



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn SP und der Frau EP, Adr., vertreten durch Herrn SP, Adr., gegen den Feststellungsbescheid des Finanzamtes X vom 4. November 2003 betreffend Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes in Adr., EZx ua. KG Y ua. (EW-AZ xxx-1-xxxx, Wertfortschreibung zum 1.1.2002) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 4. November 2003 führte das Finanzamt X für den im Spruch genannten landwirtschaftlichen Betrieb eine Wertfortschreibung durch und stellte den Einheitswert zum 1. Jänner 2002 mit € 10.500,00 fest. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Fortschreibung erforderlich gewesen sei, weil durch die Bodenschätzung eine Änderung der natürlichen Ertragsbedingungen bescheidmäßig festgestellt wurde. Zur Berechnung des Einheitswertes enthält der Bescheid folgende Angaben:

"landwirtsch. genutzte Flächen	10,6742 ha x	953,4722	= 10.177,5540
forstwirtsch. genutzte Flächen	3,7482 ha x	102,0892	= 382,6507
Gesamtgröße	14,4224 ha		10.560,2047
Einheitswert (gerundet gemäß § 25 BewG)			10.500

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

Bodenklimazahl			63,3
Abschlag für die wirtschaftl. Ertragsbedingungen	- 24,2 %		
Abschlag für die Betriebsgröße	- 10,0 %		
	- 34,2 %	=	-21,648
daher Betriebszahl (mindestens 1,0 - höchstens 100,0)			41,651

*Der Hektarsatz für die Betriebszahl 100 beträgt gemäß BGBl. Nr. 649/1987 2.289,1943 Euro, daher Hektarsatz:  $2.289,1943 \times 41,651 / 100 = 953,4723$ ."*

Da in der dagegen eingebrachten Berufung bloß eingewandt wurde, dass der landwirtschaftliche Grund zu hoch bewertet worden sei, verwies das Finanzamt in der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 10. Dezember 2003 darauf, dass die Einheitswertfeststellung zum 1. Jänner 2002 aufgrund der Bodenschätzungsergebnisse in der KG Y aus dem Jahr 2001 (offengelegt vom 16. November 2001 bis 17. Dezember 2001) und KG Z aus dem Jahre 1998 (offengelegt vom 23. November 1998 bis 23. Dezember 1998), die in Rechtskraft erwachsen sind, erfolgt sei. Gemäß § 252 Abs. 1 BAO könne ein Bescheid, dem Entscheidungen zugrunde liegen, die die in einem Feststellungsbescheid (Feststellungsverfahren) getroffen werden, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Eine Berufung gegen einen Einheitswertbescheid über eine wirtschaftliche Einheit des landwirtschaftlichen Vermögens aus Gründen, die sich ausschließlich gegen die im Schätzungsergebnissen festgestellten natürlichen Ertragsbedingungen richtet, sei daher als unbegründet abzuweisen.

Daraufhin brachten die Berufungswerber in Ihrem Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vor, dass die Bewertung wegen der Grundstücke außerhalb des Wohnsitzes (Z ca 2 km entfernt, A ca. 10 km entfernt und B ca. 3 km entfernt) als zu hoch erscheine.

Über entsprechende Aufforderung gab das Finanzamt gegenüber dem unabhängigen Finanzsenat zum Berufungsbegehren – im Ergebnis Erhöhung des Abschlages für die innere Verkehrslage – mit Schreiben vom 11. April 2006 eine Stellungnahme ab und übersandte Berechnungen. Mit Vorhalt vom 16. Juni 2006 übermittelte der unabhängige Finanzsenat den Berufungswerbern die Stellungnahme sowie die Berechnungen des Finanzamtes in Kopie und teilte den Berufungswerbern mit, auf Grund welcher Erwägungen beabsichtigt werde, die Berufung als unbegründet abzuweisen. Zu diesem Vorhalt wurde von den Berufungswerbern bis dato keine Äußerung eingebracht.

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

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

Nach Abs. 2 der genannten Gesetzesstelle ist Ertragswert das Achtzehnfache des Reinertrages, den der Betrieb seiner wirtschaftlichen Bestimmung gemäß im Durchschnitt der Jahre nachhaltig erbringen kann. Dabei ist davon auszugehen, dass der Betrieb unter

gewöhnlichen Verhältnissen, ordnungsgemäß, gemeinüblich und mit entlohnenden fremden Arbeitskräften bewirtschaftet wird.

Gemäß § 32 Abs. 3 BewG 1955 sind bei der Beurteilung der nachhaltigen Ertragsfähigkeit insbesondere zu berücksichtigen:

1. Die natürlichen Ertragsbedingungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 des Bodenschätzungsgesetzes 1970, BGBl. Nr. 233 (Bodenbeschaffenheit, Geländegestaltung, klimatische Verhältnisse, Wasserverhältnisse);
2. die folgenden wirtschaftlichen Ertragsbedingungen:
  - a) äußere Verkehrslage (Lage des Hofes im Hinblick auf die Vermarktung der Erzeugnisse und die Versorgung mit Betriebsmitteln; Verhältnisse des Arbeitsmarktes)
  - b) innere Verkehrslage (Lage bzw. Entfernung der Betriebsflächen zum Hof),
  - c) Betriebsgröße

Gemäß § 34 Abs. 1 BewG 1955 wird für die Bewertung aller landwirtschaftlichen Betriebe innerhalb des Bundesgebietes von einem Hauptvergleichsbetrieb ausgegangen, der die besten natürlichen Ertragsbedingungen im Sinne des § 32 Abs. 3 Z 1 BewG 1955 aufweist und bei dem sich die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen in ihrer Gesamtheit weder ertragsmindernd noch ertragserhöhend auswirken. Die Merkmale der natürlichen und wirtschaftlichen Ertragsbedingungen dieses Hauptvergleichsbetriebes sind vom Bundesministerium für Finanzen nach Beratung im Bewertungsbeirat durch Verordnung rechtsverbindlich festzustellen und im "Amtsblatt zur Wiener Zeitung" kundzumachen. Die Bodenklimazahl (§ 16 Abs. 2 Bodenschätzungsgesetz 1970, BGBl. Nr. 233) dieses Hauptvergleichsbetriebes ist mit der Wertzahl 100 anzunehmen.

Gemäß § 34 Abs. 2 BewG 1955 stellt das Bundesministerium für Finanzen für bestimmte Betriebe (Vergleichsbetriebe) nach Beratung im Bewertungsbeirat mit rechtsverbindlicher Kraft das Verhältnis fest, in dem die Vergleichsbetriebe nach ihrer Ertragsfähigkeit auf die Flächeneinheit (Hektar) bezogen zum Hauptvergleichsbetriebe stehen, um für die Bewertung aller in der Natur tatsächlich vorkommenden landwirtschaftlichen Betriebe innerhalb des Bundesgebietes die Gleichmäßigkeit zu sichern und Grundlagen durch feststehende Ausgangspunkte zu schaffen.

Diese Feststellungen sind im "Amtsblatt zur Wiener Zeitung" kundzumachen.

Die Vergleichsbetriebe sind in allen Teilen des Bundesgebietes (Bundesländer) so auszuwählen, dass die Vergleichsbetriebe für die jeweilige Gegend kennzeichnend sind. In

ihrer Gesamtheit haben diese einen Querschnitt über die Ertragsverhältnisse der landwirtschaftlichen Betriebe des Bundesgebietes zu ergeben.

Gemäß § 34 Abs. 3 BewG 1955 wird das Verhältnis zum Hauptvergleichsbetrieb im Sinne des Abs. 1 jeweils in einem Hundertsatz ausgedrückt (Betriebszahl). Die Betriebszahl des Hauptvergleichsbetriebes ist 100.

Bei der Feststellung der Betriebszahlen sind gemäß § 36 Abs. 1 BewG hinsichtlich der natürlichen und wirtschaftlichen Ertragsbedingungen die tatsächlichen Verhältnisse zugrunde zu legen. Hierbei sind hinsichtlich der natürlichen Ertragsbedingungen die rechtskräftigen Ergebnisse der Bodenschätzung maßgebend.

Gemäß § 38 BewG ist für den Hauptvergleichsbetrieb (Betriebszahl 100) der Ertragswert (Hektarsatz) mit Bundesgesetz festzustellen. Diese Feststellung erfolgte durch das Bewertungsänderungsgesetz 1987 (BGBl. Nr. 649/1987) mit S 31.500,00 und wurde durch das Euro-Steuerumstellungsgesetz 2001 (BGBl. I Nr. 59/2001) mit € 2.289,1943 umgerechnet. Für die übrigen Vergleichsbetriebe (Untervergleichsbetriebe) ergibt sich der Hektarsatz aus der Anwendung der für sie festgestellten Betriebszahl auf den Hektarsatz des Hauptvergleichsbetriebes. Für alle übrigen Betriebe wird der Hektarsatz nach dem Verhältnis ihrer Ertragsfähigkeit zu derjenigen der Vergleichsbetriebe (Untervergleichsbetriebe) ermittelt. Hierbei sind für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen der äußeren und inneren Verkehrslage ortsübliche Verhältnisse zugrunde zu legen (Abs. 4 letzter Satz).

Mit Kundmachung der Entscheidungen des Bundesministeriums für Finanzen bezüglich der Bewertungsgrundlagen für das landwirtschaftliche Vermögen zum 1. Jänner 1988 (BMfF GZ. 08 0103/1-IV/8/88 vom 1. Februar 1988, verlautbart im "Amtsblatt zur Wiener Zeitung" vom 19. Februar 1988) wurden die Merkmale der natürlichen und wirtschaftlichen Ertragsbedingungen des (fiktiven) Hauptvergleichsbetriebes sowie die Betriebszahlen der Vergleichsbetriebe festgestellt. Entsprechendes ist für die Untervergleichsbetriebe geschehen (BMfF GZ. 08 0103/4-IV/8/88 vom 13. Juni 1988, "Amtsblatt zur Wiener Zeitung" vom 29. Juni 1988).

Der Einheitswert eines landwirtschaftlichen Betriebes wird somit im Wege der vergleichenden Bewertung festgestellt, wobei hinsichtlich der natürlichen Ertragsbedingungen die tatsächlichen Verhältnisse des zu bewertenden Betriebes zugrunde gelegt werden. Diese werden im Wege der Bodenschätzung ermittelt und in der Bodenklimazahl ausgedrückt. Bezüglich der wirtschaftlichen Ertragsbedingungen der äußeren und inneren Verkehrslage werden dabei für den zu bewertenden Betrieb ortsübliche Verhältnisse unterstellt. Die natürlichen Ertragsbedingungen, welche im Zuge der Bodenschätzung ermittelt werden kommen in der Bodenklimazahl zum Ausdruck. Die Bodenklimazahl ist das rechtskräftige

Ergebnis der Bodenschätzung und kann somit nicht mehr Gegenstand des Berufungsverfahrens sein.

Die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen können sich nun (bezogen auf die Bodenklimazahl) ertragsmindernd oder ertragserhöhend auswirken. Inwieweit die in der obigen Kundmachung angeführten Merkmale der wirtschaftlichen Ertragsbedingungen die Ertragsfähigkeit der Vergleichsbetriebe (Untervergleichsbetriebe) beeinflussen, wurde nach Beratung im Bewertungsbeirat (in einem Gutachterausschuss) für die einzelnen Vergleichsbetriebe (Untervergleichsbetriebe) vom Bundesministerium für Finanzen rechtsverbindlich festgestellt und findet in den jeweiligen Betriebszahlen den entsprechenden Niederschlag.

Die Betriebszahl drückt das Verhältnis der Ertragsfähigkeit eines landwirtschaftlichen Betriebes zum Vergleichsbetrieb (Untervergleichsbetrieb) und zum Hauptvergleichsbetrieb aus. Durch Multiplikation der Betriebszahl mit dem Hektarsatz des Hauptvergleichsbetriebes (€ 2.289,1943) ergibt sich schließlich der Hektarsatz des zu bewertenden Betriebes.

Gemäß § 40 BewG 1955 gelten für die Abschläge und Zuschläge am Vergleichswert die folgenden Vorschriften:

1. Abschläge oder Zuschläge sind nur zu machen, wenn

- a) die tatsächlichen Verhältnisse der im § 36 Abs. 2 bezeichneten Ertragsbedingungen von den regelmäßigen Verhältnissen, die bei der Feststellung der Betriebszahl oder bei der Ermittlung des Hektarsatzes unterstellt worden sind, wesentlich abweichen und außerdem
- b) die Abweichung zu einer wesentlichen Minderung oder Steigerung der Ertragsfähigkeit führt ...

2. für die Bemessung der Abschläge und Zuschläge ist von dem Unterschiedsbetrag auszugehen zwischen dem Ertrag, der beim Vorliegen der regelmäßigen Verhältnisse zu erzielen wäre und dem Ertrag, den der landwirtschaftliche Betrieb in seinem tatsächlichen Zustand nachhaltig erzielen kann. Der Unterschiedsbetrag ist mit 18 zu vervielfachen.

Die Feststellung der Ertragsfähigkeit aufgrund der natürlichen Ertragsbedingungen (Bodenbeschaffenheit, Geländegestaltung, klimatische Verhältnisse, Wasserverhältnisse) erfolgt durch die Bodenschätzung, welche auch die Untersuchung des Bodens auf seine Beschaffenheit umfasst. Dies ist in § 1 Abs. 1 und 2 des Bodenschätzungsgesetzes 1970 festgelegt.

Nach § 11 Abs. 6 Bodenschätzungsgesetz 1970 sind die zur Einsicht aufgelegten Schätzungsergebnisse ein gesonderter Feststellungsbescheid im Sinne des § 185 BAO, dessen Bekanntgabe mit dem Ablauf des letzten Tages der einmonatigen Auflegungsfrist (Abs. 3) als erfolgt gilt.

Daraus folgt, dass jeder Einheitswertbescheid über eine wirtschaftliche Einheit des landwirtschaftlichen Vermögens, soweit darin die natürlichen Ertragsbedingungen berücksichtigt sind, Elemente in sich trägt, die in einem anderen Bescheid, nämlich einem Feststellungsbescheid, gesondert festgestellt worden sind. Gemäß § 192 BAO werden die in einem Feststellungsbescheid enthaltenen Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide (eben z.B. Einheitswertbescheide) von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt.

Gemäß § 252 Abs. 1 BAO kann ein derartiger Bescheid (wie eben ein Einheitswertbescheid einen landwirtschaftlichen Betrieb betreffend) nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in dem zugrunde liegenden Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen - insbesondere die seinerzeit zur Einsicht aufgelegten und in Rechtskraft erwachsenen Bodenschätzungsergebnisse - unzutreffend seien. Dies hat auch der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 19.2.1979, 2176/76 zum Ausdruck gebracht, indem er feststellte, dass ein Einheitswertbescheid, dem die Ergebnisse der Bodenschätzung zugrunde gelegt werden, insoweit nicht mit der Begründung angefochten werden könne, dass die Bodenschätzungsergebnisse unrichtig festgestellt worden seien. Diese Bindungswirkung besteht auch für die auf Grund einer Überprüfung der Bodenschätzungsergebnisse gemäß § 2 Bodenschätzungsgesetz 1970 neu festgestellten Ergebnisse der Bodenschätzung in Ansehung von Wertfortschreibungsbescheiden (vgl. dazu § 193 BAO).

Einwendungen, dass die Ergebnisse der Bodenschätzung nicht zutreffend seien, wären in einer Berufung gegen die Schätzungsergebnisse vorzubringen gewesen, welche mittlerweile aber schon in Rechtskraft erwachsen sind.

Wie bereits vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt liegen dem angefochtenen Einheitswertbescheid die zur Einsicht aufgelegten und rechtskräftigen Schätzungsergebnisse der Bodenschätzung zugrunde. Für den berufungsgegenständlichen landwirtschaftlichen Betrieb bedeutet dies gegenüber der vorangehenden Schätzung eine Erhöhung der Bodenklimazahl von 44,0 auf 63,3. Das Finanzamt ist an die Schätzungsergebnisse der Bodenschätzung gebunden und hat, wenn die Wertfortschreibungsgrenzen des § 21 Abs. 1 lit. a BewG erreicht werden, für alle in Frage kommenden landwirtschaftlichen Betriebe zum nächsten 1. Jänner eines Jahres (im Wege der Wertfortschreibung) einen neuen Einheitswertbescheid zu erlassen.

Dass sich die Grundstücke der Berufungswerber auf mehrere Gemeinden verteilen sowie die Entfernung zur Hofstelle wurde vom Finanzamt bereits im Abschlag für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen berücksichtigt. Wie sich aus den Berechnungen des Finanzamtes ergibt, entsprechen die Entfernungen der Betriebsflächen zum Hof beim Betrieb der Berufungswerber

in etwa den Entfernungen beim maßgeblichen Untervergleichsbetrieb, sodass von ortsüblichen Verhältnissen auszugehen ist. Dementsprechend wurde für die innere Verkehrslage beim Betrieb der Berufungswerber ebenso wie beim Untervergleichsbetrieb ein Abschlag von 11,6 % angesetzt. Hinzuweisen ist auch darauf, dass der gesamte Abschlag für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen im angefochtenen Bescheid mit 24,2 % höher angesetzt wurde als im zuletzt festgestellten Einheitswert zum 1. Jänner 2000 (dort wurde ein Abschlag von 20,8 % berücksichtigt). Daran zeigt sich deutlich, dass die Erhöhung des Einheitswertes für den berufungsgegenständlichen landwirtschaftlichen Betrieb auf die Erhöhung der Bodenklimazahl von 44,0 auf 63,3 zurückzuführen ist. Hinsichtlich des Ansatzes der Bodenklimazahl besteht bei Berechnung des Einheitswertes aber sowohl für das Finanzamt als auch für den unabhängigen Finanzsenat eine Bindung an die rechtskräftigen Schätzungsergebnisse der Bodenschätzung.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 1. August 2006