

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Adresse Bf***, über die Beschwerde vom 28.10.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 24.9.2015 betreffend Feststellung des Einheitswertes des landwirtschaftlichen Betriebes zum 1.1.2014, EWAZ ***xxx*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Mit Einheitswertbescheid zum 1.1.2014 (Hauptfeststellung mit Wirksamkeit ab 1.1.2015) vom 24.9.2015 stellte das Finanzamt für den landwirtschaftlichen Betrieb der Beschwerdeführerin (Bf) einen Einheitswert in Höhe von 2.800,00 Euro fest.

Begründend führte das Finanzamt aus, die Bewertung erfolge auf Basis der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen vom 4.3.2014 (GZ: BMF-010202/0100-VI/3/2014). Der Berechnung des Hektarsatzes für die landwirtschaftlich genutzten Flächen sei Folgendes unterstellt worden:

Bodenklimazahl		54,6
Ab- bzw Zuschläge für wirtschaftliche Ertragsbedingungen:		
Wirtschaftliche Verhältnisse und übrige Umstände	-4,50%	
Betriebsgröße (2,9021 ha)	-20,00%	
Gesamtsumme Ab-/Zuschläge	-24,50%	- 13,4

daher Betriebszahl		41,2
--------------------	--	------

Für die Betriebszahl 100 betrage der Ertragswert je Hektar (Hektarsatz) gemäß § 38 BewG 1955 2.400,00 Euro, für die Betriebszahl 41,2 daher $2.400,00 / 100 \times 41,2 = 988,80$ Euro. Bei landwirtschaftlich genutzten Flächen von 2,9021 ha mache der Einheitswert (gerundet gemäß § 25 BewG 1955) 2.800,00 Euro aus.

Mit undatiertem Schreiben, das am 28.10.2015 beim Finanzamt einlangte, brachte die Bf dagegen Beschwerde ein. Zur Begründung wurde wörtlich wie folgt ausgeführt:

„1. Der Einheitswert ist zu hoch angesetzt. Gem. § 32 BewG ist bei der Bewertung von landwirtschaftlichem Vermögen der Ertragswert zugrunde zu legen. Dabei ist davon auszugehen, „daß der Betrieb unter gewöhnlichen Verhältnissen, ordnungsmäßig, gemeinüblich und mit entlohten 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“. Wenn die tatsächlichen Verhältnisse von den regelmässigen Verhältnissen abweichen, ist dem mit Zu- und Abschlägen Rechnung zu tragen (§ 40 BewG). Dafür ist vom Unterschiedsbetrag im Ertrag auszugehen, der beim Vorliegen regelmässiger Verhältnisse zu erzielen wäre und dem Ertrag, den der Betrieb in seinem tatsächlichen Zustand nachhaltig erzielen kann.

*2. Es handelt sich bei dem unter Einheitswert AZ ***xxx*** erfassten Betrieb derzeit nicht mehr um einen voll ausgestatteten (mit regelmässigen Verhältnissen arbeitenden) landwirtschaftlichen Betrieb: es gibt keine Hofstelle, keine Maschinen, kein Inventar, etc. Ich habe sozusagen nur die nackten landwirtschaftlichen Grundstücke erworben. Eine Bewirtschaftung unter diesen Umständen wäre nur unter erschwerten Bedingungen und mit erheblichen Ertragsminderungen möglich. Dafür müssen gebührende Abzüge/Abschläge gem. § 40 BewG gemacht werden.*

3. Zudem wirkt sich erschwerend aus, daß die Grundstücke keine eigene Zufahrt haben, sondern nur über Fremdgrund unter Überwindung einer relativ starken Steigung auf unbefestigtem Weg erreichbar sind. Diese Zufahrt ist grundbücherlich nicht sichergestellt. Auf den Grundstücken selber besteht zudem keine eigene Wasser- und Stromversorgung.

4. Die derzeitigen Abzüge / Abschläge berücksichtigen alle diese Umstände nicht. Die derzeitigen Abzüge berücksichtigen nur die „Betriebsgröße“, wie sie in § 32 Abs. 3 Z. 2d BewG angesprochen wird. Bei ordnungsgemäßer Berücksichtigung der weiteren ertragsmindernden Faktoren (keine Hofstelle, keine Maschinen, kein Inventar, keine Lieferrechte, keine Lieferanten- und Kundenbeziehungen etc.) würde ein erheblich niedrigerer Einheitswert resultieren.

5. Der festgestellte Einheitswert berücksichtigt einen Abschlag für „wirtschaftliche Ertragsbedingungen“. Es ist jedoch nicht näher definiert, was dieser Abschlag

beinhaltet/berücksichtigt. Gem. § 32 Abs. 3 Z 2 des BewG ist „wirtschaftliche Ertragsbedingungen“ der Oberbegriff, der z.B. auch die bereits erwähnte Betriebsgrösse beinhaltet. Hier wäre näher zu präzisieren, wofür der Abschlag gemacht wurde und warum in dieser Höhe.

6. Bei der Ermittlung des Einheitswertes ist ein Vergleichswert gem. § 39 BewG zu ermitteln. Dieser Vergleichswert beinhaltet aber auch einen Wohnungswert (§ 33 Abs. 1 BewG). Die vorliegende Bewertung berücksichtigt aber nicht, dass es in diesem Fall gar kein Wohngebäude gibt. Es wäre daher ein Abschlag für fehlendes Wohngebäude zu machen. Auch das wird den festgestellten Einheitswert erheblich vermindern.

7. Die Abzüge berücksichtigen auch nicht, dass ich nicht in der Nähe der Grundstücke, sondern Hunderte Kilometer entfernt in der Schweiz wohne, und daß damit die Ertragslage empfindlich beeinträchtigt ist.

8. Würde demnach berücksichtigt, dass kein Betriebsgebäude, kein Wohngebäude, keine Maschinen, kein Inventar, keine übliche Entfernung zu den Grundstücken, kein Umsatz aus zugekauften Erzeugnissen etc. gegeben sind, würde der Einheitswert massiv tiefer ausfallen.

9. Abschließend möchte ich auch noch zu bedenken geben, dass nur sechs der insgesamt 27 Untervergleichsbetriebe für die Steiermark überhaupt eine Betriebszahl grösser als 40 aufweisen, wobei allein vier dieser Betriebe reine „Acker“-betriebe im Flach- und Hügelland sind. Daß ausgerechnet meine Grundstücke (die gar keinen Betrieb darstellen), zwischen den Hochgebirgen der ***AB*** (2.000 m) und des ***CD*** (1.720 m) gelegen, mit all den Nachteilen und Unzulänglichkeiten gegenüber einem voll ausgestatteten Betrieb auf eine Betriebszahl von über 40 kommen sollen, kann ich in keinsten Weise nachvollziehen.

10. In diesem Zusammenhang ersuche ich um Bekanntgabe, wie die unterstellte Bodenklimazahl von 54,6 ermittelt wurde bzw. woher sie kommt.

11. Als Vergleich möchte ich schließlich z.B. auch noch auf die EZ ***xx*** in der KG ***xxxxx*** (EWAZ ***xxx***) hinweisen. Nach meinem Wissensstand beträgt bei diesem Objekt die Bodenklimazahl 28,2, der Einheitswert 700,-- bei einer Fläche von 28.838 m². Bei diesem Objekt handelt es sich aber um einen voll ausgestatteten landwirtschaftlichen Betrieb, mit Wohn- und Wirtschaftsgebäude, Maschinen, lebendes und totes Inventar. Es kann daher nicht sein, daß meine Grundstücke (selbst wenn die unterstellte BKZ bei mir höher ist) ohne Wohn- und Wirtschaftsgebäude, Maschinen, lebendes und totes Inventar einen Einheitswert von Euro 2.800 bei ungefähr gleicher Flächenausstattung haben sollen.“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 3.10.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, die Bodenklimazahl von 54,6 basiere auf den rechtskräftig festgestellten Bodenschätzungsergebnissen. Der Einheitswertbescheid sei ein von den Bodenschätzungsergebnissen abgeleiteter Bescheid. Diesbezüglich sei § 252 Abs 1 BAO zu beachten, wonach Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden könnten. Da eine Bindung der Einheitswertbescheide an die rechtswirksamen bzw rechtskräftigen Ergebnisse der Bodenschätzung bestehe, seien die relevanten Teile des Bodenschätzungsbescheides/der Bodenschätzungsbescheide nicht noch einmal im angefochtenen Einheitswertbescheid wiederzugeben gewesen.

Ausgehend von der Bodenklimazahl seien Zu- und Abschläge zum Zwecke der Berücksichtigung von wirtschaftlichen Ertragsbedingungen vorzunehmen. Gemäß § 38 Abs 4 BewG 1955 seien für die in § 32 Abs 3 Z 2 lit a bis c BewG 1955 angeführten 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 4.3.2014 im Amtsblatt zur Wiener Zeitung kundgemachten Vergleichsbetriebe ermittelt worden. Durch die Kundmachung im Amtsblatt zur Wiener Zeitung hätten die Vergleichsbetriebe gemäß § 44 BewG 1955 rechtsverbindliche Kraft erhalten. Sie seien daher einer weiteren inhaltlichen Überprüfung durch das Finanzamt nicht mehr zugänglich. Der Bezug zu den Vergleichsbetrieben werde dadurch hergestellt, dass jene Richtlinie, die zur Einwertung der Vergleichsbetriebe herangezogen worden sei, auch beim streitgegenständlichen Betrieb angewandt worden sei, woraus sich ein Abschlag von 24,5% ergebe. Daraus resultiere eine Betriebszahl von 41,2.

Der von der Bf ins Treffen geführte Betrieb könne nicht als Vergleichsmaßstab herangezogen werden, da dieser Betrieb im Hinblick auf die Parameter für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen wesentlich vom streitgegenständlichen Betrieb abweiche. Er liege in einer relativ steilen Hanglage mit einem hohen Abschlag für die Hangneigung. Auch die natürlichen Ertragsbedingungen (Bodenklimazahl) seien wesentlich schlechter als beim streitgegenständlichen Betrieb.

Gemäß § 32 Abs 4 Satz 1 BewG 1955 würden die Gebäude, Betriebsmittel, Nebenbetriebe, Sonder- und Obstkulturen sowie Rechte und Nutzungen (§ 11 BewG 1955), die zu dem Betrieb gehörten, unbeschadet der §§ 33 und 40 BewG 1955 nicht besonders bewertet, sondern bei der Ermittlung des Ertragswertes berücksichtigt. Zudem seien gemäß § 31 Abs 2 BewG 1955 in den landwirtschaftlichen Betrieb Betriebsmittel, die der Bewirtschaftung des Betriebes dienten, auch dann einzubeziehen, wenn sie nicht dem Eigentümer des Grund und Bodens gehörten. Bei der Bewertung werde unterstellt, dass Wirtschaftsgebäude im notwendigen Ausmaß zur Verfügung stünden und es kostenmäßig gleichgültig sei, ob Kosten für Errichtung und Erhaltung von Gebäuden oder eine entsprechende Miete anfielen (Hinweis auf

Kommentarliteratur). Für Zwecke der Einheitsbewertung sei daher zu unterstellen, dass die erforderlichen Wirtschaftsgebäude vorhanden seien (§ 32 BewG 1955). Die Tatsache, dass ein solches Gebäude (zB Stall) bzw ein solcher Gebäudebestand nicht vorhanden sei, könne daher zu keinem Abschlag führen (Hinweis auf BFG 8.6.2017, RV/1100366/2014). Dies gelte auch für den Fehlbestand an Betriebsmitteln. Aus diesem Grund seien bei den im Anhang der Kundmachung vom 4.3.2014 angeführten Vergleichsbetriebe ohne Hofstelle Nr 111 Penking, Nr 123 Oberndorf und Nr 198 Höchst keine Sonderabschläge wegen Viehlosigkeit oder fehlenden Bestandes an Gebäuden oder Gerätschaften vorgesehen.

Für den streitgegenständlichen Betrieb stellten sich die Verhältnisse daher wie folgt dar:

Wirtschaftliche Ertragsbedingungen	Derzeit unterstellte ortsübliche Verhältnisse
Regionalwirtschaftliche Verhältnisse (Lage, Vermarktungsverhältnisse und Entwicklungsdynamik, Entfernung zum Bezirkshauptort, etc)	-1%
Betriebliche Verhältnisse (Aufschließung, Größe der Feldstücke, Geländeneigung, etc)	+1,5%
Übrige Umstände (Hagelgefährdung)	-5%
Summe der Ab- bzw Zuschläge für wirtschaftliche Ertragsbedingungen	-4,5%

Bei der Betriebsgröße (§ 32 Abs 3 Z 2 lit d BewG 1955) seien die tatsächlichen Verhältnisse maßgebend (§ 36 Abs 1 BewG 1955). Abzustellen sei auf das konkrete Flächenausmaß der landwirtschaftlich genutzten Fläche der jeweiligen wirtschaftlichen Einheit (des landwirtschaftlichen Betriebes). Für die Höhe des Ab- bzw Zuschlags seien die rechtsverbindlich kundgemachten Vergleichsbetriebe heranzuziehen. Bei den Vergleichsbetrieben von ähnlicher Größe gehe kein Abschlag über 20% hinaus (Hinweis auf die Vergleichsbetriebe Nr 123 Oberndorf, Nr 162 Gauitsch, Nr 187 Lienz und Nr 198 Höchst). Es könne daher im gegenständlichen Fall kein höherer Abschlag als 20% gewährt werden.

Mit Schreiben vom 13.11.2017 stellte die Bf den Antrag, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. In Ergänzung zum Beschwerdevorbringen wurde ausgeführt, dass aus Gründen der Nachvollziehbarkeit die herangezogenen Vergleichsbetriebe genannt und beschrieben werden müssten und sodann begründet werden müsste, warum für den streitgegenständlichen Betrieb gerade die gemachten Zu- bzw Abschläge vorgenommen worden seien. So fehle zB ein Abschlag für die „Entfernung der Betriebsflächen zum Hof“. Bei den „betrieblichen Verhältnissen“ fehle zB die Berücksichtigung des Umstandes, dass es keine eigene gesicherte Zufahrt gebe. Das Finanzamt sei auch nicht auf

das Argument eingegangen, dass es nicht nachvollziehbar sei, weshalb ausgerechnet der streitgegenständliche Betrieb auf eine Betriebszahl von über 40 komme, wenn nur sechs der insgesamt 27 Untervergleichsbetriebe für die Steiermark überhaupt eine Betriebszahl größer als 40 aufwiesen.

Das Finanzamt legte in der Folge den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes teilte das Finanzamt mit E-Mail vom 29.1.2021 mit, die Bewertung des streitgegenständlichen Betriebes sei unter Heranziehung des rechtsverbindlich kundgemachten Vergleichsbetriebes Nr 164 Wundschuh vorgenommen worden. Zudem ließ das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht eine Bewertungsübersicht sowohl betreffend den Vergleichsbetrieb Nr 164 Wundschuh als auch betreffend den streitgegenständlichen Betrieb zukommen.

Vergleichsbetrieb Nr 164 (St-27-703-Wundschuh)				
Pkt. d. Richtlinie		Bezeichnung	Ab- / Zuschläge in %	Summe
3.1.	Regionalwirtschaftliche Verhältnisse gemäß § 32 Abs 3 Z 2 lit a BewG 1955			
3.1.1.	Regionale Lage	zentral	0,0	
3.1.2.	Vermarktungsverhältnisse und Entwicklungsdynamik	günstig	+4,0	
3.1.3.	Entfernung zwischen Wirtschaftshof und zentralem Ort (Bezirkshauptort)	17 km	-2,0	
	Zwischensumme			+2,0%
3.2.	Betriebliche Verhältnisse gemäß § 32 Abs 3 Z 2 lit b und c BewG 1955			
3.2.1.	Aufschließung des Wirtschaftshofs	keine Wegerhaltung	0,0	
	Sonderverhältnisse	keine	0,0	
3.2.2.	Größe der Feldstücke (KG-Durchschnitt)	0,729 ha	-2,0	
3.2.3.	Hangneigung (Maschinen- und Geräteeinsatz)	Flächenanteil in % / Abschlag in %		
	0 bis 17,9% (eben bis 10 Grad)	100 / 0,0		

	18 bis 24,9% (11 bis 13 Grad)	0 / 0,0		
	25 bis 34,9% (14 bis 19 Grad)	0 / 0,0		
	35 bis 49,9% (20 bis 26 Grad)	0 / 0,0		
	über 50% (ab 27 Grad)	0 / 0,0		
	Summe Hangneigungen:	100	0,0	
3.2.4.	Durchschnittliche Entfernung der Feldstücke zum Wirtschaftshof	2,3 km	-4,0	
3.2.5.	Sonderverhältnisse	sehr starke Streulage	-2,0	
	Zwischensumme			-8,0%
3.4.	Übrige Umstände			
3.4.1.	Hagelgefährdung	Gefährdungsfaktor 6	-5,0	
	Zwischensumme			-5,0 %
	Summe der Ab- und Zuschläge für wirtschaftliche Ertragsbedingungen und übrige Umstände – ortsübliche Verhältnisse			-11,0%
3.3.	Betriebsgröße (§ 32 Abs 3 Z 2 lit d BewG 1955 – landwirtschaftlich genutzte Flächen der wirtschaftlichen Einheit)	18,6560 ha		-10,0%
	Summe Zu- und Abschläge insgesamt			-21,0 %

Streitgegenständlicher Betrieb				
Pkt. d. Richtlinie		Bezeichnung	Ab- / Zuschläge in %	Summe
3.1.	Regionalwirtschaftliche Verhältnisse gemäß § 32 Abs 3 Z 2 lit a BewG 1955			
3.1.1.	Regionale Lage	Zentral	0,0	
3.1.2.	Vermarktungsverhältnisse und Entwicklungsdynamik	***Stadt*** günstig	+3,0	
3.1.3.	Entfernung zwischen Wirtschaftshof und zentralem Ort (Bezirkshauptort)	25,3 km	-4,0	

	Zwischensumme			-1,0%
3.2.	Betriebliche Verhältnisse gemäß § 32 Abs 3 Z 2 lit b und c BewG 1955			
3.2.1.	Aufschließung des Wirtschaftshofs	keine wertmindernden Umstände	0,0	
	Sonderverhältnisse	keine	0,0	
3.2.2.	Größe der Feldstücke (KG-Durchschnitt)	2,6339 ha	+2,0	
3.2.3.	Hangneigung (Maschinen- und Geräteeinsatz)	Flächenanteil in % / Abschlag in %		
	0 bis 17,9% (eben bis 10 Grad)	95 / 0,0		
	18 bis 24,9% (11 bis 13 Grad)	5 / -0,5		
	25 bis 34,9% (14 bis 19 Grad)	0 / 0,0		
	35 bis 49,9% (20 bis 26 Grad)	0 / 0,0		
	über 50% (ab 27 Grad)	0 / 0,0		
	Summe Hangneigungen:	100	-0,5	
3.2.4.	Durchschnittliche Entfernung der Feldstücke zum Wirtschaftshof	keine Hofstelle vorhanden	0,0	
3.2.5.	Sonderverhältnisse	keine	0,0	
	Zwischensumme			+1,5%
3.4.	Übrige Umstände			
3.4.1.	Hagelgefährdung	Gefährdungsfaktor 6	-5,0	
	Zwischensumme			-5,0%
	Summe der Ab- und Zuschläge für wirtschaftliche Ertragsbedingungen und übrige Umstände – ortsübliche Verhältnisse			-4,5%
3.3.	Betriebsgröße (§ 32 Abs 3 Z 2 lit d BewG 1955 – landwirtschaftlich genutzte Flächen der wirtschaftlichen Einheit)	2,9021 ha		-20,0%
	Summe Zu- und Abschläge insgesamt			-24,5%

Das Finanzamt ließ dem Bundesfinanzgericht weiters folgende Bewertungsübersicht zukommen:

Bewertungskriterien	Vergleichsbetrieb Nr 164 Wundschuh	Streitgegenständlicher Betrieb
Nutzungsform (A, AGr/GrA, Gr)	A	Gr
Landwirtschaftliche Nutzfläche (LN) in ha	19,35 ha	2,9021 ha
Bodenklimazahl	52,5	54,6
Wirtschaftliche Ertragsbedingungen		
Regionalwirtschaftliche Verhältnisse gemäß § 32 Abs 3 Z 2 lit a BewG 1955	+2,0%	-1,0%
Betriebliche Verhältnisse gemäß § 32 Abs 3 Z 2 lit b und c BewG 1955	-8,0%	+1,5%
Betriebsgrößenverhältnisse gemäß § 32 Abs 3 Z 2 lit d BewG 1955	-10,0%	-20,0%
Übrige Umstände	-5,0%	-5,0%
Summe der Ab- und Zuschläge für wirtschaftliche Verhältnisse und übrige Umstände	-21,0%	-24,5%
Betriebszahl	41,5	41,2
Hektarsatz	996,00	988,80

Das Finanzamt wiederholte seine in der Beschwerdeentscheidung getätigten Ausführungen und wies abermals darauf hin, dass unter Bedachtnahme auf die rechtsverbindlichen Einwertungen der Vergleichsbetriebe Nr 111 Peking, Nr 123 Oberndorf und Nr 198 Höchst kein Abschlag für fehlende Hofstelle, fehlende Tierhaltung oder fehlende Betriebsmittel gewährt werden könne.

Darüber hinaus hielt das Finanzamt fest, dass eine Zufahrt zu den streitgegenständlichen Grundstücken gegeben sei. Die Grundstücke würden bewirtschaftet. Bei den meisten landwirtschaftlich genutzten Grundstücken fehle es an einer Wasser- und Stromversorgung. Aufgrund der Widmung der Grundstücke als Industriegrund wäre nach erfolgter Aufschließung eventuell eine Bewertung als Grundvermögen vorzunehmen. Da eine Aufschließung nicht vorliege und der landwirtschaftliche Hauptzweck noch gegeben sei, erfolge die Bewertung zum Stichtag als landwirtschaftliches Vermögen.

Mit Schreiben vom 19.4.2021 äußerte sich die Bf zu den Ausführungen des Finanzamts wörtlich wie folgt:

„Im wesentlichen geht es darum, dass mein Antrag auf Berücksichtigung des Umstandes, dass es sich bei meinem Betrieb nicht um einen voll ausgestatteten Betrieb handelt, sondern dass im Gegenteil z. B. Hofstelle mit Wohntrakt, Wirtschaftsgebäude, Maschinen, Inventar und Betriebsmittel fehlen, daher der Einheitswert zu hoch angesetzt und im Zuge einer Wertfortschreibung zu korrigieren ist, vom Finanzamt nicht gehört wurde.

Das Finanzamt stützt sich dabei vor allem auf den Kommentar zum Bewertungsgesetz von Twaroch/Wittmann/Frühwald, § 32 BewG, Tz 15: „Bei der Bewertung werde unterstellt, dass Wirtschaftsgebäude im notwendigen Ausmaß zur Verfügung stehen und es kostenmäßig gleichgültig sei, ob Kosten für Errichtung und Erhaltung der Gebäude anfallen oder eine entsprechende Miete. Daher sei für Zwecke der Einheitsbewertung zu unterstellen, dass die erforderlichen Wirtschaftsgebäude vorhanden sind (§ 32 BewG). Die Tatsache, dass ein solches Gebäude (z.B. Stall) bzw. Gebäudebestand nicht vorhanden sei, könne daher zu keinem Abschlag führen (vgl. BFG vom 8.6.2017, RV/1100366/2014). Dies gelte auch für den Fehlbestand an Betriebsmitteln“.

Dazu ist aber zu bemerken: Der Verweis auf § 32 BewG (und hier insbesondere dessen Absatz 2) und die damit in Zusammenhang stehenden Kommentarmeinungen gehen ins Leere. § 32 Abs. 1 und 2 BewG stellt nämlich nur ganz allgemein fest, dass landwirtschaftliche Betriebe nach Ertragswerten zu bewerten sind und dass der Ertrag das achtzehnfache des Reinertrages ist, den der Betrieb seiner wirtschaftlichen Bestimmung gemäß im Durchschnitt der Jahre nachhaltig erbringen kann. Dabei sei davon auszugehen, dass der Betrieb unter gewöhnlichen Verhältnissen, ordnungsmäßig, gemeinüblich und mit entlohnenden fremden Arbeitskräften bewirtschaftet wird, dass der Betrieb schuldenfrei ist und mit einem für die ordnungsgemäße, gemeinübliche Bewirtschaftung notwendigen Bestand an Wirtschaftsgebäuden ausgestattet ist.

Diese Bestimmung definiert somit ganz allgemein den Bewertungsgrundsatz und den „Ertragswert“ für die wirtschaftliche Einheit „landwirtschaftlicher Betrieb“. Hier sind noch in keiner Weise Zu- und Abschläge, die im Laufe des Bewertungsganges zu machen sind, gemeint. Es ist daher verfehlt, unter Hinweis auf diese ganz allgemeine Bestimmung, deren Sinn es ist, die Bewertungsgrundsätze für die wirtschaftliche Einheit „landwirtschaftlicher Betrieb“ zu bestimmen und nicht für jedes einzelne Wirtschaftsgut einen separaten Einheitswert zu schaffen (mit Ausnahme z. B. des „überschießenden“ Wohnungswertes gem. § 33 BewG), meine Argumente nicht zu hören.

In § 36 BewG, wo es dann konkret um die Ermittlung der Betriebszahlen geht, wird normiert, dass zur Feststellung der Betriebszahlen die tatsächlichen Verhältnisse hinsichtlich der im § 32 Abs. 3 bezeichneten Ertragsbedingungen zugrundezulegen sind - § 36 Abs. 1 BewG.

Wenn also § 36 Abs. 1 BewG verlangt, dass hinsichtlich der im § 32 Abs. 3 BewG bezeichneten Ertragsbedingungen die tatsächlichen Verhältnisse zugrundezulegen sind, muss ein genauerer

Blick darauf geworfen werden, was von § 32 Abs. 3 BewG umfasst ist. Der Einleitungssatz des § 32 Abs. 3 sagt es: es geht um die Beurteilung der nachhaltigen Ertragsfähigkeit. Hierbei sind die wesentlichen Umstände zu berücksichtigen, die den Wirtschaftserfolg beeinflussen oder von denen die Verwertung der gewonnenen Erzeugnisse abhängig ist. Dabei sind insbesondere (also keine abschließende Aufzählung) die aufgelisteten natürlichen und wirtschaftlichen Ertragsbedingungen zu berücksichtigen, zu denen z. B. gem. Z. 2 lit. b die „Entfernung der Betriebsflächen zum Hof“ zählen. Wenn aber hier ausdrücklich „der Hof“ als Bezugsgröße dient, müsste auch tatsächlich ein Hof vorhanden sein, die tatsächlichen Verhältnisse eben. Wenn tatsächlich kein Hof vorhanden ist, ist dieser Umstand mit einem entsprechenden Abschlag zu berücksichtigen, dies umso mehr als nicht nur für den Gesetzgeber aufgrund der ausdrücklichen Erwähnung des Hofes in § 32 Abs. 3 BewG sondern für jedermann klar sein muss, dass eine Hofstelle als einer der wesentlichen Umstände zu werten ist, die den Wirtschaftserfolg beeinflussen und von denen die Verwertung der gewonnenen Erzeugnisse abhängig ist.

Das Finanzamt irrt, wenn es das Fehlen der Hofstelle bzw. das Fehlen von Gebäuden nicht berücksichtigt. Es sei hier noch einmal gesagt: § 32 Abs. 4 BewG dient lediglich zur Klarstellung, dass Gebäude, Betriebsmittel, Nebenbetriebe usw., die einem landwirtschaftlichen Betrieb dienen, keiner gesonderten Einheitswertfeststellung unterliegen, solange sie nicht nach §§ 33 oder 40 anders zu beurteilen sind. So steht es im § 32 Abs. 4 BewG. Eine andere Interpretation, also z. B. damit zu unterstellen, dass Gebäude für Zu- und Abschläge ohne Bedeutung sind oder zu den übrigen Umständen gem. § 36 Abs. 2 BewG zählen, wäre auch mit der zu § 32 Abs. 4 BewG ergangenen höchstgerichtlichen Rechtsprechung nicht zu vereinbaren (vgl. z. B. die Verwaltungsgerichtshofserkenntnisse 86/14/0171, 88/15/0025, 96/15/0146).

Erst § 36 Abs. 2 BewG normiert sodann: Hinsichtlich der übrigen – also nicht wesentlichen – Umstände (im § 36 Abs. 1 BewG ging es ja unter Bezugnahme auf § 32 Abs. 3 BewG um die wesentlichen Umstände), die die Ertragsfähigkeit beeinflussen können, sind die in der betreffenden Gegend für die Bewirtschaftung als regelmäßig anzusehenden Verhältnisse zu unterstellen; dies gilt insbesondere hinsichtlich des Bestandes an Betriebsmitteln (wobei zu den Betriebsmitteln z. B. Futtermittel, Düngemittel, Pflanzenschutzmittel, Saat- und Pflanzgut zählen, aber nicht Maschinen, Viehbestand, Gebäude). Hier ist ein Verweis auf § 30 Abs. 2 Z. 5 BewG angebracht, der einen Überbestand an Betriebsmitteln nicht (mehr) als Teil des landwirtschaftlichen Vermögens qualifiziert; deshalb erfolgte die Einschränkung in § 36 Abs. 2 BewG, um diesen Überbestand gesondert bewerten zu können und ihm nicht unbeabsichtigt Steuerfreiheit zu gewähren.

Zurück zu § 36 Abs 2 und zum Begriff „regelmäßig“: Als regelmäßig ist z. B. nicht anzusehen, dass Nebenbetriebe, Obstbau- und andere Sonderkulturen, Alpen sowie Rechte und Nutzungen zu den Betrieben gehören. Für solche „unregelmäßigen“ Betriebsbestandteile gibt es gegebenenfalls einen Zuschlag gem. § 40 BewG. Folgerichtig heißt das dann: selbst wenn Gebäude etc. nicht schon unter § 36 Abs. 1 in die Ermittlung der Betriebszahl einfließen

müssten sondern erst unter § 36 Abs. 2 zu berücksichtigen wären und ein gewisser Bestand an Wohn- und Wirtschaftsgebäuden etc. als „regelmäßig“ bei der Bewertung zu unterstellen wäre, ist deren Fehlen eben nicht „regelmäßig“ und müsste deren Fehlen zu einem Abschlag führen. Wenn nämlich im Gesetz ausdrücklich normiert ist, dass z. B. Nebenbetriebe und Sonderkulturen nicht als „regelmäßig“ anzusehen sind und dafür ein Zuschlag gem. § 40 BewG zu machen ist, muss folgerichtig auch das Fehlen von Wohn- und Wirtschaftsgebäuden als nicht „regelmäßig“ zu einem Abschlag gem. § 40 BewG führen. Ein überschießender Bestand an Wohn- und Wirtschaftsgebäuden würde nämlich von der Finanzbehörde sicher auch nicht als „regelmäßig“ eingestuft werden, sondern mit einem Zuschlag gem. § 40 BewG bedacht bzw. als Betriebsvermögen eingestuft werden oder beim Wohnungswert kraft gesetzlicher Bestimmung in § 33 BewG zu einem separaten Einheitswert des Grundvermögens führen. Umgekehrt kann nichts anderes gelten.

§ 40 BewG sieht nämlich für den Fall, dass die tatsächlichen Verhältnisse der im § 36 Abs. 2 BewG bezeichneten Ertragsbedingungen von den regelmäßigen Verhältnissen, die bei der Feststellung der Betriebszahl oder bei Ermittlung des Hektarsatzes (s. nachfolgender Absatz, § 38 Abs. 4 BewG) unterstellt wurden, wesentlich abweichen und dies zu einer wesentlichen Minderung oder Steigerung der Ertragsfähigkeit führt, dem durch Zu- bzw. Abschläge Rechnung zu tragen ist. Für die Bemessung der Zu- und Abschläge ist von dem Unterschiedsbetrag zwischen erzielbarem Ertrag bei Zugrundelegung der regelmäßigen Verhältnisse und dem Ertrag, den der Betrieb in seinem tatsächlichen Zustand nachhaltig erzielen kann, auszugehen. Der Unterschiedsbetrag ist mit 18 zu vervielfachen.

Der Vollständigkeit halber sei noch erwähnt: Wenn in § 38 Abs. 4 BewG bestimmt wird, dass für die Ermittlung des Hektarsatzes ortsübliche Verhältnisse zugrunde zu legen seien (worauf sich das Finanzamt zur Ablehnung meines Begehrens auch stützt), so ist festzuhalten, dass sich diese Bestimmung auf die Ermittlung des Hektarsatzes (und nicht der Betriebszahl) bezieht. Die Betriebszahl ist nach den Bestimmungen des § 36 BewG zu ermitteln (siehe dazu meine oben gemachten Ausführungen). Diese beiden Dinge dürfen nicht vermischt und verwechselt werden.

Aus den soeben zitierten Bestimmungen des BewG wird ersichtlich, dass es einer eingehenderen Betrachtungsweise bedarf, als eines Hinweises auf eine Kommentarstelle, die den einleitenden § 32 Abs. 2 BewG zum Gegenstand hat. So sind einerseits die tatsächlichen Verhältnisse gem. § 32 Abs. 3 BewG für die wesentlichen Umstände zugrunde zu legen. Und selbst bei jenen – unwesentlichen – Umständen, wo regelmäßige Verhältnisse zugrunde zu legen sind, sieht § 40 BewG eine Korrektur vor, wenn die tatsächlichen Verhältnisse von den regelmäßigen Verhältnissen wesentlich abweichen und dies zu einer wesentlichen Änderung in der Ertragsfähigkeit führt.

Ich möchte auch klarstellen, dass es mir nicht um einen Abschlag wegen fehlender Gebäude, Inventar und Betriebsmittel per se geht, sondern um einen Abschlag, weil sich das Fehlen dieser

Bestandteile eines landwirtschaftlichen Betriebes wesentlich negativ auf dessen Ertragsfähigkeit auswirkt und daher gem. den eindeutigen Bestimmungen des BewG zu berücksichtigen sind.

Dazu nun im Einzelnen für meinen Fall:

Mit mail vom 19. März 2021 wurden mir erstmals Details für die Zu- und Abschläge (Höhe der Prozentsätze und wofür diese Prozentsätze angesetzt wurden) bei Ermittlung der Betriebszahlen mitgeteilt (Datei: wirtschaftliche Ertragsbedingungen, Seite 4 und 5). Vielen Dank dafür; zuvor war es für mich nicht möglich, sachbezogen zu den Zu- und Abschlägen Stellung zu nehmen.

Ich vermisse jedoch nach wie vor eine Begründung dafür, warum gerade der Betrieb 164 als Vergleichsbetrieb herangezogen wurde (und z. B. nicht Betrieb 160 oder 169 oder).

Sodann wäre, um die Bewertung nachvollziehbar zu gestalten, anzugeben, warum für den Vergleichsbetrieb Zu- und Abschläge in der jeweiligen Höhe gemacht wurden und warum demgegenüber für meinen Betrieb Zu- und Abschläge in einer anderen Höhe gemacht wurden. Dazu findet sich zwar als Überschrift auf Seite 4 der Satz: „Die Überprüfung der tatsächlichen Verhältnisse ihres Betriebes unter Anwendung der für die Vergleichsbetriebe maßgeblichen Richtlinien ergaben folgende wirtschaftliche Ertragsbedingungen“, jedoch ist für mich nicht ersichtlich, worin die genannten Richtlinien bestehen bzw. wo man sie einsehen kann.

*Als Beispiel seien hier die Punkte „Vermarktungsverhältnisse und Entwicklungsdynamik“ genannt: aufgrund welcher Umstände gibt es hierfür für den Betrieb 164 einen Zuschlag von 4% und für meine Flächen einen Zuschlag von 3%? Oder: warum wird z. B. die regionale Lage in beiden Fällen als „zentral“ eingestuft? Oder: „Entfernung zwischen Wirtschaftshof und zentralem Ort (Bezirkshauptort)“. Hier sei der Hinweis gestattet, dass der Bezirk ***Bezirk*** keinen Bezirkshauptort hat und dass ich keinen Wirtschaftshof habe, der hier – wieder – als eines der tatsächlichen Verhältnisse gewertet wird, obwohl es ihn gar nicht gibt?*

Es sind nämlich wie schon gesagt gem. § 36 Abs. 1 BewG für die Festlegung der Betriebszahl für die Ertragsbedingungen nach § 32 Abs. 3 BewG, also für die natürlichen und die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen, die tatsächlichen Verhältnisse zugrunde zu legen. Es wird sich hier also nicht – entgegen dem klaren Gesetzestext – argumentieren lassen, man müsse von ortsüblichen Verhältnissen ausgehen und dass z. B. das Nichtvorhandensein einer Hofstelle keine Rolle spiele. Im Einleitungssatz des § 32 Abs. 3 BewG wird nämlich ausdrücklich festgehalten, dass es hier um die wesentlichen Umstände geht, die den Wirtschaftserfolg beeinflussen oder von denen die Verwertung der gewonnenen Erzeugnisse abhängig ist. Daher ist es völlig unverständlich, warum die Tatsache der fehlenden Hofstelle bei mir keine Berücksichtigung gefunden hat, wohingegen für den Vergleichsbetrieb 164 eine zwar vorhandene aber im Schnitt 2,3 km entfernte Hofstelle mit einem Abschlag von 4 % bedacht

wird. Ist es wirklich sachgerecht und mit dem Bewertungsgesetz in Einklang zu bringen, einen Betrieb ohne Hofstelle besser zu bewerten als einen Betrieb mit Hofstelle? Jeder, auch ohne landwirtschaftliche Ausbildung, wird verstehen, dass das Vorhandensein einer Hofstelle ein entscheidender Faktor für die Verwertung der gewonnenen Erzeugnisse ist. Wenn daher keine Hofstelle vorhanden ist, muss die Betriebszahl mit einem entsprechenden Abschlag korrigiert werden. Ich beantrage daher einen Abschlag in Höhe von 30%.

Auch der Punkt „Aufschließung des Wirtschaftshofes“ muss durch einen Abschlag korrigiert werden. Ungeachtet dessen, dass es ja keinen Wirtschaftshof gibt, sei erwähnt: Derzeit wird über Fremdgrund, ohne grundbücherliche Sicherstellung, zugefahren, und zwar auf einem sehr steilen und engen Feldweg (nicht asphaltiert), der noch dazu eine ungünstige Einmündung für landwirtschaftliche Fahrzeuge in die vorbeiführende Bundesstraße aufweist. Die Wegerhaltung obliegt mir und den anderen Mitbenützern. Sollte eine Zufahrt hier in Zukunft nicht mehr möglich sein, weil z. B. eine Hofstelle errichtet wird und dadurch die Befahrung des Fremdgrundes dauerhaft für die tägliche Wirtschaft ausgedehnt werden müsste und dies vom Grundeigentümer nicht mehr geduldet wird, ist die Herstellung einer neuen Zufahrt über Eigengrund mit großem Aufwand verbunden: das Niveau der Bundesstraße liegt nämlich etwa 10 m höher als meine Grundstücke. Ob eine Genehmigung für eine solche Zufahrt überhaupt möglich ist, ist fraglich und darüber hinaus mit großen Kosten verbunden. Ich ersuche deshalb um Berücksichtigung eines weiteren Abschlages in Höhe von 10%.

Der Zuschlag für die Größe der Feldstücke ist für mich nicht nachvollziehbar. Warum wurde er gemacht und warum wurde er in dieser Höhe gemacht? Es ist für mich auch nicht verständlich, was in diesem Zusammenhang der „KG-Durchschnitt 2,6339 ha“ bedeutet. Was ist hier mit KG gemeint (Katastralgemeinde?) und woher stammt der Wert 2,6339 ha? Aus google maps (s. Ausdruck unten) ist ersichtlich, dass meine Grundstücke unterschiedlichen Nutzungen unterliegen und daher die durchschnittliche Größe der Feldstücke nicht 2,6339 ha betragen kann, sondern im Durchschnitt bei 4 unterschiedlichen Nutzungen bei 0,726 ha liegt, bei Berücksichtigung des Weges sogar unter 0,7 ha. Ich ersuche um Berücksichtigung eines entsprechenden Abschlages wegen der Größe der Feldstücke.

[Google Maps-Aufnahme der streitgegenständlichen Liegenschaft]

Wenn man nun nochmals in Betracht zieht, dass es gem. § 32 Abs. 3 BewG bei den wirtschaftlichen Ertragsbedingungen um die wesentlichen Umstände geht, die den Wirtschaftserfolg beeinflussen oder von denen die Verwertung der gewonnenen Erzeugnisse abhängig ist und wenn dann das Bewertungsschema zweimal (!!!!) die Berücksichtigung von Sonderverhältnissen vorsieht (einmal unterhalb von „Aufschließung des Wirtschaftshofes“ und einmal unterhalb von „Durchschnittliche Entfernung der Feldstücke zum Wirtschaftshof“), so muss auch das Fehlen einer Wohnstätte in die wirtschaftliche Bewertung einfließen. Eine Wohnstätte auf den Grundstücken würde die laufende Bewirtschaftung erheblich effizienter

gestalten und den Wirtschaftserfolg, vor allem in der Tierzucht, wesentlich erhöhen. Für das Fehlen einer Wohnstätte beantrage ich einen weiteren Abschlag von 30% bei Ermittlung der Betriebszahl.

Was die fehlenden Maschinen, Viehbestand, Betriebsmittel etc. ganz allgemein betrifft, so beantrage ich dafür eine Berücksichtigung gem. § 40 BewG (i. V. m. § 36 Abs. 2 und § 32 Abs. 4 BewG). Unabhängig von meinen obigen Ausführungen und zusätzlich zu den Abschlägen gem § 36 BewG bzw. in eventu beantrage ich auch für die nicht vorhandenen Gebäude (Wohn- und Wirtschaftsgebäude) einen Abschlag gem. § 40 BewG. Mein „Betrieb“ besteht aus den nackten Grundstücken, ohne Gebäude, ohne lebendes und totes Inventar, ohne Maschinen, ohne Vorräte, ohne Betriebsmittel. Es wird daher zu erheben sein, welchen nachhaltigen Ertrag der Betrieb in seinem derzeitigen tatsächlichen Zustand, ohne Maschinen und Inventar, ohne Wirtschaftsgebäude und ohne Wohnmöglichkeit am Hof, erzielen kann.

Im übrigen verweise ich vollinhaltlich auf mein Vorbringen im bisherigen Verfahren und ersuche um Durchführung der beantragten Wertfortschreibung.“

Im Zuge des am 22.7.2021 vor dem Bundesfinanzgericht abgehaltenen Erörterungstermines führte der Finanzamtsvertreter ua aus, der Vergleichsbetrieb Nr 164 Wundschuh sei herangezogen worden, weil er, gleich wie die streitgegenständliche Liegenschaft, in einer Tallage liege und sich in der Steiermark befinde. Die Bewertung von landwirtschaftlichem Vermögen sei jedoch eine bundesweite, sodass genauso gut ein in einem anderen Bundesland liegender, ähnliche Verhältnisse aufweisender Vergleichsbetrieb herangezogen werden könnte. Das System sei eine vergleichende Bewertung. Im Hinblick auf die fehlende Hofstelle verwies der Finanzamtsvertreter insbesondere auf die Situation im Burgenland, wo es in zahlreichen Fällen infolge von Erbteilungen dazu gekommen sei, dass Grundstücke bzw land- und forstwirtschaftliche Betriebe keine Hofstelle aufwiesen. Solche Fälle gebe es in ganz Österreich. Aus den diesbezüglichen Vergleichsbetrieben ergebe sich, dass mehrere der im Bewertungsschema enthaltenen Punkte (zB 3.1.3 Entfernung zwischen Wirtschaftshof und zentralem Ort; 3.2.1 Aufschließung des Wirtschaftshofes; 3.2.4 Durchschnittliche Entfernung der Feldstücke zum Wirtschaftshof) keine besondere Berücksichtigung gefunden hätten, dh im Ergebnis neutralisiert seien.

Die Bf hielt dem im Wesentlichen entgegen, für sie sei nach wie vor nicht einleuchtend, weshalb sich der Umstand, dass es keine Hofstelle udgl gebe, nicht negativ auf die Ertragsfähigkeit des landwirtschaftlichen Betriebes auswirken solle. Entscheidend sei, welchen nachhaltigen Ertrag der Betrieb, so wie er jetzt dastehe, erwirtschaften könne unter Berücksichtigung des Umstandes, dass es keine Hofstelle, keine Wohnmöglichkeit und keine Betriebsmittel gebe. Dies verglichen mit einem Betrieb in gleicher Lage, der über eine Hofstelle, eine Wohnmöglichkeit und Betriebsmittel verfüge.

Im Zuge des Erörterungstermines kam überdies zur Sprache, dass die Bf die streitgegenständliche Liegenschaft verpachtet.

In der Folge ließ das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht über dessen Ersuchen die „Erhebungsblätter Vergleichsbetriebsbewertung HF 2014“ betreffend die Vergleichsbetriebe Nr 111 Penking, Nr 123 Oberndorf und Nr 198 Höchst zukommen. Zur Erläuterung hielt es fest, dass die Bewertungspraxis in jenen Fällen, in denen keine Hofstelle vorhanden sei, von Stückländereien spreche.

Mit E-Mail vom 22.9.2021 erstattete die Bf folgende „*abschließende Stellungnahme*“:

„Von den drei Betrieben ohne Hofstelle, für die vom Finanzamt das Bewertungsschema zur Verfügung gestellt wurde, ist nur für den Betrieb 198 in Höchst ausdrücklich festgehalten, dass keine Hofstelle existiert. Bei den beiden anderen Betrieben ist dies nicht der Fall.

Es ist für mich auch nicht erwiesen, dass die Vorgangsweise, in Fällen ohne Hofstelle so zu tun, als ob die Hofstelle direkt auf dem Grundstück stünde und eine Hofstelle zu fingieren, vom Gesetz gedeckt ist. Es dürfte vielleicht so sein, dass dies der Übung der Finanzämter entspricht und dass dies bisher noch nie vor einem Gericht angefochten und geprüft wurde. Auf die bestehenden Unklarheiten betr. den Rechtscharakter der angerufenen Normen und der Richtlinie (siehe nächster Absatz) bzw. deren Publikationsweg habe ich bereits hingewiesen.

Wenn aber die „Richtlinie zur Ableitung der Betriebszahlen landwirtschaftlicher (Vergleichs-) Betriebe“ mehrfach auf das Vorhandensein einer Hofstelle abstellt, ist nicht verständlich, warum diese Richtlinie dann nicht auch ausdrücklich klarstellt, wie vorzugehen ist, wenn gar keine Hofstelle vorhanden ist. Wenn nämlich z. B. gem. Punkt 3.2.4 der Richtlinie steigende Abschläge wegen steigender Entfernung der Feldstücke zum Wirtschaftshof zu machen sind, ist es absolut nicht systemkonform, für das gänzliche Fehlen des Wirtschaftshofes keine Abschläge zu machen und diesen Fall ertragstechnisch besser zu behandeln als Fälle mit vorhandenem Wirtschaftshof.

Zudem ist es so, dass diese Richtlinie auf Seite 6 unter Punkt 3.2.1, „Aufschliessung des Wirtschaftshofes“ diverse Abschläge wegen schlechter Erreichbarkeit des Wirtschaftshofes vorsieht und auch im Erörterungstermin hierüber und über Wegerhaltung diskutiert wurde. Wenn daher vom Finanzamt fingiert wird, dass sich der (nicht existierende) Wirtschaftshof im Zentrum des landwirtschaftlichen Besitzes befindet, so muss in meinem Fall folgerichtig auch ein Abschlag in Höhe von 30% wegen schlechter Erreichbarkeit, nämlich „nur mit Traktor, mit PKW nicht möglich“, gemacht werden und beantrage ich hiermit diesen Abschlag. Nicht unerwähnt bleiben darf in diesem Zusammenhang nochmals, dass die Zufahrt zum grössten Teil über Fremdgrund erfolgt und eine Zufahrt über Eigengrund derzeit überhaupt nicht möglich ist.

Schlussendlich ist auf den Seiten 11 der zitierten Richtlinie unter den Punkten 3.5, 3.6 und 4. dargestellt, wie man von der Betriebszahl (bei deren Berechnung das Finanzamt die fehlende Hofstelle nicht berücksichtigen will) zum Ertragswert gelangt. Hierbei wird ersichtlich, dass Zuschläge (und folgerichtig also auch Abschläge) gem. § 40 BewG erst NACH Ermittlung der Betriebszahl (auf deren Herleitung sich das bisherige Verfahren beschränkt hat) gemacht werden. Es muss also auch in meinem Fall, wenn nicht schon bei Ermittlung der Betriebszahl, dann in diesem Berechnungsschritt zu einem Abschlag gem. § 40 BewG kommen: es existiert keine Hofstelle, keine Wohnstätte, keine Maschinen, kein Viehbestand und keine Betriebsmittel. Die tatsächlichen Verhältnisse weichen somit von den regelmäßigen Verhältnissen, die bei der Feststellung der Betriebszahl unterstellt wurden, wesentlich ab und die Abweichung führt zu einer wesentlichen Minderung der Ertragsfähigkeit, und die Abweichung ist nicht durch eine Be- und/oder Verarbeitung begründet. Es liegen somit alle Voraussetzungen für einen Abschlag gem. § 40 BewG vor und beantrage ich diesen Abschlag in angemessener Höhe, nach meinen Schätzungen ca. 50%.“

In seiner dazu erstatteten schriftlichen Stellungnahme vom 3.1.2022 verwies das Finanzamt zum wiederholten Mal darauf, dass bei den Vergleichsbetrieben Nr 111 Penking und Nr 123 Oberndorf der Ausdruck „Stückländerei“ angeführt sei, was in der Bewertungspraxis der Finanzverwaltung einem Betrieb ohne Hofstelle entspreche. Der Umstand, dass bei den Daten keine Seehöhe angegeben sei, sei ein weiterer Hinweis darauf, dass es an einer Hofstelle mangle.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt:

Die Bf erwarb die streitgegenständliche Liegenschaft EZ ***xx*** KG ***xxxxx***, GSt-Nrn ***1***, ***2***, ***3*** und ***4*** (in der Folge Liegenschaft) im Rahmen einer gerichtlichen Versteigerung im Jahr 2013 um ***xxx.xxx,xx*** Euro.

Zum Bewertungsstichtag 1.1.2014 war die – nicht aufgeschlossene – Liegenschaft im Flächenwidmungsplan der Stadtgemeinde ***Stadt*** als Bauland in der Ausweisung „Aufschließungsgebiet Industriegebiet“ mit einer Bebauungsdichte von 0,2 – 1,0 ausgewiesen.

Bei der Liegenschaft, die rund 2,9 ha groß ist, handelt es sich um landwirtschaftlich genutzte Flächen ohne Gebäudebestand (Stückländerei).

Die Liegenschaft wird von der Bf, deren Wohnsitz mehrere hundert Kilometer von der Liegenschaft entfernt liegt, verpachtet. Die Bewirtschaftung erfolgt durch den Pächter mit dessen Betriebsmitteln, die den gegendüblichen Verhältnissen entsprechen.

Die Liegenschaft befindet sich in flacher Tallage am Rande des Stadtgebietes von ***Stadt***. Die Entfernung zwischen der Liegenschaft und dem Hauptplatz der Stadtgemeinde ***Stadt*** beträgt rund 5 km. Die Entfernung zwischen der Liegenschaft und der Bezirkshauptmannschaft ***Bezirk*** (***Adresse***) beträgt rund 25,3 km.

Die Liegenschaft ist von der Landesstraße ***Landesstraße*** kommend über einen kurzen Schotterweg, der sich zum Teil auf der Liegenschaft selbst, zum Teil auf Fremdgrund befindet und zu einem Einfamilienhaus führt, erreichbar. Die Distanz, die auf dem Schotterweg zurückgelegt werden muss, um zur Liegenschaft der Bf zu gelangen, beträgt rund 30 m. Dieser Teil des Schotterweges befindet sich auf Fremdgrund.

Auf Grund der rechtskräftigen Bodenschätzungsergebnisse beträgt die Bodenklimazahl der Liegenschaft 54,6.

2. Beweiswürdigung:

Die Feststellung, dass die Bewirtschaftung der Liegenschaft der Bf durch den Pächter mit dessen Betriebsmitteln, die den gegendüblichen Verhältnissen entsprechen, erfolgt, beruht auf Folgendem: Im Zuge des am 22.7.2021 abgehaltenen Erörterungstermines kam zur Sprache, dass die Bf die Liegenschaft verpachtet. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung ist davon auszugehen, dass jemand, der landwirtschaftliche Flächen pachtet, über die für die Bewirtschaftung notwendigen, den gegendüblichen Verhältnissen entsprechenden Betriebsmittel verfügt. Gegenteiliges wurde von der Bf im gesamten Verfahren nicht behauptet. Ihr Vorbringen beschränkte sich vielmehr darauf, dass es sich bei ihrem Betrieb um reine Grundstücksflächen ohne Gebäudebestand und ohne Betriebsmittel handelt. Vor diesem Hintergrund nimmt es das erkennende Gericht als erwiesen an, dass die Bewirtschaftung der Liegenschaft der Bf durch den Pächter mit dessen Betriebsmitteln, die den gegendüblichen Verhältnissen entsprechen, erfolgt.

Die übrigen Feststellungen stützen sich auf die im Akt einliegenden Unterlagen (Grundbuchsauszug, bezirksgerichtlicher Beschluss über den Zuschlag in der Versteigerungstagsatzung vom ***tt.mm.2013***, Bestätigungsschreiben der Stadtgemeinde ***Stadt*** betreffend die Widmung der Liegenschaft; maßstabsgetreue Bildausschnitte aus dem Geoinformationssystem [digitaler Atlas] des Landes Steiermark; ÖAMTC-Routenplaner-Abfrage betreffend die Entfernung zwischen der Liegenschaft und dem Hauptplatz der Stadtgemeinde ***Stadt***) bzw sind unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung:

Zu Spruchpunkt I. (Abweisung):

Die einschlägigen Bestimmungen des BewG 1955 in der für den Beschwerdefall maßgeblichen Fassung lauten:

„§ 32. Bewertungsgrundsatz, Ertragswert

(1) Für landwirtschaftliche Betriebe gelten die Grundsätze über die Bewertung nach Ertragswerten.

(2) Ertragswert ist das Achtzehnfache des Reinertrages, den der Betrieb seiner wirtschaftlichen Bestimmung gemäß im Durchschnitt der Jahre nachhaltig erbringen kann. Dabei ist davon auszugehen, daß der Betrieb unter gewöhnlichen Verhältnissen, ordnungsmäßig, gemeinüblich und mit entlohnenden fremden Arbeitskräften bewirtschaftet wird. Außerdem ist zu unterstellen, daß der Betrieb schuldenfrei ist und mit einem für die ordnungsgemäße, gemeinübliche Bewirtschaftung des Betriebes notwendigen Bestand an Wirtschaftsgebäuden ausgestattet ist.

(3) Bei der Beurteilung der nachhaltigen Ertragsfähigkeit sind die wesentlichen Umstände zu berücksichtigen, die den Wirtschaftserfolg beeinflussen oder von denen die Verwertung der gewonnenen Erzeugnisse abhängig ist. Demgemäß sind insbesondere zu berücksichtigen:

1. Die natürlichen Ertragsbedingungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 des Bodenschätzungsgesetzes 1970 (Bodenbeschaffenheit, Geländegestaltung, klimatische Verhältnisse, Wasserverhältnisse);

2. die folgenden wirtschaftlichen Ertragsbedingungen:

a) regionalwirtschaftliche Verhältnisse des Standortes,

b) Entfernung der Betriebsflächen zum Hof,

c) Größe und Hangneigung der Betriebsflächen und

d) Betriebsgröße.

(4) Die Gebäude, Betriebsmittel, Nebenbetriebe, Sonder- und Obstkulturen sowie Rechte und Nutzungen (§ 11), die zu dem Betrieb gehören, werden unbeschadet der §§ 33 und 40 nicht besonders bewertet, sondern bei der Ermittlung des Ertragswertes berücksichtigt. Dabei sind Zuschläge gemäß § 40 für Sonder- und Obstkulturen, die keine Dauerkulturen sind, der wirtschaftlichen Einheit des Bewirtschafters zuzurechnen, während Zuschläge für Dauerkulturen beim Ertragswert des Eigentümers der wirtschaftlichen Einheit, auf der sie sich befinden, zu erfassen sind. Sofern der Bewirtschaftler keinen land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitz im

Eigentum hat, bildet der Zuschlag einen landwirtschaftlichen Betrieb in jener Gemeinde, in der die Hofstelle des Pächters gelegen ist, oder bei Fehlen einer Hofstelle, in jener Gemeinde, in der sich der wertmäßig überwiegende Anteil der Sonder- und Obstkulturen befindet.

§ 33. Wohnungswert

(...)

§ 34. Hauptvergleichsbetrieb, Vergleichsbetriebe, Betriebszahl

(1) Für die Bewertung aller landwirtschaftlichen Betriebe innerhalb des Bundesgebietes wird von einem Hauptvergleichsbetrieb ausgegangen, der die besten natürlichen Ertragsbedingungen im Sinne des § 32 Abs. 3 Z 1 aufweist und bei dem sich die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen in ihrer Gesamtheit weder ertragsmindernd noch ertragserhöhend auswirken. Die Merkmale der natürlichen und wirtschaftlichen Ertragsbedingungen dieses Hauptvergleichsbetriebes sind vom Bundesministerium für Finanzen nach Beratung im Bewertungsbeirat durch Verordnung rechtsverbindlich festzustellen und im „Amtsblatt zur Wiener Zeitung“ kundzumachen (§ 44). Die Bodenklimazahl (§ 16 Abs. 2 Bodenschätzungsgesetz 1970, BGBl. Nr. 233) dieses Hauptvergleichsbetriebes ist mit der Wertzahl 100 anzunehmen.

(2) Um für die Bewertung aller in der Natur tatsächlich vorkommenden landwirtschaftlichen Betriebe innerhalb des Bundesgebietes die Gleichmäßigkeit zu sichern und Grundlagen durch feststehende Ausgangspunkte zu schaffen, stellt das Bundesministerium für Finanzen für bestimmte Betriebe (Vergleichsbetriebe) nach Beratung im Bewertungsbeirat mit rechtsverbindlicher Kraft das Verhältnis fest, in dem die Vergleichsbetriebe nach ihrer Ertragsfähigkeit auf die Flächeneinheit (Hektar) bezogen zum Hauptvergleichsbetriebe stehen. Diese Feststellungen sind im „Amtsblatt zur Wiener Zeitung“ kundzumachen. Die Vergleichsbetriebe sind in allen Teilen des Bundesgebietes (Bundesländer) so auszuwählen, daß die Vergleichsbetriebe für die jeweilige Gegend kennzeichnend sind. In ihrer Gesamtheit haben diese einen Querschnitt über die Ertragsverhältnisse der landwirtschaftlichen Betriebe des Bundesgebietes zu ergeben.

(3) Das Verhältnis zum Hauptvergleichsbetrieb im Sinne des Abs. 1 wird jeweils in einem Hundertsatz ausgedrückt (Betriebszahl). Die Betriebszahl des Hauptvergleichsbetriebes ist 100.

§ 35. Berücksichtigung von öffentlichen Geldern

(...)

§ 36. Ermittlung der Betriebszahlen

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

(2) 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. Dies gilt insbesondere hinsichtlich des Bestandes an Betriebsmitteln. Als regelmäßig im Sinne des Satzes 1 ist nicht anzusehen, daß Nebenbetriebe, Obstbau- und andere Sonderkulturen, Alpen sowie Rechte und Nutzungen (§ 11) zu den Betrieben gehören.

(3) (...)

§ 37. Gang der Bewertung

Zur Feststellung des Einheitswertes wird für alle landwirtschaftlichen Betriebe der Vergleichswert nach den §§ 38 und 39 ermittelt. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 40 ist der Vergleichswert durch einen Abschlag zu vermindern oder durch einen Zuschlag zu erhöhen. Unterbleibt ein Abschlag oder ein Zuschlag, so ist Einheitswert der Vergleichswert, soweit nicht noch Grundstücksflächen nach § 31 Abs. 1 und 3 und öffentliche Gelder gemäß § 35 einzubeziehen sind.

§ 38. Ermittlung des Hektarsatzes

(1) Für die Betriebszahl 100, das heißt für den Hauptvergleichsbetrieb (§ 34), beträgt der Ertragswert je Hektar (Hektarsatz) 2 400 Euro.

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

(3) Für die übrigen Vergleichsbetriebe ergibt sich der Hektarsatz aus der Anwendung der für sie festgestellten Betriebszahl auf den Hektarsatz des Hauptvergleichsbetriebes.

(4) Für alle übrigen Betriebe wird der Hektarsatz nach dem Verhältnis ihrer Ertragsfähigkeit zu derjenigen der Vergleichsbetriebe ermittelt. Hiebei sind für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen im Sinne des § 32 Abs. 3 Z 2 lit. a, b und c ortsübliche Verhältnisse zugrunde zu legen.

§ 39. Ermittlung der Vergleichswerte und Einheitswerte

(1) Der Vergleichswert ergibt sich unbeschadet der Bestimmungen der Abs. 2 bis 4 für alle Betriebe aus der Vervielfachung des Hektarsatzes mit der in Hektar ausgedrückten Fläche des

Betriebes. Wege, Gräben, Hecken, Grenzraine und dergleichen, die Teile eines landwirtschaftlichen Betriebes sind, sind der Grundstücksfläche, zu der sie gehören, zuzurechnen und, unbeschadet des § 40, gemeinschaftlich mit dieser zu bewerten.

(2) bis (4) (...)

§ 40. Abschläge und Zuschläge

Für die Abschläge und Zuschläge am Vergleichswert gelten 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 und

c) die Abweichung nicht durch Be- und/oder Verarbeitung im Sinne des § 2 Abs. 4 Z 1 der Gewerbeordnung 1994 oder durch Buschenschank (§§ 2 Abs. 1 Z 5 und 111 Abs. 2 Z 5 Gewerbeordnung 1994) begründet ist.

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

(...)

§ 44. Bekanntgabe und Wirkung der Entscheidung

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. War der Einheitswert eines Vergleichsbetriebes bereits vor der Bekanntgabe seiner Betriebszahl festgestellt, so gilt die Feststellung des Einheitswertes als nicht erfolgt.“

Nach der Rechtsprechung des VwGH besteht die vergleichende Bewertung nach § 34 BewG 1955 darin, dass die oft schwierige Ermittlung des gemäß § 32 Abs 1 BewG 1955 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 VwGH 16.11.2006, 2003/14/0026).

Wie sich aus § 34 Abs 2 BewG 1955 ergibt, besteht der mit den Vergleichsbetrieben verfolgte Zweck darin, bei der Bewertung aller in der Natur tatsächlich vorkommenden landwirtschaftlichen Betriebe innerhalb des Bundesgebietes die Gleichmäßigkeit zu sichern und Grundlagen durch feststehende Ausgangspunkte zu schaffen. Die Bedeutung der Vergleichsbetriebe liegt darin, dass aus ihren Merkmalen in anschaulicher Weise auf die Ertragsfähigkeit der übrigen Betriebe geschlossen werden kann (vgl *Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Bewertungsgesetz, § 34 Rz 4 [28. Lfg Juni 2018]).

Die Vergleichsbetriebe sind im Anhang der am 4.3.2014 im Amtsblatt zur Wiener Zeitung verlautbarten, auf die §§ 34 und 44 BewG 1955 gestützten „Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertungsgrundlagen für das landwirtschaftliche Vermögen zum 1. Jänner 2014“ (GZ: BMF-010202/0100-VI/3/2014) aufgelistet. Aus § 44 Satz 2 BewG 1955 folgt, dass diese Kundmachung durch ihre Verlautbarung im Amtsblatt zur Wiener Zeitung rechtsverbindliche Kraft erlangt hat. Sie hat den Charakter einer Rechtsverordnung (vgl *Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Bewertungsgesetz, § 44 Rz 1 [25. Lfg Februar 2016] unter Verweis auf VfGH 11.12.1982, V 30/82). Im Hinblick auf die Vergleichsbetriebe erstreckt sich die rechtsverbindliche Kraft dieser Kundmachung auf die für die Vergleichsbetriebe festgestellten Zu- und Abschläge und Betriebszahlen sowie – indirekt – auf das Verfahren zur Ableitung derselben (vgl *Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Bewertungsgesetz, § 44 Rz 2 [25. Lfg Februar 2016]).

Der Gang der Bewertung und die maßgeblichen Bewertungsansätze sind in der „Richtlinie zur Ableitung der Betriebszahlen landwirtschaftlicher (Vergleichs-)Betriebe“ (in der Folge Bewertungsrichtlinie) dargelegt. Die Bewertungsrichtlinie, die auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen abrufbar ist (<https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/immobilien-grundstuecke/grundbesitzabgaben-einheitsbewertung/hauptfeststellung-luf-2014.html>, zuletzt abgerufen am 12.10.2022), ist weder im Amtsblatt zur Wiener Zeitung noch in einem anderen Publikationsorgan kundgemacht. Da jedoch den rechtsverbindlich festgestellten Zu- und Abschlägen sowie Betriebszahlen der Vergleichsbetriebe die Bewertungsansätze der Bewertungsrichtlinie zugrunde liegen, ist diese – auch vom Bundesfinanzgericht – entsprechend zu berücksichtigen (vgl etwa BFG 28.1.2021, RV/7100065/2019; BFG 22.1.2019, RV/7100251/2018).

Der Hektarsatz zur Ermittlung des auf den landwirtschaftlichen Betrieb der Bf entfallenden Einheitswertes ist nach dem Verhältnis der Ertragsfähigkeit dieses Betriebes zu derjenigen der Vergleichsbetriebe zu ermitteln. Dabei sind für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen im Sinne des § 32 Abs 3 Z 2 lit a, b und c BewG 1955 (regionalwirtschaftliche Verhältnisse des

Standortes, Entfernung der Betriebsflächen zum Hof, Größe und Hangneigung der Betriebsflächen) ortsübliche Verhältnisse zugrunde zu legen (§ 38 Abs 4 BewG 1955). Zu diesem Zweck sind die ortsüblichen Verhältnisse für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen des Betriebes der Bf zu ermitteln und diese sowie die auf Grund der rechtskräftigen Ergebnisse der Bodenschätzung in der Bodenklimazahl zum Ausdruck kommenden natürlichen Ertragsbedingungen und die Betriebsgröße den betreffenden Ertragsbedingungen des Vergleichsbetriebes gegenüberzustellen. Durch die Einschätzung des Verhältnisses der Ertragsbedingungen dieser Betriebe zueinander ist aus der Betriebszahl des Vergleichsbetriebes die Betriebszahl des Betriebes der Bf zu ermitteln (vgl dazu VwGH 27.11.2001, 97/14/0093; VwGH 8.4.1983, 82/17/0005). Dabei kann gegebenenfalls auch auf mehrere Vergleichsbetriebe aus verschiedenen Bundesländern zurückgegriffen werden (vgl *Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Bewertungsgesetz, § 38 Rz 7 [28. Lfg Februar 2018]).

Zum landwirtschaftlichen Vermögen gehören auch Stückländereien. Dabei handelt es sich, wie im vorliegenden Fall, um landwirtschaftlich genutzte Flächen ohne Wohn- und Wirtschaftsgebäude (vgl *Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Bewertungsgesetz, § 30 Rz 4 [30. Lfg Mai 2022]; siehe auch BFG 19.9.2014, RV/7101905/2014; BFG 20.8.2018, RV/7101906/2014).

Ausgangspunkt der Bewertung sind die auf Grund der rechtskräftigen Ergebnisse der Bodenschätzung in der Bodenklimazahl zum Ausdruck kommenden natürlichen Ertragsbedingungen (§ 32 Abs 3 Z 1 BewG 1955; siehe auch § 36 Abs 1 BewG 1955 iVm § 16 BoSchätzG 1970). Die auf den rechtskräftigen Ergebnissen der Bodenschätzung basierende Bodenklimazahl der Liegenschaft der Bf beträgt 54,6.

Ausgehend von dieser Bodenklimazahl sind die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen gemäß § 32 Abs 3 Z 2 BewG 1955 in Form von Zu- und Abschlägen zu berücksichtigen.

Hinsichtlich des von der Bf ins Treffen geführten fehlenden Gebäudebestandes ist auf § 32 Abs 2 BewG 1955 zu verweisen, demzufolge bei der Ertragswertermittlung davon auszugehen ist, dass der Betrieb unter gewöhnlichen Verhältnissen, ordnungsmäßig, gemeinüblich und mit entlohten fremden Arbeitskräften bewirtschaftet wird. Außerdem ist nach der zitierten Bestimmung zu unterstellen, daß der Betrieb schuldenfrei ist und mit einem für die ordnungsgemäße, gemeinübliche Bewirtschaftung des Betriebes notwendigen Bestand an Wirtschaftsgebäuden ausgestattet ist. Daraus ist zu erschließen, dass der Gesetzgeber, dem Wesen der vergleichenden Bewertung entsprechend, einen objektiven Bewertungsmaßstab aufstellt und sich dazu einer Fiktion bedient (vgl VwGH 17.5.1977, 1127/75; VwGH 27.9.1977, 0825/76). Fingiert wird ua ein Betrieb, der mit einem für die ordnungsgemäße, gemeinübliche Bewirtschaftung des Betriebes notwendigen Bestand an Wirtschaftsgebäuden ausgestattet ist. Den Erläuternden Bemerkungen zum Abgabenänderungsgesetz 1977 (485 BlgNR 17. GP, 11), mit welchem die Bestimmung des § 32 Abs 2 BewG 1955 um den letztgenannten Passus erweitert wurde, ist diesbezüglich Folgendes zu entnehmen: „*Bei der Bewirtschaftung eines*

landwirtschaftlichen Betriebes ist ein notwendiger Bestand an Wirtschaftsgebäuden erforderlich. Entsprechend der bisherigen Praxis wird unterstellt, dass Wirtschaftsgebäude im notwendigen Ausmaß zur Verfügung stehen und es kostenmäßig gleichgültig ist, ob Kosten für Errichtung und Erhaltung der Gebäude anfallen oder eine entsprechende Miete.“ Wenn daher von der Bf eingewendet wird, dass in ihrem Fall solche Gebäude tatsächlich nicht vorhanden seien, so handelt es sich dabei um einen Umstand, der bei der Ertragswertberechnung – aufgrund der Fiktion des § 32 Abs 2 BewG 1955 – schon von vornherein außer Betracht zu lassen ist und folglich auch bei der Ermittlung der Betriebszahl keine besondere Berücksichtigung finden kann.

Was das von der Bf ins Treffen geführte Nichtvorhandensein von Betriebsmitteln, Gerätschaften, Inventar etc anbelangt, ist zunächst auf den Betriebsmittelbegriff zu verweisen. Zu den zum landwirtschaftlichen Vermögen gehörenden Betriebsmitteln zählen zum einen stehende Betriebsmittel (vgl § 30 Abs 1 Z 1 BewG 1955), wie zB Zuchttiere, Zugtiere, Saatgut, Maschinen und Geräte, und zum anderen ein normaler Bestand an umlaufenden Betriebsmitteln (vgl § 30 Abs 1 Z 1 BewG 1955 iVm § 30 Abs 2 Z 5 BewG 1955), wie zB ein Teil der Ernte, das Mastvieh sowie andere pflanzliche und tierische Produkte (vgl *Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Bewertungsgesetz, § 30 Rz 25 [30. Lfg Mai 2022]). Aus § 36 Abs 2 BewG 1955 sind hinsichtlich der übrigen Umstände, die die Ertragsfähigkeit beeinflussen können (das sind solche außerhalb der in § 32 Abs 3 BewG 1955 bezeichneten Ertragsbedingungen), ohne Rücksicht auf die tatsächlichen Verhältnisse solche zu unterstellen, die in der betreffenden Gegend für die Bewirtschaftung als regelmäßig anzusehen sind. Dies gilt nach der zitierten Bestimmung insbesondere hinsichtlich des Bestandes an Betriebsmitteln. Was daher den Bestand an Betriebsmitteln anbelangt, sind bei der Ermittlung der Betriebszahl regelmäßige Verhältnisse zu unterstellen und ist insoweit eine Bedachtnahme auf tatsächliche Verhältnisse ausgeschlossen (vgl dazu allgemein VwGH 16.12.1969, 1255/68). Vor diesem Hintergrund kann die tatsächliche Betriebsmittelausstattung bei der Ermittlung der Betriebszahl keine besondere Berücksichtigung finden (zur Frage eines Abschlages gemäß § 40 BewG 1955 siehe weiter unten).

Diesen gesetzlich verankerten Grundsätzen betreffend den Gebäudebestand und die Betriebsmittelausstattung entsprechen die vom Finanzamt ins Treffen geführten rechtsverbindlichen Einwertungen der Vergleichsbetriebe Nr 111 O-33-609-Penking (in der Folge Nr 111 Penking), Nr 123 S-12-603-Oberndorf (in der Folge Nr 123 Oberndorf) und Nr 198 V-11-601-Höchst (in der Folge Nr 198 Höchst), deren Ertragsbedingungen mit jenen der Liegenschaft der Bf im Wesentlichen übereinstimmen. Sie weisen – wie die Liegenschaft der Bf – eine verhältnismäßig hohe Bodenklimazahl auf (Nr 111 Penking: 54,1; Nr 123 Oberndorf: 57,1; Nr 198 Höchst: 76,0). Sie sind – wie die Liegenschaft der Bf – in zentraler flacher Tallage gelegen. Die landwirtschaftlich genutzte Fläche liegt – wie im Falle der Liegenschaft der Bf – unter 3 ha (Nr 111 Penking: 2,50 ha; Nr 123 Oberndorf: 1,03 ha; Nr 198 Höchst: 0,45 ha). Zudem handelt es sich bei diesen Vergleichsbetrieben – wie bei der Liegenschaft der Bf – um

Acker- bzw Grünlandflächen ohne Hofstelle. Wenn seitens der Bf eingewendet wird, nur im Erhebungsblatt betreffend den Vergleichsbetrieb Nr 198 Höchst sei das Fehlen einer Hofstelle ausdrücklich vermerkt, während dies bei den beiden anderen Vergleichsbetrieben nicht der Fall sei, so ist hiezu zu bemerken, dass sowohl im Erhebungsblatt betreffend den Vergleichsbetrieb Nr 111 Penking als auch im Erhebungsblatt betreffend den Vergleichsbetrieb Nr 123 Oberndorf ausdrücklich von Stückländereien die Rede ist. Unter Stückländereien sind, wie bereits oben dargelegt wurde, landwirtschaftlich genutzte Flächen ohne Wohn- und Wirtschaftsgebäude zu verstehen. Dass es sich bei den Vergleichsbetrieben Nr 111 Penking und Nr 123 Oberndorf um Acker- bzw Grünlandflächen ohne Gebäudebestand handelt, kommt überdies – worauf auch seitens des Finanzamtes hingewiesen wird – darin zum Ausdruck, dass sich im jeweiligen Erhebungsblatt, genauso wie im Erhebungsblatt betreffend den Vergleichsbetrieb Nr 198 Höchst, unter dem Punkt „Klimatische Verhältnisse“ der Passus „Seehöhe Hof 0“ findet. Festzuhalten ist, dass bei diesen Vergleichsbetrieben keine Abschläge für fehlenden Gebäudebestand oder fehlende Betriebsmittel angesetzt wurden. Unter Bedachtnahme auf die rechtsverbindlichen Einwertungen der Vergleichsbetriebe Nr 111 Penking, Nr 123 Oberndorf und Nr 198 Höchst ist die Vorgehensweise des Finanzamts, auch im Falle der Liegenschaft der Bf keine solchen Abschläge vorzunehmen, nicht zu beanstanden.

Wenn die Bf weiters einwendet, es sei unberücksichtigt geblieben, dass sie mehrere hundert Kilometer von der Liegenschaft entfernt in der Schweiz wohne, was zu einer empfindlichen Beeinträchtigung der Ertragslage führe, so ist – wiederum – auf § 32 Abs 2 BewG 1955 zu verweisen, demzufolge bei der Ertragswertermittlung davon auszugehen ist, dass der Betrieb unter gewöhnlichen Verhältnissen, ordnungsmäßig, gemeinüblich und mit entlohten fremden Arbeitskräften bewirtschaftet wird. Der Gesetzgeber stellt damit, wie bereits oben dargelegt wurde, einen objektiven Bewertungsmaßstab auf und bedient sich dazu einer Fiktion, die es nicht zulässt, den von der Bf ins Treffen geführten, ausschließlich in ihrer Person gelegenen Umstand eines mehrere hundert Kilometer entfernt gelegenen Wohnsitzes zu berücksichtigen (vgl dazu auch VwGH 17.5.1977, 1127/75). Im Übrigen ist der Einwand der Bf auch deswegen nicht nachvollziehbar, weil die Liegenschaft nicht von ihr selbst bewirtschaftet wird, sondern – wie bei Stückländereien üblich – verpachtet ist.

Zu den vom Finanzamt vorgenommenen Zu- und Abschlägen:

Regionalwirtschaftliche Verhältnisse gemäß § 32 Abs 3 Z 2 lit a BewG 1955:

Was die regionalwirtschaftlichen Verhältnisse im Sinne des § 32 Abs 3 Z 2 lit a BewG 1955 anbelangt, hat das Finanzamt die Lage der Liegenschaft der Bf – auf Basis der Daten des Berghöfekatasters (siehe unter Punkt 3.1.1 der Bewertungsrichtlinie) – als **zentral** eingestuft und diesen Umstand weder in Form eines Zuschlages noch in Form eines Abschlages berücksichtigt (Zu-/Abschlag +/-0). Dies entspricht den vom Finanzamt herangezogenen Vergleichsbetrieben (Nr 111 Penking, Nr 123 Oberndorf, Nr 164 Wundschuh und Nr 198

Höchst), bei denen die zentrale Lage unter Zugrundelegung der in der Bewertungsrichtlinie vorgesehenen Bewertungsansätze ebenfalls weder zu einem Zuschlag noch zu einem Abschlag führt.

Hinsichtlich der im Rahmen der regionalwirtschaftlichen Verhältnisse im Sinne des § 32 Abs 3 Z 2 lit a BewG 1955 weiters zu berücksichtigenden Kriterien der **Vermarktungsverhältnisse und der Entwicklungsdynamik** hat das Finanzamt vor dem Hintergrund, dass die diesbezüglichen Verhältnisse aufgrund der Lage der Liegenschaft der Bf am Rande des Stadtgebietes von *****Stadt***** günstig sind, einen Zuschlag von +3% vorgenommen. Dieser Zuschlag entspricht den in der Bewertungsrichtlinie vorgesehenen Bewertungsansätzen (siehe unter Punkt 3.1.2 der Bewertungsrichtlinie: günstig, Zuschlag +5% bis +2%), die auch den Vergleichsbetrieben zugrunde liegen.

Was das im Rahmen der regionalwirtschaftlichen Verhältnisse im Sinne des § 32 Abs 3 Z 2 lit a BewG 1955 ebenfalls zu berücksichtigende Kriterium der **Entfernung zwischen dem Wirtschaftshof und dem zentralen Ort (Bezirkshauptort)** anbelangt, hat das Finanzamt aufgrund der zwischen der Liegenschaft der Bf und der Bezirkshauptmannschaft *****Bezirk***** (*****Adresse*****) bestehenden Entfernung von rund 25,3 km einen Abschlag von -4% vorgenommen. Dieser Abschlag entspricht den in der Bewertungsrichtlinie vorgesehenen Bewertungsansätzen (siehe unter Punkt 3.1.3 der Bewertungsrichtlinie: Entfernungen > 25 km bis 30 km, Abschlag -4%), die auch den Vergleichsbetrieben zugrunde liegen. So ist etwa beim Vergleichsbetrieb Nr 198 Höchst, dem es – wie im Falle der Liegenschaft der Bf – an einem Wirtschaftshof mangelt (Stückländerei), aufgrund der Entfernung zum Bezirkshauptort (Bezirkshauptmannschaft) Bregenz von rund 11 km ein der Bewertungsrichtlinie entsprechender Abschlag von -1% berücksichtigt (siehe unter Punkt 3.1.3 der Bewertungsrichtlinie: Entfernungen > 10 km bis 15 km, Abschlag -1%).

Wirtschaftliche Ertragsbedingungen gemäß § 32 Abs 3 Z 2 lit b und c BewG 1955 (Entfernung der Betriebsflächen zum Hof, Größe und Hangneigung der Betriebsflächen):

Als wirtschaftliche Ertragsbedingungen gemäß § 32 Abs 3 Z 2 lit b und c BewG 1955 sind im Bewertungsschema des Finanzamts zur Feststellung der Betriebszahl der Liegenschaft der Bf folgende Kriterien angeführt:

- Aufschließung des Wirtschaftshofes
- Größe der Feldstücke (KG-Durchschnitt)
- Hangneigung (Maschinen- und Geräteeinsatz)
- Durchschnittliche Entfernung der Feldstücke zum Wirtschaftshof
- Sonderverhältnisse

Hinsichtlich des Kriteriums der **Aufschließung des Wirtschaftshofes** sind in der Bewertungsrichtlinie Abschläge für folgende Fälle vorgesehen:

- Anteilige Wegerhaltung bei Hofzufahrt über 0,5 km; Seilbahnerhaltung (bis -4%)
- Hofzufahrt nur mit Traktor oder Spezialmaschine, mit Pkw nicht möglich (-10%)
- Hofzufahrt mit Kraftfahrzeug nicht möglich (-30%)
- Andere Sonderverhältnisse: zeitweise Abgeschnittenheit (Straßensperren auf Grund von Lawinen ua), beengte Zufahrt bzw Ortsdurchfahrt, sehr steile Hofzufahrt (bis -2%)

In den aktenkundigen Erhebungsblättern zu den vom Finanzamt ins Treffen geführten Vergleichsbetrieben ohne Hofstelle (Nr 111 Penking, Nr 123 Oberndorf und Nr 198 Höchst) ist das Kriterium der Aufschließung des Wirtschaftshofes, untergliedert in die Punkte „Anteilige Wegerhaltung“, „Hofzufahrt“ und „Sonderverhältnisse“, jeweils ohne Abschlag vermerkt. Da dieses Kriterium an das Vorhandensein einer Hofstelle anknüpft, eine solche bei den genannten Vergleichsbetrieben jedoch fehlt und folglich auch keine Hofzufahrt besteht, ist der Wert 0 hinterlegt. Dieses Kriterium ist daher im Ergebnis neutralisiert. Unter Bedachtnahme auf die rechtsverbindlichen Einwertungen der Vergleichsbetriebe Nr 111 Penking, Nr 123 Oberndorf und Nr 198 Höchst ist die Vorgehensweise des Finanzamts, auch im Falle der Liegenschaft der Bf hinsichtlich des Kriteriums der Aufschließung des Wirtschaftshofes keinen Abschlag vorzunehmen, nicht zu beanstanden.

Die Bf weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass zu ihrer Liegenschaft derzeit nur über Fremdgrund zugefahren werden könne. Sollte, so die Bf, eine Zufahrt zukünftig nicht mehr möglich sein, wäre die Herstellung einer neuen Zufahrt über Eigengrund mit großem Aufwand verbunden. Ob eine Genehmigung für eine solche Zufahrt überhaupt möglich wäre, sei fraglich. Vor diesem Hintergrund begehrt die Bf einen Abschlag von -10%. Dazu ist zu bemerken, dass die Ausführungen der Bf rein hypothetischer Natur sind und sich im Akt keinerlei Anhaltspunkte dahingehend finden, dass die Zufahrt zur Liegenschaft der Bf in ihrer derzeitigen Form zukünftig nicht mehr möglich sein soll. Zudem ist auf das Gesetz vom 7.7.1896 betreffend die Einräumung von Nothwegen, RGBI 140/189 idGF, das unter den dort geregelten Voraussetzungen die Möglichkeit zur Erlangung eines Notwegrechtes einräumt, zu verweisen. Der von der Bf begehrte Abschlag kann daher nicht gewährt werden.

Die Bf wendet hinsichtlich des Kriteriums der **Größe der Feldstücke** ein, dass der vom Finanzamt diesbezüglich vorgenommene Zuschlag von +2% nicht nachvollziehbar sei. Für sie sei nicht verständlich, was „KG-Durchschnitt 2,6339 ha“ bedeute und woher dieser Wert stamme. Aus google maps sei ersichtlich, dass ihre Grundstücke unterschiedlichen Nutzungen unterlägen und die durchschnittliche Größe der Feldstücke nicht 2,6339 ha betragen könne. Sie liege bei 0,726 ha, bei Berücksichtigung des Weges sogar unter 0,7 ha. Es werde daher um Berücksichtigung eines entsprechenden Abschlages ersucht. Hiezu ist zu bemerken, dass es sich bei Feldstücken um eindeutig abgrenzbare und in der Natur erkennbare Bewirtschaftungseinheiten mit nur einer landwirtschaftlichen Nutzungsart (Acker, Wiese, Spezialkultur) handelt (vgl unter Punkt 3.2.2 der Bewertungsrichtlinie). Der vom Finanzamt zum Ansatz gebrachte Wert von 2,6339 ha stellt nicht die betriebsindividuelle Feldstücksgröße dar.

Er resultiert, wie sich aus Punkt 3.2.2 der Bewertungsrichtlinie ergibt und worauf auch seitens des Finanzamtsvertreters im Zuge des am 22.7.2021 abgehaltenen Erörterungstermines hingewiesen wurde, aus den INVEKOS-Daten pro Katastralgemeinde und betrifft die durchschnittliche Feldstücksgröße auf Ebene der Katastralgemeinde. Der vom Finanzamt hierfür vorgenommene Zuschlag von +2% entspricht den in der Bewertungsrichtlinie vorgesehenen Bewertungsansätzen (siehe unter Punkt 3.2.2 der Bewertungsrichtlinie: durchschnittliche Feldstücksgröße $\geq 2,0$ ha bis $< 3,0$ ha, Zuschlag +2%), die auch den rechtsverbindlichen Einwertungen der Vergleichsbetriebe zugrunde liegen. So wurde etwa beim vom Finanzamt ins Treffen geführten Vergleichsbetrieb Nr 111 Penking aufgrund der durchschnittlichen Feldstücksgröße auf Ebene der Katastralgemeinde von 4,7922 ha ein – den in der Bewertungsrichtlinie vorgesehenen Bewertungsansätzen entsprechender – Zuschlag von +4% berücksichtigt.

Was das Kriterium der **Hangneigung** anbelangt, hat das Finanzamt den Umstand, dass die Liegenschaft der Bf in – für den Maschinen- und Geräteeinsatz günstiger – flacher Tallage gelegen ist und lediglich ein flächenmäßig stark untergeordneter Teil (rund 5%) ein etwas stärkeres Gefälle aufweist (rund 11 Grad bis 13 Grad), mit einem Abschlag von -0,5% bedacht. Dieser geringe Abschlag steht in Einklang mit den rechtsverbindlichen Einwertungen der vom Finanzamt ins Treffen geführten Vergleichsbetriebe Nr 111 Penking, Nr 123 Oberndorf, Nr 164 Wundschuh und Nr 198 Höchst, die ebenfalls in flacher Tallage gelegen sind und bei denen aufgrund des Umstandes, dass 100% der landwirtschaftlich genutzten Flächen ein Gefälle von 0 Grad bis höchstens 10 Grad aufweisen, überhaupt kein Abschlag berücksichtigt wurde.

Hinsichtlich des Merkmals der **Entfernung der Feldstücke zum Wirtschaftshof** hat das Finanzamt mit dem Hinweis darauf, dass sich auf der Liegenschaft der Bf keine Hofstelle befinde, weder einen Zuschlag noch einen Abschlag angesetzt (Zu-/Abschlag +/-0). Dies entspricht den vom Finanzamt herangezogenen Vergleichsbetrieben ohne Hofstelle (Nr 111 Penking, Nr 123 Oberndorf und Nr 198 Höchst), bei denen diesbezüglich ebenfalls weder ein Zuschlag noch ein Abschlag vorgesehen ist. Unter Bedachtnahme auf die rechtsverbindlichen Einwertungen der Vergleichsbetriebe ist die Vorgehensweise des Finanzamts, dieses Merkmal zu neutralisieren, nicht zu beanstanden.

Die Bf weist überdies darauf hin, dass das vom Finanzamt herangezogene Bewertungsschema an zwei Stellen die Berücksichtigung von **Sonderverhältnissen** vorsehe (einmal unterhalb des Punktes „Aufschließung des Wirtschaftshofes“ und einmal unterhalb des Punktes „Durchschnittliche Entfernung der Feldstücke zum Wirtschaftshof“) und folglich auch das Fehlen einer Wohnstätte mit einem Abschlag von 30% zu berücksichtigen sei. Dazu ist zu bemerken, dass der Umstand des Nichtvorhandenseins einer Wohnstätte auch bei den vom Finanzamt ins Treffen geführten Vergleichsbetrieben Nr 111 Penking, Nr 123 Oberndorf und Nr 198 Höchst, bei denen es sich um reine Acker- bzw Grünlandflächen (Stüchländereien) handelt,

zu keinem Abschlag geführt hat. Insofern ist die Vorgehensweise des Finanzamts, auch im Falle der Liegenschaft der Bf keinen solchen Abschlag vorzunehmen, nicht zu beanstanden.

Die **Hagelgefährdung** der Liegenschaft der Bf wurde vom Finanzamt auf Basis von Daten der Hagelversicherung und der ZAMG als „stark“ (Gefährdungsfaktor 6) eingestuft, was zu einem Abschlag von -5% führte. Dies entspricht den in der Bewertungsrichtlinie vorgesehenen Bewertungsansätzen (vgl. unter Punkt 3.4.1 der Bewertungsrichtlinie), die auch den Vergleichsbetrieben zugrunde liegen.

Betriebsgröße gemäß § 32 Abs 3 Z 2 lit d BewG 1955:

Die **landwirtschaftlich genutzte Fläche (Betriebsgröße)** des Betriebes der Bf beträgt rund 2,9 ha. Dafür nahm das Finanzamt einen Abschlag von -20% vor. Unter Punkt 3.3 der Bewertungsrichtlinie ist für Betriebsgrößen von 0 bis 3 ha ein Abschlag von -20% vorgesehen. Dementsprechend wurde bei sämtlichen Vergleichsbetrieben mit einer Betriebsgröße von nicht mehr als 3 ha ein Abschlag von -20% vorgenommen (siehe Vergleichsbetriebe Nr 61 Rührsdorf, Nr 111 Penking, Nr 123 Oberndorf, Nr 160 Gussendorf, Nr 162 Gauitsch, Nr 170 Grins, Nr 174 Kappl, Nr 175 Serfaus, Nr 187 Görtischach-Gödnach und Nr 198 Höchst). Der vom Finanzamt beim Betrieb der Bf angesetzte Größenabschlag von -20% entspricht daher dem bei den Vergleichsbetrieben berücksichtigten Größenabschlag.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die vom Finanzamt für die Liegenschaft der Bf ermittelte Betriebszahl von 41,2 den Grundsätzen der vergleichenden Bewertung entspricht. Für die Betriebszahl 100, dh für den Hauptvergleichsbetrieb beträgt der Ertragswert je Hektar (Hektarsatz) 2.400,00 Euro. Für die Betriebszahl 41,2 beläuft sich der Hektarsatz demnach auf 988,80 Euro ($2.400,00 / 100 \times 41,2$). Multipliziert mit der Fläche der Liegenschaft der Bf von 2,9021 ha beträgt der Vergleichswert 2.869,60 Euro.

Zu dem von der Bf begehrten Abschlag gemäß § 40 BewG 1955 von 50% wegen fehlender Hofstelle, fehlender Wohnstätte, fehlender Maschinen, fehlenden Viehbestandes und fehlender Betriebsmittel:

Gemäß § 40 Z 1 BewG 1955 sind Abschläge oder Zuschläge am Vergleichswert nur zu machen, wenn

„a) die tatsächlichen Verhältnisse der im § 36 Abs. 2 bezeichneten Ertragsbedingungen von den regelmäßigen Verhältnissen, die bei der Feststellung der Betriebszahl oder bei der Ermittlung des Hektarsatzes unterstellt worden sind, wesentlich abweichen und außerdem

b) die Abweichung zu einer wesentlichen Minderung oder Steigerung der Ertragsfähigkeit führt und

c) die Abweichung nicht durch Be- und/oder Verarbeitung im Sinne des § 2 Abs. 4 Z 1 der Gewerbeordnung 1994 oder durch Buschenschank (§§ 2 Abs. 1 Z 5 und 111 Abs. 2 Z 5 Gewerbeordnung 1994) begründet ist.“

Gemäß § 36 Abs 2 BewG 1955 sind hinsichtlich der übrigen Umstände, die die Ertragsfähigkeit beeinflussen können (das sind solche außerhalb der in § 32 Abs 3 BewG 1955 bezeichneten Ertragsbedingungen), ohne Rücksicht auf die tatsächlichen Verhältnisse solche zu unterstellen, die in der betreffenden Gegend für die Bewirtschaftung als regelmäßig anzusehen sind. Dies gilt insbesondere hinsichtlich des Bestandes an Betriebsmitteln (zum – weitreichenden – Betriebsmittelbegriff siehe bereits oben).

Eine vom Regelmäßigen wesentlich abweichende Ausrüstung mit Betriebsmitteln führt daher unter der weiteren Voraussetzung des § 40 Z 1 lit b BewG 1955 zu einem Abschlag oder Zuschlag, welcher gemäß § 40 Z 2 BewG 1955 zu ermitteln ist (vgl VwGH 8.4.1983, 82/17/0005).

Im vorliegenden Fall sind die im Eigentum der Bf stehenden landwirtschaftlichen Flächen verpachtet. Die Bewirtschaftung der landwirtschaftlichen Flächen erfolgt durch den Pächter mit dessen Betriebsmitteln, die den regelmäßigen Verhältnissen entsprechen.

Diesbezüglich ist auf § 31 Abs 2 BewG 1955 zu verweisen, demzufolge in den landwirtschaftlichen Betrieb Betriebsmittel, die der Bewirtschaftung des Betriebes dienen, auch dann einzubeziehen sind, wenn sie nicht dem Eigentümer des Grund und Bodens gehören.

Dass gegenständlich lediglich Betriebsmittel des Pächters vorhanden sind (und nicht solche der Bf als Eigentümerin der landwirtschaftlichen Flächen), führt daher, wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 8.4.1983, 82/17/0005 zum Ausdruck gebracht hat, nicht zu einem Abschlag gemäß § 40 BewG 1955 (siehe dazu auch *Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Bewertungsgesetz, § 31 Rz 25 [25. Lfg Februar 2016]). Dem von der Bf begehrten Abschlag wegen einer von den regelmäßigen Verhältnissen abweichenden Betriebsmittelausstattung (fehlende Maschinen, fehlende Geräte, Viehlosigkeit) kann demnach nicht Folge geleistet werden.

Im Hinblick auf den von der Bf begehrten Abschlag gemäß § 40 BewG 1955 wegen fehlender Hofstelle ist zunächst auf § 32 Abs 2 BewG 1955 zu verweisen, demzufolge bei der Ertragswertermittlung davon auszugehen ist, dass der Betrieb unter gewöhnlichen Verhältnissen, ordnungsmäßig, gemeinüblich und mit entlohnenden fremden Arbeitskräften bewirtschaftet wird. Außerdem ist nach der zitierten Bestimmung 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 damit, wie bereits oben dargelegt wurde, einen objektiven Bewertungsmaßstab auf und bedient sich dazu einer Fiktion (vgl VwGH 17.5.1977, 1127/75;

VwGH 27.9.1977, 0825/76). Fingiert wird ua ein Betrieb, der mit einem für die ordnungsgemäße, gemeinübliche Bewirtschaftung des Betriebes notwendigen Bestand an Wirtschaftsgebäuden ausgestattet ist. Wenn daher von der Bf eingewendet wird, dass in ihrem Fall eine Hofstelle nicht vorhanden sei, so handelt es sich dabei um einen Umstand, der bei der Ertragswertberechnung – aufgrund der Fiktion des § 32 Abs 2 BewG 1955 – schon von vornherein außer Betracht zu lassen ist. Wie der VwGH im Erkenntnis vom 17.5.1977, 1127/75 unter Bezugnahme auf § 32 Abs 2 BewG 1955 zum Ausdruck gebracht hat, setzen Abschläge gemäß § 40 BewG 1955 jedoch Umstände voraus, die bei der Ertragswertberechnung nicht schon von vornherein außer Betracht zu lassen sind. Ein Abschlag gemäß § 40 BewG 1955 wegen fehlender Hofstelle kommt somit nicht in Betracht.

Was schließlich den von der Bf begehrten Abschlag gemäß § 40 BewG 1955 wegen fehlender Wohnstätte anbelangt, so legt die Bf in keinsten Weise dar, inwiefern es in einem Fall wie dem gegenständlichen, in dem eine sehr kleine wirtschaftliche Einheit (Stückländerei mit dem höchstmöglichen Größenabschlag von 20%; siehe dazu oben) an einen Dritten verpachtet und von diesem (mit-)bewirtschaftet wird, das Nichtvorhandensein einer Wohnstätte zu einer wesentlichen Minderung der Ertragsfähigkeit führen sollte.

Das erkennende Gericht gelangt daher zum Ergebnis, dass Abschläge gemäß § 40 BewG 1955 am Vergleichswert, der gegenständlich 2.869,60 Euro beträgt (siehe oben), nicht in Betracht kommen. Der Vergleichswert ist daher zugleich der Einheitswert (vgl § 37 BewG 1955), wobei der Einheitswert gemäß § 25 BewG 1955 auf volle 100,00 Euro nach unten abzurunden ist und daher im vorliegenden Fall, wie im angefochtenen Bescheid festgestellt, 2.800,00 Euro ausmacht.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Ergänzender Hinweis: Seitens der Bf wurde als Zustellbevollmächtigter Herr ***Y*** mit der Adresse ***X-Straße*** ***Nr***, ***Postleitzahl Ort*** angegeben. Beim Straßennamen „***X-Straße***“ handelt es sich – nach telefonischer Rücksprache mit dem Gemeindeamt und Einsicht in das Zentrale Melderegister – nicht um den amtlichen Straßennamen. Dieser lautet „***Y-Straße***“. In der Zustellverfügung ist daher anstelle des Straßennamens „***X-Straße***“ der amtliche Straßename „***Y-Straße***“ angeführt.

Zu Spruchpunkt II. (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.

Mit der vorliegenden Entscheidung folgt das Bundesfinanzgericht der oben zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung liegen daher nicht vor.

Graz, am 20. Oktober 2022