

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Roman Zöchling, Kasberg 9, 3170 Hainfeld, über die Beschwerde vom 10. Dezember 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten vom 16. November 2016 betreffend Einheitswert des land- u. forstwirtschaftl. Betriebes 01.01.2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit Einheitswertbescheid vom 16.11.2016 wurde für die Beschwerdeführerin (Bf.) der Einheitswert für den landwirtschaftlichen Betrieb zum 01.01.2014 (Hauptfeststellung mit Wirksamkeit ab 01.01.2015) mit 31.700 € festgestellt.
2. Am 13.12.2016 langte am Finanzamt eine Beschwerde gegen den Einheitswertbescheid vom 16.11.2016 ein. Darin wurde ausgeführt, dass der Einheitswert viel zu hoch sei und um Zustellung der Daten des Vergleichsbetriebes ersucht.
3. Mit Mängelbehebungsauftrag vom 30.01.2018 wurde um Nachreichung der fehlenden Begründung ersucht und die Bewertungsgrundlagen zur Ermittlung des Einheitswertes zum 01.01.2014 sowie des Vergleichsbetriebes übermittelt.
4. In der Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages teilte die Bf. mit Schreiben vom 28.02.2018 mit, dass die Abschläge für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen mit -9,60% wesentlich zu gering angesetzt worden seien. Diesbezüglich werde auf den Vorgängerbescheid (Feststellungsbescheid zum 01.01.1998) mit -17,8% Abschlag verwiesen. Die wirtschaftlichen

Ertragsbedingungen hätten sich seit 1998 nicht verbessert. Sie hätten sich sogar verschlechtert und daher sei dieser Sachverhalt mit Abschlägen von mindestens -17,8% zu bewerten.

5. Mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 27.07.2018 wurde die Beschwerde gegen den Einheitswertbescheid zum 01.01.2014 abgewiesen:

Von der Bodenklimazahl seien Zu- und Abschläge zum Zwecke der Berücksichtigung von wirtschaftlichen Ertragsbedingungen vorzunehmen. Hierbei sei gemäß § 38 Abs. 4 BewG für die im § 32 Abs. 3 Z 2 lit. a bis c BewG 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 seien unter Bezugnahme auf die am 04.03.2014 im Amtsblatt zur Wiener Zeitung kundgemachten Vergleichsbetriebe ermittelt worden. Durch diese Kundmachung hätten diese gemäß § 44 BewG rechtsverbindliche Kraft erhalten und seien einer weiteren inhaltlichen Überprüfung durch das Finanzamt nicht mehr zugänglich. Gleiches gelte für die gemäß § 32 Abs. 3 Z 2 lit. d BewG betriebsindividuell zu berücksichtigende Betriebsgröße. Der Bezug zu den Vergleichsbetrieben werde dadurch hergestellt, dass dieselbe Richtlinie, welche zur Einwertung der Vergleichsbetriebe herangezogen werde, auch beim Betrieb der Bf. angewandt und in Summe ein Abschlag von - 10,60% ermittelt worden sei. Daraus ergebe sich für den gegenständlichen Betrieb eine Betriebszahl von 29,8. Gemäß § 38 Abs. 1 BewG betrage für einen Betrieb mit der Betriebszahl 100 der Hektarsatz 2.400 €. Dieser Wert sei gesetzlich festgelegt und für die Abgabenbehörden verbindlich. Die weitere Bewertung des landwirtschaftlichen Betriebes nach dem Verhältnis seiner Ertragsfähigkeit zu den Vergleichsbetrieben erfolge durch die Verwendung der Betriebszahl, welche die Relation der Ertragsfähigkeit zum Hauptvergleichsbetrieb zum Ausdruck bringe. In Anwendung dieser Berechnung ergebe dies 2.400 € mal 29,8 (Betriebszahl) gebrochen durch 100, den Hektarsatz von 715,20 €. Der so ermittelte Hektarsatz sei Ausgangspunkt für die nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes vorgegebene Methode der Errechnung des Ertragswertes für die wirtschaftliche Einheit zum Zwecke der Feststellung des Einheitswertes. Für die Ermittlung der Zu- und Abschläge gemäß § 32 Abs. 3 Z 2 lit. b und c BewG sei die landwirtschaftliche Nutzfläche ohne Hutweiden, Streuwiesen und Bergmäher zu berücksichtigen, wobei grundsätzlich von den rechtskräftigen Ergebnissen der Bodenschätzung auszugehen sei. Bei der Berechnung der Hangneigung kämen die Daten des Berghöfekatasters (BHK) nicht zur Anwendung. Die Überprüfung der tatsächlichen wirtschaftlichen Ertragsbedingungen des beschwerdegegenständlichen Betriebes habe insgesamt keine wesentlichen Abweichungen (weniger als 5 %) zu den derzeit als ortsüblich unterstellten wirtschaftlichen Ertragsbedingungen gegeben.

6. Am 28.08.2018 wurde beim Finanzamt ein Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde gegen den Einheitswertbescheid durch das Verwaltungsgericht eingebracht.

7. Die Beschwerde gegen den Einheitswertbescheid zum 01.01.2014 wurde am 12.10.2018 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

8. Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 09.12.2020 wurde die Beschwerde mit Stichtag 01.02.2021 der Gerichtsabteilung GA **** zugeteilt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. betreibt eine Land- und Forstwirtschaft im Bezirk Lilienfeld. Die landwirtschaftlich genutzte Fläche beträgt 35,1448 ha, die forstwirtschaftlich genutzte Fläche 14,4693 ha.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht übermittelten Teilen des Aktes EW-AZ ***XX***.

3. Rechtslage

1. Gemäß § 20c BewG 1955 ist die zum 01.01.2010 vorgesehene Hauptfeststellung der Einheitswerte für wirtschaftliche Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zum 01.01.2014 durchzuführen.

2. Nach [§ 32 BewG 1955](#) gelten für landwirtschaftliche Betriebe die Grundsätze über die Bewertung nach Ertragswerten (Abs. 1). Ertragswert ist das Achtzehnfache des Reinertrages, den der Betrieb seiner wirtschaftlichen Bestimmung gemäß im Durchschnitt der Jahre nachhaltig erbringen kann (Abs. 2). Bei der Beurteilung der nachhaltigen Ertragsfähigkeit sind die wesentlichen Umstände zu berücksichtigen, die den Wirtschaftserfolg beeinflussen (natürliche Ertragsbedingungen, wirtschaftliche Ertragsbedingungen – Abs. 3).

3. Gemäß [§ 34 BewG 1955](#) wird für die Bewertung von landwirtschaftlichen Betrieben von einem Hauptvergleichsbetrieb ausgegangen. Die Bodenklimazahl dieses Hauptvergleichsbetriebes ist mit 100 anzunehmen (Abs. 1). Für bestimmte Betriebe (Vergleichsbetriebe) stellt das BMF nach Beratung im Bewertungsbeirat mit rechtsverbindlicher Kraft das Verhältnis fest, in dem die Vergleichsbetriebe nach ihrer Ertragsfähigkeit auf die Flächeneinheit (Hektar) bezogen zum Hauptvergleichsbetrieb stehen. Diese Feststellungen sind im Amtsblatt zur Wiener Zeitung kundzumachen. Die Vergleichsbetriebe sind in allen Teilen des Bundesgebietes so auszuwählen, dass sie für die jeweilige Gegend kennzeichnend sind. In ihrer Gesamtheit haben sie einen Querschnitt über die Ertragsverhältnisse der landwirtschaftlichen Betriebe des Bundesgebietes zu ergeben (Abs.

2). Das Verhältnis zum Hauptvergleichsbetrieb wird in einem Hundertsatz (Betriebszahl) ausgedrückt, die Betriebszahl des Hauptvergleichsbetriebes ist 100 (Abs. 3).

4. Nach [§ 35 BewG 1955](#) sind bei der Bewertung wiederkehrende Direktzahlungen gemäß Art. 2 lit. d der VO (EG) 73/2009 idF der VO (EG) 1250/2009 vom 30.11.2009 gesondert zu berücksichtigen und in Höhe von 33 % des im Vorjahr ausbezahlten Betrages anzusetzen.

5. Bei der Festlegung der Betriebszahlen sind nach [§ 36 BewG 1955](#) die tatsächlichen Verhältnisse hinsichtlich der im § 32 Abs. 3 bezeichneten Ertragsbedingungen zugrunde zulegen; hierbei sind hinsichtlich der natürlichen Ertragsbedingungen die rechtskräftigen Ergebnisse der Bodenschätzung gemäß § 16 Bodenschätzungsgesetz (BoSchätzG) 1970 iG Abs. 1 maßgebend. Hinsichtlich der übrigen Umstände, die die Ertragsfähigkeit beeinflussen können, sind ohne Rücksicht auf die tatsächlichen Verhältnisse solche zu unterstellen, die in der betreffenden Gegend für die Bewirtschaftung als regelmäßig anzusehen sind (Abs. 2). Zugepachtete Flächen, die zusammen mit einem Vergleichsbetrieb bewirtschaftet werden, können bei der Feststellung der Betriebszahl mitberücksichtigt werden (Abs. 3).

6. Nach [§ 37 BewG 1955](#) wird zur Feststellung des Einheitswertes für alle landwirtschaftlichen Betriebe der Vergleichswert nach den §§ 38 und 39 ermittelt. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 40 ist der Vergleichswert durch einen Abschlag zu vermindern oder durch einen Zuschlag zu erhöhen.

7. Nach [§ 38 BewG 1955](#) beträgt der Ertragswert je Hektar für die Betriebszahl 100 (den Hauptvergleichsbetrieb) 2.400 € (Abs. 1). Das BMF bestimmt mit VO, mit welchen Ertragswerten pro Hektar (Hektarsätzen) die im § 39 Abs. 2 Z 1 lit. a und b genannten Grundstücksflächen anzusetzen sind (Abs. 2). Für die übrigen Vergleichsbetriebe ergibt sich der Hektarsatz aus der Anwendung der für sie festgestellten Betriebszahl auf den Hektarsatz des Hauptvergleichsbetriebes (Abs. 3). Für alle übrigen Betriebe wird der Hektarsatz nach dem Verhältnis ihrer Ertragsfähigkeit zu derjenigen ihrer Vergleichsbetriebe ermittelt (Abs. 4).

8. Der Vergleichswert ergibt sich nach [§ 39 BewG 1955](#) ... für alle Betriebe aus der Vervielfachung des Hektarsatzes mit der in Hektar ausgedrückten Fläche des Betriebes (Abs. 1). Teile des landwirtschaftlichen Betriebes, die unproduktives Land sind, scheiden für die Bewertung aus (Abs. 3).

9. Nach § 44 BewG trifft das BMF nach Beratung im Bewertungsbeirat über den Gegenstand der Beratung die Entscheidung. Durch die Kundmachung der Entscheidungen im Amtsblatt zur Wiener Zeitung erhalten diese für die Hauptfeststellung der Einheitswerte und für alle Fortschreibungen und Nachfeststellungen bis zur nächsten Hauptfeststellung rechtsverbindliche Kraft.

10. Für die Bewertung des forstwirtschaftlichen Vermögens sind gemäß [§ 46 BewG 1955](#) die §§ 30 bis 32 Abs. 2 und §§ 35, ...39, 44 BewG entsprechend anzuwenden.

11. Kundmachung des BMF über die Bewertungsgrundlagen für das landwirtschaftliche Vermögen zum 01.01.2014 (GZ [BMF-010202/0100-VI/3/2014](#), verlautbart im Amtsblatt zur Wiener Zeitung am 01.03.2014):

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

12. Kundmachung des BMF über die Bewertung von forstwirtschaftlichem Vermögen (GZ [BMF-010202/0104-VI/3/2014](#), verlautbart im Amtsblatt zur Wiener Zeitung am 05.03.2014):

Die Berechnung des Ertragswertes des forstwirtschaftlichen Vermögens erfolgt bei Betrieben mit einer Fläche zwischen 10 ha bis einschließlich 100 ha gemäß Abschnitt 2 (§§ 9) obiger Kundmachung.

4. Erwägungen

Strittig ist die Erhöhung des Einheitswertes sowie die nach Ansicht der Bf. wesentlich zu gering angesetzten Abschläge für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen.

Der Einheitswert eines landwirtschaftlichen Betriebes wird im Wege der vergleichenden Bewertung festgestellt. Die vergleichende Bewertung nach § 34 BewG besteht darin, dass die oft schwierige Ermittlung des gemäß § 32 Abs. 1 BewG als Grundlage für die Feststellung des Ertragswertes maßgebenden erzielbaren Reinertrages gewissermaßen umgangen und an Hand äußerer Merkmale im Hinblick auf den Betrieb mit der Betriebszahl 100 und im Hinblick auf weitere Vergleichsbetriebe mehr oder weniger unmittelbar auf den Ertragswert des zu bewertenden Betriebes geschlossen wird (vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 34/Allgemeines).

Durch die Erfassung des Einheitswertes ist weiterhin gewährleistet, dass eine Pauschalierung durchgeführt werden kann und keine Aufzeichnungen geführt werden müssen. Dadurch kann auch die Grunderwerbsteuer vom Einheitswert festgesetzt werden (und nicht vom Verkehrswert). Die Böden werden nicht neu bewertet, aber aufgrund der Faktoren, die Einfluss auf den neuen Einheitswert haben, kann der alte Einheitswert nicht einfach mit dem neuen Einheitswert verglichen werden (Landwirtschaftskammer Niederösterreich, Einheitswert-Hauptfeststellung, Fragen und Antworten zur Neuregelung ab 01.01.2015).

Bewertung des landwirtschaftlichen Vermögens

Die rechnerische Ableitung aus den rechtskräftigen Ergebnissen der Bodenschätzung ergibt für die landwirtschaftlich genutzten Grundstücke der Bf. eine Bodenklimazahl von 33,3.

Hinsichtlich der natürlichen Ertragsbedingungen ist zwingend von dieser Bodenklimazahl auszugehen.

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).

§ 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 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 01.01.2014 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 BewG 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 kein Anspruch auf Einzelertragsbewertung besteht. Ebenso wenig vermag die Berücksichtigung von Sonderverhältnissen durch Zu- oder Abschläge erfolgreich bekämpft werden, wenn der Abgabepflichtige 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).

Der Bf. wurden im Rahmen der Mängelbehebung von der Abgabenbehörde die Bewertungsgrundlagen zur Ermittlung des landwirtschaftlichen Einheitswertes zum 01.01.2014 sowie die Bewertungsgrundlagen für den Vergleichsbetrieb bekanntgegeben. Um Wiederholungen zu vermeiden, wird im Erkenntnis zulässigerweise auf diese der Bf. bekannten Bewertungsgrundlagen Bezug genommen.

Zu § 34 BewG ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen GZ. BMF-010202/0100-VI/3/2014" über die Bewertungsgrundlagen für das landwirtschaftliche Vermögen zum 01.01.2014 (Beschreibung des Hauptvergleichsbetriebes und Feststellung der Betriebszahl für die landwirtschaftlichen Vergleichsbetriebe)" ergangen und am 04.03.2014 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 04.03.2014 jedenfalls die Ableitungen der Betriebszahlen der Vergleichsbetriebe, die auf Grundlage der "Bewertungsrichtlinie" festgestellt wurden. Daher kommt - indirekt - der "Bewertungsrichtlinie" bei Überprüfung von Hauptfeststellungsbescheiden zum 01.01.2014 auf Grund des Systems der vergleichenden Bewertung auch für das Bundesfinanzgericht eine entsprechende Bedeutung zu (vgl. BFG 22.01.2019, [RV/7100251/2018](#)).

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).

Nach Punkt 2.2. der Bewertungsrichtlinie ist bei Ermittlung der Zu- oder Abschläge gemäß § 32 Abs. 3 Z 2 lit. b BewG (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 die Lage des Wirtschaftshofes im 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 der Bf. setzte das Finanzamt trotz einer unterstellten „zentralen“ Lage einen Abschlag von -2% an.

Die Vermarktungsverhältnisse und Entwicklungsdynamik sind nach der in Punkt 3.1.2. der Richtlinie enthaltenen Tabelle zu berücksichtigen, wobei der Zu- bzw. Abschlag durch Addition der beiden Komponenten Vermarktungsverhältnisse und Entwicklungsdynamik zu ermitteln ist. Die Vermarktungsverhältnisse 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. Das Finanzamt ging von einer mittleren Einstufung aus. Es wurde daher für die Vermarktungsverhältnisse und Entwicklungsdynamik weder ein Zu- noch ein Abschlag berücksichtigt.

Hinsichtlich der Entfernung zum Bezirkshauptort wurde vom Finanzamt im Betrieb der Bf. entsprechend der Tabelle in Punkt 3.1.3. der Bewertungsrichtlinie ein Abschlag von -3% angesetzt, da der Wirtschaftshof der Bf. weniger als 25 km von Lilienfeld entfernt ist.

Die Verhältnisse hinsichtlich Aufschließung des Wirtschaftshofs sind nach ihrem Einfluss auf die Ertragsfähigkeit abzuschätzen, wobei die angeführten Abschläge zu Punkt 3.2.1. der Richtlinie nicht überschritten werden dürfen. Das Finanzamt hat hinsichtlich der Wegeerhaltung mit einem Abschlag von -0,5% nur einen geringen Einfluss auf die Ertragsfähigkeit sowie keine Sonderverhältnisse festgestellt.

Die durchschnittliche Feldstückgröße beträgt 3,6632 ha. Die Berechnung erfolgte auf Basis der INVEKOS-Daten pro Katastralgemeinde. Die Richtlinien sehen bei einer Größe zwischen 3 ha und 5 ha einen Zuschlag in Höhe von 4% vor, der auch vom Finanzamt zur Anwendung gebracht wurde.

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 -7,1% berücksichtigt.

Hinsichtlich der Ertragsminderung wegen Entfernung der Feldstücke vom Wirtschaftshof sieht Punkt 3.2.4. der Richtlinie vor, dass die kürzeste benutzbare 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 der Bf. mit „bis 1 km“ ermittelt und dafür weder ein Zu- noch ein Abschlag angesetzt.

Bei den übrigen Umständen wurde vom Finanzamt für eine mäßige Hagelgefährdung noch ein Abschlag von -1% gemäß Punkt 3.4.1. der Richtlinie zum Abzug gebracht.

Die Abschläge für die wirtschaftlichen und ortsüblichen Verhältnisse wurden vom Finanzamt mit -9,60% ermittelt. Für den Vergleichsbetrieb ***B*** beträgt der Abschlag bei den wirtschaftlichen Verhältnissen und übrigen Umstände -9,40%. Die Bf. begehrte ohne nähere Ausführungen die Abschläge unter Hinweis auf den Vorgängerbescheid mit mindestens -17,8% zu bewerten, da sich die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen verschlechtert hätten. Nähere Ausführungen über die verschlechterten Ertragsbedingungen wurden in concreto nicht vorgebracht.

Das Bundesfinanzgericht stellt dazu fest, dass die Bf. die Berücksichtigung von Zu- oder Abschlägen nicht erfolgreich zu bekämpfen vermag, wenn sie es unterlässt, genaue Angaben über die nach ihrer Vorstellung berücksichtigungswürdigen Umstände zu machen und sich nur darauf beschränkt, ganz allgemein Einwendungen zu erheben.

Das Finanzamt hat somit die Abschlagsermittlung gesetzeskonform und auch im Verhältnis zum Vergleichsbetrieb sachgerecht durchgeführt. Weder die ermittelte Betriebszahl von 29,8 noch der für das landwirtschaftliche Vermögen ermittelte Hektarsatz in Höhe von 715,20 € sind zu beanstanden.

Gegen die Berechnung des Durchschnittshektarsatzes des forstwirtschaftlichen Vermögens iHv 215,04 €/ha wurden explizit keine Einwendungen erhoben.

Berechnung des Einheitswertes zum 01.01.2014

Nutzung - Fläche	Fläche	Hektarsatz	Einheitswert
Landwirtschaftliche Fläche	35,1448 ha	715,20 €	25.135,56 €
Forstwirtschaftliche Fläche	14,4693 ha	215,04 €	3.111,44 €
Zwischensumme			28.247,00 €
Summe öffentlicher Gelder	33% von 10.687,19 €		3.526,77 €
Summe			31.773,77 €
Einheitswert gerundet			31.700 €

Der Verfassungsgerichtshof hat zur GZ B 298/10 vom 06.10.2010 erkannt, dass der Gleichheitsgrundsatz es dem Gesetzgeber nicht verwehrt, ein mit Typisierungen und

Schätzungen operierendes Bewertungsverfahren zu wählen. Der Verfassungsgerichtshof hat auch das System der Einheitsbewertung nicht in Frage gestellt, sondern nur die „historischen Einheitswerte“ als ungeeignete Bemessungsgrundlage für die Abgabenbemessung angesehen. Die Miteinbeziehung der regionalwirtschaftlichen und betrieblichen Verhältnisse durch Zu- und Abschläge und die Berücksichtigung öffentlicher Gelder führt nicht zur Verfassungswidrigkeit der Regelung.

Aus den angeführten Gründen konnte der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein.

5. Zur Unzulässigkeit der Revision

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

Die Entscheidung orientiert sich an der Gesetzeslage. Diese schlichte Rechtsanwendung berührt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung. Die ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 18. März 2021