen hat, wobei Sonderverhältnisse durch Zu- oder Abschläge gemäß § 40 auszugleichen sind. In dem Erkenntnis ist auch klargestellt, dass der Beschwerdeführer keinen Anspruch auf Einzelertragsbewertung hat. Ebenso wenig vermag er die Berücksichtigung von Sonderverhältnissen durch Zu- oder Abschläge erfolgreich zu bekämpfen, wenn er es unterlässt, genaue Angaben über die nach seiner Vorstellung zu berücksichtigenden Umstände zu machen und sich nur darauf beschränkt, ganz allgemein Einwendungen zu erheben (vgl. dazu Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, zu § 34 BewG).

Zu § 34 BewG 1955 ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen GZ. BMF-010202/0100-VI/3/2014 "über die Bewertungsgrundlagen für das landwirtschaftliche Vermögen zum 1. Jänner 2014 (Beschreibung des Hauptvergleichsbetriebes und Feststellung der Betriebszahl für die landwirtschaftlichen Vergleichsbetriebe)" ergangen und am 4. März 2014 im Amtsblatt zur Wiener Zeitung kundgemacht worden.

Eine Richtlinie zur Ableitung der Betriebszahlen landwirtschaftlicher (Vergleichs-)Betriebe soll der Sicherung der Gleichmäßigkeit der Bewertung im Bundesgebiet dienen

(siehe <https://www.bmf.gv.at/steuern/immobilien-grundstuecke/einheitsbewertung/Hauptfeststellung-LuF-2014.html>).

Diese "Bewertungsrichtlinie" wurde - soweit ersichtlich - nicht im Amtsblatt der Wiener Zeitung kundgemacht, weshalb dem Bundesfinanzgericht fraglich erscheint, ob auch die "Bewertungsrichtlinie" als rechtsverbindlich anzusehen ist. Rechtsverbindlich sind durch die Kundmachung vom 4. März 2014 jedenfalls die Ableitungen der Betriebszahlen der Vergleichsbetriebe, die auf Grundlage der "Bewertungsrichtlinie" festgestellt wurden. Daher kommt - indirekt - der "Bewertungsrichtlinie" bei Überprüfung von Hauptfeststellungsbescheiden zum 1.1.2014 auf Grund des Systems der vergleichenden Bewertung auch für das Bundesfinanzgericht eine entsprechende Bedeutung zu.

Die Verordnung Gz. BMF-010202/0100-VI/3/2014 lautet auszugsweise wie folgt:

"Allgemeines

§ 1. Zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Bewertung für die Hauptfeststellung der Einheitswerte des landwirtschaftlichen Vermögens zum 1. Jänner 2014 werden nach Beratung in der landwirtschaftlichen Abteilung des Bewertungsbeirates die Ableitung der Betriebszahlen der Vergleichsbetriebe rechtsverbindlich festgestellt.

Landwirtschaftlicher Hauptvergleichsbetrieb

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

§ 3. Die Merkmale der natürlichen Ertragsbedingungen gemäß § 32 Abs. 3 Z 1 BewG 1955 bestimmen sich auf Grund folgender Kriterien:

- a) Bodenbeschaffenheit: Bodenart Lehm, beste Zustandsstufe, Entstehungsart Löss/Alluvium.
- b) Geländegestaltung: überwiegend eben, alle Neigungen unter 4°.
- c) Klimatische Verhältnisse: Jahresdurchschnittstemperatur $\geq 8^{\circ}\text{C}$, 14-Uhr-Temperatur im Durchschnitt während der Vegetationszeit (Monat April bis August) $19,5^{\circ}\text{C}$, Wärmesumme ($^{\circ}\text{C}$) 3 200, durchschnittliche Jahresniederschlagsmenge 650 mm.
- d) Wasserverhältnisse: Der Boden ist für die Pflanzenproduktion ausreichend mit Wasser versorgt.

§ 4. Für die zum Hauptvergleichsbetrieb gehörige landwirtschaftliche Nutzfläche im Ausmaß von 55 ha Ackerland leitet sich die Bodenklimazahl 100 (§ 16 Abs. 2 Bodenschätzungsgesetz 1970) ab.

Wirtschaftliche Ertragsbedingungen gemäß § 32 Abs. 3 Merkmale

Ab- oder

Z 2 BewG 1955

Zurechnungen zur

Boden-klimazahl

in %

Regionalwirtschaftliche Verhältnisse gem. § 32 Abs. 3

Z 2 lit a BewG 1955

Regionale Lage	zentral	0
Vermarktsungsverhältnisse- und Entwicklungsdynamik	mittel	+1
Entfernung zwischen Wirtschaftshof und zentralem Ort (Bezirkshauptort)	20 km	-2

Betriebliche Verhältnisse gemäß § 32 Abs. 3 Z 2 lit b

und c BewG 1955

Aufschließung des Wirtschaftshofs	im vollen Umfang gegeben	0
Sonderverhältnisse	keine	0
Entfernung der Feldstücke zum Wirtschaftshof	3,0 km	-4
Größe der Feldstücke	2,5 ha	+2
Hangneigung der Betriebsfläche	eben	0
Sonderverhältnisse	keine	0
Übrige Umstände		
Hagelgefährdung	mäßig gefährdet	-1
Sonstige übrige Umstände	keine	0
Betriebsgrößenverhältnisse gemäß § 32 Abs. 3 Z 2 lit d BewG 1955	Der Einfluss der Betriebsgröße (55 ha) wirkt sich günstig aus	+4

Gesamtsumme Zu- und Abschläge ±0%

Betriebszahl 100

Anhang

Die ausgewählten Vergleichsbetriebe stellen bezüglich ihrer natürlichen und ihrer wirtschaftlichen Ertragsbedingungen übliche typische landwirtschaftliche Betriebe dar; sie sind daher für ihre Gebiete kennzeichnend und ergeben in ihrer Gesamtheit einen Querschnitt über die Ertragsverhältnisse der landwirtschaftlichen Betriebe im Bundesgebiet.

[...]

Mit den Vergleichsbetrieben werden feststehende Ausgangspunkte geschaffen, die die Gleichmäßigkeit der Bewertung aller landwirtschaftlichen Betriebe sichern. Die für die Beurteilung der natürlichen und wirtschaftlichen Ertragsbedingungen erforderlichen Daten und Berechnungen werden für jeden Vergleichsbetrieb auf einem gesonderten "Erhebungs- und Berechnungsbogen" ersichtlich gemacht, mit dessen Hilfe ein Vergleich zu anderen Betrieben ermöglicht wird (vgl. dazu Punkt 1. der Bewertungsrichtlinie).

Die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen werden bei der Einheitsbewertung durch Zuschläge zur bzw. Abschläge von der Bodenklimazahl berücksichtigt. Zur Erfassung der gemäß § 32 Abs. 3 Z 2 lit. a bis c BewG 1955 maßgeblichen ortsüblichen Verhältnisse ist es in der Verwaltungspraxis üblich, zwecks entsprechender Gruppierung der Betriebe innerhalb eines Gebietes so genannte "Musterbetriebe" festzulegen (vgl. dazu BFG 19.07.2018, RV/3100523/2017).

Diese "Musterbetriebe" oder auch "Richtbetriebe" sind für ihre unmittelbare Umgebung typisch. Es ist jedoch zu beachten, dass Richtbetriebe nur Bewertungshilfsmittel darstellen, denen keinerlei rechtsverbindliche Bedeutung zukommt (vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, zu § 36 BewG).

Nach Punkt 2.2. der Bewertungsrichtlinie ist bei Ermittlung der Zuschläge bzw. Abschläge gemäß § 32 Abs. 3 Z 2 lit. b BewG 1955 (Entfernung der Betriebsflächen zum Hof) und lit. c (Größe und Hangneigung der Betriebsflächen) soweit nicht auf etwas anderes Bezug genommen wird, grundsätzlich von den rechtskräftigen Ergebnissen der Bodenschätzung auszugehen.

Nach Punkt 3.1. der Bewertungsrichtlinie ist unter „**regionalwirtschaftliche Verhältnisse**“ iSd § 32 Abs. 3 Z 2 BewG 1955 die Lage des Wirtschaftshofes in Hinblick auf die Vermarktung der Erzeugnisse, die Versorgung mit Betriebsmitteln und die Entwicklungsdynamik (insbes. Verhältnisse des Arbeitsmarktes, Bevölkerungsentwicklung) unter Berücksichtigung der Entfernung zum lokalen zentralen Ort (Bezirkshauptort) zu erfassen. Zu- und Abschläge sind laut nachstehenden Bewertungskriterien zu ermitteln:

Die regionale (periphere) Lage ist nach Punkt 3.1.1. der Bewertungsrichtlinie auf Grundlage der Daten des Berghöfekatasters (BHK) (Anmerkung: Basis: Studie „Regionale Lage des Betriebes“, Indikatoren für den Berghöfekataster (BHK); Facts & Features 42 - Juli 2010, Bundesanstalt für Bergbauernfragen, Wien) zu berücksichtigen.

Beim Betrieb des Bf. ging das Finanzamt ebenso wie beim Vergleichsbetrieb von einer "zentralen" Lage aus und setzte daher entsprechend der Richtlinie keinen Abschlag an.

Die Vermarktsverhältnisse und Entwicklungsdynamik sind nach der in Punkt 3.1.2 der Richtlinie enthaltenen Tabelle zu berücksichtigen, wobei der Zuschlag durch Addition der beiden Komponenten Vermarktungsverhältnisse und Entwicklungsdynamik zu ermitteln ist. Die Vermarktsverhältnisse sind nach Punkt 3.1.2.1 grundsätzlich auf Bezirksebene, jedenfalls aber auf Gemeindeebene zu ermitteln. Für die Entwicklungsdynamik ist in Punkt 3.1.2.2 ebenfalls eine gemeindeweise Ableitung vorgesehen. Es ist daher für die Vermarktsverhältnisse und Entwicklungsdynamik der selbe Abschlag wie beim Vergleichsbetrieb - der sich in der selben politischen Gemeinde befindet wie der Betrieb des Bf. - anzusetzen (siehe dazu auch die Karte auf S. 41 der Publikation "Facts & Features 42" der Bundesanstalt für Bergbauernfragen, im Internet auffindbar unter : <https://berggebiete.at/cm3/de/component/content/article/16-themen/berglandwirtschaft/544-ff42-regionale-lage-des-betriebes.html>

Der kostenerhöhende Einfluss von **Geländeneigungen** beim Maschinen- und Geräteeinsatz wurde vom Finanzamt auf Grundlage der in Punkt 3.2.3 der Richtlinie enthaltenen Abschlagstabelle entsprechend dem prozentuellen Anteil der hiervon betroffenen Fläche mit insgesamt - 6,3 berücksichtigt (siehe dazu die dem Bf. am 27. März 2018 vom FA übermittelte "Bekanntgabe Bewertungsgrundlagen"). Der Bf. hat hingegen nur pauschal ausgeführt, dass die Steigung bis zu 25% betrage, ohne näher zu differenzieren, welche Flächen in welchem Ausmaß davon betroffen sind.

Hinsichtlich der Ertragsminderung wegen Entfernung der Feldstücke vom Wirtschaftshof sieht Punkt 3.2.4 der Richtlinie vor, dass die kürzeste benützbare Strecke (auf privaten oder öffentlichen Wegen bzw. Straßen) zwischen Wirtschaftshof und Feldstücksrand zu ermitteln ist und dass nur jene Feldstücke heranzuziehen sind, bei welchen zumindest ein Grundstück im Eigentum steht. Unter Beachtung der Eigentumsverhältnisse wurde der Abstand vom Finanzamt für den Betrieb des Bf. mit bis 2,1 km ermittelt. Zum Einwand des Bf., dass der Abstand zum Wirtschaftshof des Pächters bis zu 6 km betrage, ist dem Finanzamt beizupflichten, dass die Verpachtung nicht zu berücksichtigen ist. Dies entspricht dem Grundsatz des § 2 Abs. 1 BewG, wonach jede wirtschaftliche Einheit (hier der landwirtschaftliche Betrieb des Bf.) für sich zu bewerten ist.

§ 32 Abs. 2 BewG definiert den Begriff „Ertragswert“ als 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 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. Der Gesetzgeber stellt also, wenn er den Begriff „Ertragswert“ solcherart umschreibt, einen objektiven Bewertungsmaßstab auf und bedient sich dazu einer Fiktion. Dies mit gutem Grunde. Denn würde Bewertungsmaßstab die tatsächliche Wirtschaftsführung durch den jeweiligen Betriebsinhaber sein, dann würde sich dies etwa bei einem landwirtschaftlichen Musterbetrieb in hohen Erträgen und einem entsprechend hohen Einheitswert (mit entsprechend hohen, davon abgeleiteten Abgaben und Beiträgen) spiegeln, während ein von seinem Inhaber vernachlässigter Betrieb einen geringeren Einheitswert (mit entsprechend niedrigerer Abgaben- und Beitragsbelastung) aufzuweisen hätte (vgl. VwGH 27.9.1977, Zl. 825/76).

Aufgrund der zitierten Gesetzesstellen und der darin festgelegten vergleichenden Bewertung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe ist es unerheblich, ob ein konkreter Betrieb positive Reinerträge erwirtschaftet oder nicht. Der Einheitswert bestimmt sich nicht nach durchschnittlichen Betriebseinnahmen eines Jahres. Es ist auch kein Beweis darüber nötig, dass in der durchschnittlichen Landwirtschaft positive Reinerträge erwirtschaftet werden könnten. Der Einheitswert eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ist unter Zugrundelegung der Ergebnisse der Bodenschätzung im Vergleich zu den in Frage kommenden Vergleichsbetrieben zu ermitteln. Folglich ist die Einkommensentwicklung

der österreichischen Bauern für die Feststellung des Einheitswertes im geltenden System irrelevant. Entsprechende Berichte, Statistiken oder Analysen dürfen aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlautes nicht berücksichtigt werden (vgl. dazu BFG 22.02.2018, RV/7103422/2017).

Die Tatsache, dass der Betrieb des Bf. verpachtet ist, hat daher bei Feststellung des Einheitswertes als objektiven Wert des Betriebes keine Berücksichtigung zu finden.

Zur Berücksichtigung der **jährlichen Niederschlagsmenge** bei den wirtschaftlichen Ertragsbedingungen ist Folgendes zu sagen:

Aus der in der Bestimmung des § 32 Abs. 3 Z. 1 BewG enthaltenen Aufzählung ergibt sich deutlich, dass die Faktoren Bodenbeschaffenheit, Geländegestaltung, klimatische Verhältnisse und Wasserverhältnisse zu den natürlichen Ertragsbedingungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 des Bodenschätzungsgesetzes 1970 und nicht zu den wirtschaftlichen Ertragsbedingungen zählen. Die Niederschlagsmenge ist daher grundsätzlich bereits bei den klimatischen Verhältnissen und Wasserverhältnissen im Rahmen der Bodenschätzung mitberücksichtigt.

Mit parlamentarischer Entschließung vom 13. November 2012 (892/UEA 24. GP; Entschließung 273/E24. GP) wurde die Bundesministerin für Finanzen betreffend Bewertungsrichtlinien für Einheitswerte ua. ersucht

"Bei der Ableitung der Betriebszahlen landwirtschaftlicher (Vergleichs)Betriebe in der Bewertungsrichtlinie vorzusehen, dass extreme Trockenheit, gemessen auf einen kürzeren Zeitraum als bei der Bodenschätzung unterstellt, als übriger Umstand gemäß § 36 Abs. 2 BewG 1955 berücksichtigt wird und in Gebieten mit einer Jahresniederschlagsmenge von unter 600 mm folgende Abschläge gewährt werden:

- unter 500 mm-10%
- unter 550 mm- 6%
- unter 600 mm- 2%

Es ist dabei sicher zustellen, dass die diesbezüglichen aktuellen regionalen Messergebnisse der Zentralanstalt für Meteorologie und Geodynamik jährlich ins IT System der Finanzverwaltung eingepflegt werden und allfällige Veränderung beim Einheitswert automatisch berücksichtigt werden.

- Diese Änderungen sind ab der Hauptfeststellung der Einheitswerte für wirtschaftliche Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zum 1. Jänner 2014 zu berücksichtigen."

Diese Entschließung wurde in der Literatur kritisiert. Nach Fellner, in SWK 6/2013, 366 wirft die Entschließung verschiedene Fragen auf. Zum einen erscheint es einer gleichmäßigen Besteuerung nicht zu entsprechen, dass von den natürlichen Ertragsbedingungen i. S. d. § 1 Abs. 2 Z2 BoSchätzG gerade die Grenze der jährlichen Niederschlagsmenge von 600 mm eine zusätzliche Bedeutung erlangen soll, ohne dass erkennbar ist, welche empirischen Feststellungen für das in der Entschließung genannte

Ausmaß der Berücksichtigung sprechen. Außerdem ist nicht ersichtlich, in welchem Umfang der Einfluss künstlicher Bewässerungsanlagen zum Tragen kommt. Mit der weiteren Forderung der Entschließung, Veränderungen des Einheitswertes "automatische" zu berücksichtigen, wird der Zweck der Hauptfeststellung der Einheitswerte verkannt. Damit soll für einen längeren Zeitraum, nach § 20 Abs. 1 BewG für neun Jahre - tatsächlich jeweils wesentlich länger-, der Wert der wirtschaftlichen Einheiten festgestellt werden. Eine jährliche Veränderung der Einheitswerte je nach dem Umfang der Niederschlagsmenge widerspricht zweifellos dem Zweck des Gesetzes. In diesem Sinne wurden auch durch das AbgÄG 2012 aus Gründen der "Verwaltungsvereinfachung" die absoluten Wertfortschreibungsgrenzen in § 21 BewG angehoben.

Zur Umsetzung dieser Entschließung sehen die Bewertungsrichtlinien in Punkt 3.4.2 einen Abschlag für Trockengebiete unter 600 mm Jahresniederschlag wie folgt vor:

"Zur Berücksichtigung von regelmäßig wiederkehrenden hohen Ertragsausfällen wegen extremer Trockenheit, die in den Bodenschätzungsergebnissen, insbesondere bei nicht auf Basis der aktuellen Musterstücke geschätzten Gemeinden, nicht ausreichend berücksichtigt sind, ist ein Abschlag zu ermitteln. Maßgebend sind die Jahresniederschläge in den Einzeljahren im Zeitraum der Jahre 2003 bis 2012. Jahresniederschläge unter

600 mm sind mit Abschlägen laut nachfolgender Tabelle zu berücksichtigen.

Jahresniederschlag	Abschlag
unter 600 mm	- 2%
unter 550 mm	- 6%
unter 500 mm	- 10%

Die Summe dieser Abschläge ist durch die Anzahl der Jahre des Beobachtungszeitraumes zu dividieren. Die Ergebnisse sind auf ganze Prozentpunkte ab 0,5 auf- und bis kleiner 0,5 abzurunden. Abschläge unter 2% sind nicht zu berücksichtigen.

Beispiel:

Jahresniederschlag		
Jahr	Gemeinde A	Abschlag je Jahr
2003	417	-10%
2004	483	-10%
2005	584	-2%
2006	528	-6%
2007	496	-10%
2008	475	-10%
2009	719	0%

2010	768	0%
2011	351	-10%
2012	450	-10%
<i>Summe Abschläge</i>		-68%
<i>Abschlag</i>	<i>(Summe Abschläge/Anzahl der Jahre)</i>	<i>-6,8%</i>
	<i>Gerundeter Abschlag</i>	<i>- 7%</i>

Für Gemeinden in denen noch **keine Überprüfungsschätzung** gemäß § 2 BoSchätzG auf Basis der derzeit gültigen Musterstücke (1. Teilkundmachung im Amtsblatt der Wiener Zeitung vom 4. Dezember 1997 und nachfolgende Teilkundmachungen der Ergebnisse der Schätzung von Bundes- und Landesmusterstücken) durchgeführt wurde, ist der Abschlag im **vollen Ausmaß** anzusetzen. In den **überprüften Gemeinden** ist der Abschlag im **halben Ausmaß** anzusetzen, wobei Abschläge unter 2% nicht zu berücksichtigen sind.

Anmerkung: Abschlagsermittlung gilt für gesamte HF-Periode; Ausnahme bei Überprüfungen der Bodenschätzungsergebnisse einer Katastralgemeinde ist der bisherige Wert im Sinne des letzten Satzes anzupassen."

In der Stellungnahme des amtlichen Bodenschäters vom 16. April 2018 (FA-Akt S 122) wurde ausgeführt, dass für die Katastralgemeinde ORT1 kein Abschlag vorgesehen ist, da laut Klimaperiode der rechtswirksam kundgemachten Musterstücke der Bodenschätzung die Jahresniederschlagsmenge über 600 mm liege und dazu auf die Beilage ("klimatische Verhältnisse - Blatt 3 der Gemeindebeschreibung"; FA-Akt S 124) verwiesen. Aus diesem "Blatt 3 der Gemeindebeschreibung" ist allerdings nur die Durchschnittsmenge des Jahresniederschlags zu ersehen und nicht, wie hoch die Jahresniederschlagsmenge in den Einzeljahren 2003-2012 war. Nach Punkt 3.4.2 der Richtlinie ist auch eine bloß in einzelnen Jahren dieses Zeitraumes gegebene "Trockenheit" zu berücksichtigen und waren daher - insbesondere wenn man die Bewertungsrichtlinie infolge der Kundmachungen der auf ihrer Grundlage erfolgten Ermittlung der wirtschaftlichen Ertragsbedingungen der Vergleichsbetriebe als rechtsverbindlich ansieht - noch Ermittlungen über die jährliche Niederschlagsmenge erforderlich.

Den Aufzeichnungen des Bf. über die Niederschlagsmenge in den Jahren 2012 – 2017 kommt im gegenständlichen Verfahren keine Aussagekraft zu, weil es für die Hauptfeststellung zum 1.1.2014 auf die Niederschläge in den Jahren 2003 – 2012 ankommt.

Bemerkt wird, dass nach der Literatur die Höhe eines allfälligen Abschlages für Trockenheit durch die Einwertungen des hierfür maßgeblichen Vergleichsbetriebes festgelegt wird (vgl. dazu Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Rz 19 zu § 32 BewG).

Beim Vergleichsbetrieb Nr*****, ****, wurde bei der Berechnung des Abschlages für "wirtschaftliche Verhältnisse" kein gesonderten Abschlag wegen "Trockenheit" angesetzt.

Hinsichtlich der Jahresniederschlagsmenge wurde beim Vergleichsbetrieb von den Werten bei der Messtelle in ORT5 ausgegangen. Tatsächlich befindet sich die zum Betrieb des Bf. nächstgelegene Messtelle in ORT6 und ergeben sich dadurch folgende Abschläge:

	Jahresniederschlag ORT5	Abschlag je Jahr	Jahresniederschlag ORT6	Abschlag je Jahr
2003	523	-6	409	- 10
2004	612	0	481	- 10
2005	767	0	600	0
2006	563	-2	471	- 10
2007	691	0	551	- 2
2008	681	0	467	- 10
2009	940	0	668	0
2010	799	0	715	0
2011	429	-10	370	- 10
2012	592	-2	552	- 2
Summe		-20		-54
	Summe Abschläge/Anzahl der Jahre)	-2		-5,4
	gerundet	-2		-5

Wie dieser Vergleich zeigt, weichen hinsichtlich der Jahresniederschlagsmenge die Verhältnisse beim Vergleichsbetrieb von jenem des Bf. doch wesentlich ab und ist daher beim Betrieb des Bf. ein Abschlag für "Trockengebiet" von 5% anzusetzen.

Die **Betriebszahl** und sodann der **Hektarsatz** für die landwirtschaftlich genutzten Flächen des Betriebes des Bf. wird daher wie folgt neu berechnet:

Bodenklimazahl **27,2**

Wirtschaftliche Ertragsbedingungen gemäß § 32 Abs. 3 Merkmale

Ab- oder

Z 2 BewG 1955

Zurechnungen zur

Bodenklimazahl

in %

Regionalwirtschaftliche Verhältnisse gem. § 32 Abs. 3

Z 2 lit a BewG 1955

Regionale Lage zentral 0

Vermarktungsverhältnisse- und Entwicklungsdynamik ungünstig -2

Entfernung zwischen Wirtschaftshof und zentralem Ort 28 km -4

(Bezirkshauptort)

Zwischensumme -6,0

Betriebliche Verhältnisse gemäß § 32 Abs. 3 Z 2 lit b

und c BewG 1955

Aufschließung des Wirtschaftshofs 0

Sonderverhältnisse 0

Entfernung der Feldstücke zum Wirtschaftshof Bis 2,1 km -4

Größe der Feldstücke 1-2 ha 0

Hangneigung der Betriebsfläche -6,1

Sonderverhältnisse Starke Streulage -1

Zwischensumme -11,1

Übrige Umstände

Hagelgefährdung Faktor 4 -3

Trockengebiet -5

Sonstige übrige Umstände keine 0

Zwischensumme -8

Summe der Ab- und Zuschläge für wirtschaftliche -25,1

Verhältnisse und übrige Umstände-ortsübliche

Verhältnisse

Betriebsgrößenverhältnisse gemäß -13%

§ 32 Abs. 3 Z 2 lit d BewG 1955

Gesamtsumme Zu- und Abschläge 38,10% von

27,2 = 10,4

Betriebszahl 16,8

Berechnung des Hektarsatzes für die landwirtschaftlich genutzten Flächen :

Bodenklimazahl 27,2,9

Ab- bzw. Zuschläge für wirtschaftliche Ertragsbedingungen

Wirtschaftliche Verhältnisse und übrige Umstände - 25,10%

Betriebsgröße (14,8033 ha) - 13,00 %

Gesamtsumme Ab-/Zuschläge - 38,10 % d.s. - 10,4

daher Betriebszahl (mindestens 1 bis höchstens 100) 16,8

Für die Betriebszahl 100 beträgt der Ertragswert je Hektar (Hektarsatz) gemäß § 38 BewG 2.400 Euro,
für die Betriebszahl 16,8 daher $2.400/100 \times 16,8 = \mathbf{\text{€ 403,20}}$.

Zur Bewertung des Waldes

Bei der Bewertung von Kleinstwäldern kam es im Rahmen der Hauptfeststellung 01.01.2014 insofern zu Änderungen, als "früher" die Hektarsätze nach Bringungslagen, Gerichtsbezirken bzw. Ortsgemeinden unterschiedlich waren. Nunmehr ist für jeden politischen Bezirk ein Hektarsatz für den Wirtschaftswald verordnet. In diesen "verordneten" Hektarsatz flossen die Ertragswertsteigerungen der letzten 25 Jahre ein (vgl. BFG 10.01.2017, RV/4100647/2016).

Aus § 46 Abs. 3 BewG ergibt sich, dass durch den Bundesminister für Finanzen nach Beratung mit der forstwirtschaftlichen Abteilung des Bewertungsbeirates der Hektarsatz mit rechtsverbindlicher Kraft festzustellen ist. Gerade bei pauschal verordneten (Hektar-)Sätzen können individuelle Parameter nicht berücksichtigt werden. In der Forstwirtschaft gilt der Grundsatz je größer umso genauer und je kleiner umso pauschaler. Aus diesem Grunde blieb bei der Hauptfeststellung 01.01.2014 die angepasste pauschale Bewertung bei Kleinstwälder (nicht mehr als 10 ha Forstbetriebsfläche) erhalten (vgl. BFG 10.01.2017, RV/4100647/2016)

Die Berechnung des Ertragswertes für die forstwirtschaftlich genutzten Flächen des Bf. (Flächen unter 10 ha) erfolgte daher gemäß § 14 und Anlage 13 der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen vom 5. März 2014 (GZ. BMF-010202/0104-VI/3/2014) in der Fassung der Kundmachung vom 30. Dezember 2014 wie folgt:

Wirtschaftswald-Hochwald im politischen Bezirk	Fläche ha)	Hektarsatz (€/ ha)	Ertragswert (€)
X (Land)	5,7969 ha	155,00	898,52

Neuberechnung des Einheitswertes des landwirtschaftlichen Betriebes des Bf

Nutzung	Fläche	Hektarsatz (€)	Ertragswert (€)
Landwirtschaftlich genutzte Flächen	14,8033 ha	403,20	5.968,69
Forstwirtschaftlich genutzte Flächen	5,7969 ha	155,00	898,52
Summe			6.867,20

Diese Summe ist gemäß § 25 BewG auf volle 100 Euro nach unten abzurunden und beträgt der **Einheitswert** für den Betrieb des Bf. daher zum 1.1.2014 **€ 6.800,00 Euro**.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Eine Revision ist im gegenständlichen Fall nicht zulässig, weil sich die Rechtslage aus den oben zitierten gesetzlichen Bestimmungen klar ergibt und hier letztendlich die Lösung von Tatfragen entscheidungswesentlich war.

Wien, am 22. Jänner 2019