

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache CK, Adresse, über die Beschwerde vom 08.07.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs vom 17.06.2016, betreffend Einheitswert des land- u. forstwirtschaftlichen Betriebes zum 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 17.06.2016 wurde für die Beschwerdeführerin (Bf.) der Einheitswert für den landwirtschaftlichen Betrieb zum 01.01.2014 (Hauptfeststellung mit Wirksamkeit ab 01.01.2015) mit 5.400,00 € festgestellt.

2 . Am 08.07.2016 langte am Finanzamt eine Beschwerde gegen den Einheitswertbescheid vom 17.06.2016 ein. Darin wurde ausgeführt:

a . Der ermittelte Einheitswert bilde nicht den tatsächlichen Reinertrag des Betriebes ab. Im Bewertungsgesetz (BewG) 1955 werde im § 32 der Reinertrag als Bewertungsgrundsatz definiert. Im § 32 Abs. 2 werde der Ertragswert als der achtzehnfache Reinertrag festgelegt, welchen der Betrieb seiner wirtschaftlichen Bestimmung gemäß im Durchschnitt der Jahre erbringen könne. Dabei sei davon auszugehen, dass der Betrieb unter gewöhnlichen Verhältnissen, ordnungsmäßig, gemeinüblich und mit entlohnenden fremden Arbeitskräften bewirtschaftet werde. Außerdem sei zu unterstellen, dass der Betrieb schuldenfrei sei und mit einem für die ordnungsgemäße, gemeinübliche Bewirtschaftung des Betriebes notwendigen Bestand an Wirtschaftsgebäuden ausgestattet sei. Wenn man diese Grundsätze dem Betrieb unterstelle und diesen mit fremden Arbeitskräften führe, erziele dieser überhaupt keinen Reinertrag mehr. Somit sei die Berechnung des Einheitswertes unrichtig.

b . Der ermittelte forstwirtschaftliche Einheitswert bilde nicht das tatsächliche forstwirtschaftliche Vermögen des Betriebes ab.

Im BewG werde in § 45 Abs. 2 für die Bewertung des forstwirtschaftlichen Vermögens der Reinertrag nach § 32 Abs. 2 zur Anwendung gebracht. Wenn die Bf. die forstwirtschaftliche Tätigkeit ihres Betriebes mit entlohnenden fremden Arbeitskräften bewerkstelligen, von der Anpflanzung bis zur Ernte, lasse sich daraus kein Reinertrag mehr abbilden. Weiters sei auszuführen, dass der Reinertrag pro geschlägerten Festmeter Holz nur mehr einen Bruchteil des Betrages ausmache, der noch bei der letzten Hauptfeststellung 1988 definiert worden sei. Somit sei die Bewertung des forstwirtschaftlichen Einheitswertes unrichtig.

c . Der Hauptvergleichsbetrieb sei ein fiktiver, in der Natur nicht existenter Betrieb. Im BewG sei in § 34 Abs. 1 festgelegt, für die Bewertung aller landwirtschaftlichen Betriebe innerhalb des Bundesgebietes werde von einem Hauptvergleichsbetrieb ausgegangen, der die besten natürlichen Ertragsbedingungen aufweise und bei dem sich die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen in ihrer Gesamtheit weder ertragsmindernd noch ertragserhöhend auswirkten. Die Bodenklimazahl dieses Hauptvergleichsbetriebes sei mit der Wertzahl 100 anzunehmen. Beim Hauptvergleichsbetrieb handle es sich um einen fiktiven, in der Natur nicht real existierenden Betrieb. Somit sei die Ableitung des Hauptvergleichsbetriebes auch eine Fiktion und fachlich nicht begründbar.

Eine Erhöhung des Höchsthektarsatzes von 2.289,00 € auf 2.400,00 € widerspreche der tatsächlichen Einkommensermittlung in der Landwirtschaft. Dies lasse sich auch mittels Agrarpreisindex 1988 - 2014 bzw. der Einkommensentwicklung laut dem „Grünen Bericht“ beweisen. Da somit der Wert für die Bodenklimazahl 100 eine Fiktion und fachlich nicht begründbar sei, seien alle Angaben der Vergleichsbetriebe und Musterbetriebe eine Fiktion und fachlich nicht begründbar. Auch die für den Betrieb ermittelte Betriebszahl sei eine Fiktion und nicht erklärbar. Unter Berücksichtigung der Grundsätze des § 32 Abs. 2 BewG spiele dies sowieso keine Rolle, da der Betrieb keinen Reingewinn mehr erwirtschaftete. Somit sei der ermittelte Einheitswert unrichtig. Außerdem seien 0,6 ha von 3,90 ha LN Raine und Gräben. Warum werde hier der volle Einheitswert berechnet?

d . Die Anrechnung der öffentlichen Gelder zum ertragsbringenden Bodenwert (zur Betriebszahl) sei fachlich nicht begründbar.

Laut § 35 BewG seien wiederkehrende Direktzahlungen gesondert zu berücksichtigen und in der Höhe von 33 % des im Vorjahr ausbezahlten Betrages anzusetzen. Eine Anrechnung von 33 % der Direktzahlungen sei fachlich nicht begründbar, da diese Zahlungen vom Staat ja als Beweis für einen nicht mehr ertragsbringenden Erzeugerpreis ausbezahlt würden. Weiters sei es nicht nachvollziehbar, warum auch die Direktzahlungen der gepachteten Flächen auf den Heimbetrieb angerechnet würden, da hierfür ein nachweisliches Pachtentgelt bezahlt werden müsse. Dass die 33 % der Direktzahlungen noch zum nicht ertragsbringenden Bodenwert (Betriebszahl mal 2.400,00 €) hinzugerechnet würden, sei fachlich nicht begründbar. Unter Berücksichtigung des § 32 Abs. 2 BewG könne der Betrieb mit entlohnenden Arbeitskräften trotz Direktzahlungen keinen Reinertrag erwirtschaften. Somit sei die Einrechnung von 33 % der Direktzahlungen nicht nachvollziehbar. Diese Zahlungen würden bis 2019 auf 283,00 € pro ha fallen.

e . Folgende Anträge würden gestellt:

-Die Wiedereinrichtung des bisherigen Einheitswertes sei durchzuführen. Dies entspreche zwar nicht der tatsächlichen Ertragssituation des Betriebes, sei aber aufgrund der Verwaltungsökonomie noch vertretbar.

-Sollte dies nicht möglich sein, ersuche man um Übermittlung des Reinertrages, welchen der Betrieb unter Berücksichtigung des § 32 Abs. 2 BewG mit entlohnenden fremden Arbeitskräften erwirtschaften könne. Hier sei auch die Höhe der Aufwendungen und der Arbeitsstunden der fremden, entlohnenden Arbeitskräfte zu übermitteln.

3 . Mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 14.09.2017 wurde die Beschwerde gegen den Einheitswertbescheid zum 01.01.2014 abgewiesen:

a . Der Gang zur Ermittlung des Einheitswertes eines landwirtschaftlichen Betriebes habe nach den Vorschriften der §§ 36 bis 39 BewG zu erfolgen.

b . Es sei von einem Vergleichsbetrieb auszugehen, der die Betriebszahl 100 und einen Hektarsatz von 2.400,00 € habe. In der Kundmachung des BMF vom 04.03.2014 sei dieser Hauptvergleichsbetrieb definiert worden. Es sei dies ein Betrieb, der gemäß § 34 Abs. 1 BewG die besten natürlichen Ertragsbedingungen aufzuweisen habe. Dies werde nur dann erreicht, wenn die gesamte landwirtschaftliche Nutzfläche dieses Betriebes eine Bodenklimazahl von 100 aufweise. Einen solchen Betrieb gebe es in der Praxis nicht. Schon aus diesem Grund könne der Hauptvergleichsbetrieb nur ein fiktiver Betrieb sein. Unabhängig von diesen Ausführungen erhalte gemäß § 44 BewG mit der Veröffentlichung im Amtsblatt zur Wiener Zeitung der Inhalt der Kundmachung des BMF rechtsverbindliche Kraft und sei daher dem Finanzamt für eine nähere Überprüfung nicht zugänglich. Zudem sei es auf das Ergebnis der Bewertung des Betriebes der Bf. ohne Einfluss, ob es sich dabei um einen tatsächlich existenten oder nur um einen fiktiven Betrieb handle. Für die Bewertung sei der erzielbare und nicht der tatsächlich erzielte Ertrag von Bedeutung, weil es eines objektiven Bewertungsmaßstabes bedürfe, um zu vermeiden, dass sich bei der Einheitsbewertung unterschiedliche hohe Werte je nach der Intensität der Bodenbewirtschaftung durch den jeweiligen Betriebsinhaber ergeben würden (vgl. VwGH 27.4.1979, 0171/77). Der Hauptvergleichsbetrieb diene als Bewertungsbasis, die einen idealisierten Betrieb umschreibe. Dieser habe ausschließlich die Aufgabe, Ausgangspunkt für die Vergleichsmaßstäbe der weiteren Einwertung zu sein, indem die dort gemäß § 32 Abs. 2 BewG maßgebenden Bewertungskriterien aufgelistet und mit Ausgangswerten versehen seien. Die Einwertungen der in derselben Kundmachung veröffentlichten Vergleichsbetriebe müssten auf sie Bezug nehmen. Die Vergleichsbetriebe würden den Rahmen der möglichen Zu- und Abschläge für die Kriterien der wirtschaftlichen Ertragsbedingungen vorgeben, die im selben Ausmaß auf Betriebe, die keine Vergleichsbetriebe seien und gemäß § 38 Abs. 4 BewG bewertet werden müssten, anzuwenden seien.

c . Die Bewertung des forstwirtschaftlichen Vermögens sei auf der Grundlage der Kundmachung des BMF über die Bewertung von forstwirtschaftlichem Vermögen (GZ BMF-010202/0104-VI/3/2014) erfolgt. Die Kundmachung sei am 05.03.2014 im Amtsblatt

zur Wiener Zeitung verlautbart worden. Dadurch erhalte diese Kundmachung gemäß § 46 Abs. 2 iVm § 44 BewG rechtsverbindliche Kraft und sei für die Abgabenbehörde verbindlich und einer näheren Überprüfung nicht zugänglich.

d . Die öffentlichen Gelder seien beim Einheitswert zum 01.01.2014 gemäß § 35 BewG dergestalt im Einheitswert zu berücksichtigen, dass 33 % der im Jahr vor dem Bewertungsstichtag (Jahr 2013) zugegangenen öffentlichen Gelder im Sinne des Art. 2 lit. d der VO (EG) Nr. 73/2009 idF der VO (EG) Nr. 1250/2009 vom 30.11.2009) als Zahlungen der so genannten ersten Säule, als Zuschlag zu berücksichtigen seien. Es handle sich dabei um einen gesetzlich normierten Bewertungsmodus, der für die Abgabenbehörde verbindlich sei (BFG 10.1.2017, RV/4100647/2016).

4 . Am 12.10.2017 wurde beim Finanzamt ein Vorlageantrag eingebracht:

Grund für den Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht sei, dass die Lage der Fläche (Hanglage, Trockenheit, Steilflächen, Schotterböden) und die Bonität nicht relevant zum Einheitswert seien. Dazu komme noch die Ausgleichszahlung, die mit 33 % von 2013 berechnet worden sei und jedes Jahr weniger werde und bis 2019 auf ca. 286,00 € jährlich zurückfalle. Da der Einheitswert zum Stichtag 01.01.2014 auf über 130 % gestiegen sei und die Inflationsrate 1,5 – 2 % betrage, könne die Erhöhung nicht zur Kenntnis genommen werden.

Der Wald werde mit 205,00 € pro Hektar gerechnet. Arbeit, Zeit und Maschinen würden 45,00 € kosten, für Käferholz betrage der Preis 45,00 € plus USt, der normale Holzpreis liege bei 60,00 €.

5 . Die Beschwerde gegen den Einheitswertbescheid zum 01.01.2014 wurde am 10.11.2017 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

II) Der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt

1 . Die Bf. betreibt eine Land- und Forstwirtschaft im Bezirk M. Die landwirtschaftlich genutzte Fläche beträgt 3,9002 ha, die forstwirtschaftlich genutzte Fläche 4,5810 ha.

2 . Die im Einheitswertbescheid angeführten Parameter (Zu- und Abschläge, Hektarsätze 645,60 € und 205,00 €) werden grundsätzlich nicht bestritten. Strittig ist die Steigerung bzw. Erhöhung des Einheitswertes bzw. die mangelnde Ertragsfähigkeit an sich. Die im Jahr 2013 ausbezahlten Direktförderungen betragen 3.068,22 €. Auch diese sind der Höhe nach unstrittig. Die Einwendungen betreffen die Miteinbeziehung in die Berechnung des Einheitswertes.

III) Rechtslage

1 . Gemäß § 20c BewG 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 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 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 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 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 idF 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). Zuegepachtete Flächen, die zusammen mit einem Vergleichsbetrieb bewirtschaftet werden, können bei der Feststellung der Betriebszahl mitberücksichtigt werden (Abs. 3).

6 . Nach § 37 BewG 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 beträgt der Ertragswert je Hektar für die Betriebszahl 100 (den Hauptvergleichsbetrieb) 2.400,00 € (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 ... 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 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):

Nach § 1 sind die Hektarsätze für die Holzbodenfläche im Wirtschaftswald-Hochwald eines Betriebes mit überwiegend regelmäßigen Holznutzungen und mit regelmäßigem Altersklassenverhältnis ... in der Anlage I ... kundgemacht.

IV) Rechtliche Erwägungen zum festgestellten Sachverhalt

1 . **a.** Strittig ist im vorliegenden Fall ausschließlich die Ermittlung des Einheitswertes zum 01.01.2014.

(1) 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).

(2) Die Bf. beruft sich im Wesentlichen darauf, dass

- der Betrieb keinen Reinertrag (bei Unterstellung der Bewirtschaftung mit fremden Arbeitskräften) aufweist,
- der zum Vergleich zugrunde gelegte Hauptvergleichsbetrieb ein fiktiver Betrieb ist, der in der Natur real nicht existiert und
- die zusätzliche Anrechnung öffentlicher Gelder fachlich nicht begründbar ist, weil diese Gelder als Ausgleich für nicht mehr ertragsbringende Erzeugerpreise gezahlt werden.

b . Die Bf. fordert eine „Übermittlung des Reinertrages“ ihres Betriebes (unter Miteinbeziehung fremder Arbeitskräfte).

c . Der Einheitswert sei im Gegensatz zur Inflationsrate überproportional gestiegen und der Wald könne nicht ertragsbringend bewirtschaftet werden.

2 . **a**. Gemäß § 35 BewG sind öffentliche Gelder aus Direktzahlungen gemäß Art. 2 lit. d der VO EG 73/2009 (idF VO EG 1250/2009 vom 30.11.2009) iHv 33 % des im Vorjahr ausbezahlten Betrages bei der Bewertung zu berücksichtigen. Diese öffentlichen Gelder fließen unabhängig von der Bodenbonität und sollen zu einer Annäherung der Einkommensverhältnisse führen (Landwirtschaftskammer Niederösterreich, Einheitswert-Hauptfeststellung, Fragen und Antworten zur Neuregelung ab 01.01.2015).

b . Die bezeichneten Direktzahlungen betreffen Zahlungen der 1. Säule der GAP. Maßgeblich sind

- einheitliche Betriebsprämien
- Tierprämien
- Milchkuhprämien und Zusatzprämien für Mutterkuhprämien
- Mutterkuhprämien für Kalbinnen
- Mutterkuhprämien und
- alte Prämien, die in die einheitliche Betriebsprämie integriert sind.

Diese Zahlungen an die einzelnen Betriebe werden von der AMA elektronisch an die Finanzverwaltung übermittelt und sind vom Finanzamt als Grundlage für den Zuschlag heranzuziehen. Dabei wird nicht unterschieden, ob es sich um eine Nachzahlung handelt oder der Betrag mit Rückzahlungen saldiert wurde, maßgebend ist der Saldo des im Jahr 2013 zugegangenen Betrages. Zahlungen der zweiten Säule (ÖPUL = Österreichisches Programm einer umweltgerechten, extensiven und den natürlichen Lebensraum schützenden Landwirtschaft, Ausgleichszulage und Investitionsförderungen) werden nicht berücksichtigt. Erfasst werden aber Direktzahlungen aus gepachteten Betrieben beim jeweiligen Pächter (Information zur Behandlung öffentlicher Gelder bei der Einheitsbewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zur Hauptfeststellung zum 01.01.2014 und für Fortschreibungen und Nachfeststellungen ab dem 01.01.2015).

c . Im Jahr 2013 hat die Bf. Gelder im Ausmaß von 3.068,22 € erhalten (Prämien und Zusatzprämien für Mutterkühe und einheitliche Betriebsprämien), sodass der Ansatz von 1.012,51 € gesetzeskonform vorgenommen wurde. Ein Entfall der Anrechnung, wenn diese Prämien einen Ersatz für nicht ertragsbringende Erzeugerpreise enthalten, ist dem Gesetz ebenso wenig zu entnehmen, wie ein Entfall für auf gepachtete Flächen

entfallende Beträge. Der Ansatz mit 33 % ist dezidiert im Gesetz geregelt, für die Finanzverwaltung besteht diesbezüglich keinerlei Spielraum.

3 . Die Beschwerde richtet sich nicht gegen das Ausmaß der Flächen im Einheitswertbescheid.

a . (1) Die landwirtschaftlich genutzten Flächen von 3,9002 ha ergeben mit einem Hektarsatz von 645,60 € einen Ertragswert von 2.517,97 €.

(2) Der Hektarsatz wurde gemäß § 38 BewG ermittelt: Da für die Betriebszahl 100 der Ertragswert je Hektar gemäß § 38 Abs. 1 BewG mit 2.400,00 € anzusetzen ist, ergibt sich bei einer Betriebszahl von 26,9 der oben angegebene Hektarsatz ($2.400,00/100 \times 26,9 = 645,60$ €).

(3) Die Betriebszahl ermittelt sich wie folgt:

- Die Bodenklimazahl ergibt sich als Durchschnittszahl für jeden Betrieb in der Gemeinde im Bodenschätzungsverfahren. Die Bodenklimazahl beträgt 39,2.

- Die regionalwirtschaftlichen Verhältnisse wurden mit 5,00 %, die betrieblichen Verhältnisse (hier insbesondere die Geländeneigung) mit 8,50 % und die übrigen Umstände (Hagelgefährdung) mit 1% bewertet (Abschlag in Summe 14,5 %).

- Der Abschlag aufgrund der Betriebsgröße von 3,9002 ha ergibt sich aus den Richtlinien zur Ableitung der Betriebszahlen landwirtschaftlicher Vergleichsbetriebe: Bei einer Betriebsgröße zwischen 3 und 6 Hektar beträgt der Abschlag 17,00 %.

(4) Bei der Ermittlung der Betriebszahl werden die Ertragsbedingungen des beschwerdeanhängigen Betriebes mit jenen des Vergleichsbetriebes verglichen (§ 38 BewG).

Der gegenständliche Betrieb liegt im Vergleichsgebiet 406 Südliches Waldviertel. Für den Betriebsvergleich wird der im Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung am 04.03.2014 kundgemachte Vergleichsbetrieb Nr. 55 (N-23-406-Mitterndorf) herangezogen. Dieser Betrieb weist hinsichtlich seiner wirtschaftlichen und natürlichen Ertragsbedingungen folgende Bewertungsansätze auf:

Nutzungsform	
Landwirtschaftliche Nutzfläche	11,85 ha
Wirtschaftliche Ertragsbedingungen	Zu/Abschläge %
Wirtschaftliche Verhältnisse gem. § 32 Abs. 3 Z 2 lit. a-c BewG und übrige Umstände	-17,6
Betriebsgrößenverhältnisse gem. § 32 Abs. 3 Z 2 lit. d BewG	-13,0
Summe der Zu/Abschläge	-30,6

Natürliche Ertragsbedingungen	
--------------------------------------	--

Bodenklimazahl	34,3
Abrechnung (30,6 % von der Bodenklimazahl)	-10,5
Betriebszahl	23,8
Hektarsatz	571,20 €

Gemäß § 36 Abs. 1 BewG sind für die natürlichen Ertragsbedingungen die rechtskräftigen Bodenschätzungsergebnisse maßgebend.

Für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen im Sinne des § 32 Abs. 3 Z 2 lit. a, b und c (regionalwirtschaftliche und betriebswirtschaftliche Verhältnisse zB Hangneigung) sind ortsübliche (durchschnittliche) Verhältnisse zugrunde zu legen (§ 38 Abs. 4 BewG).

Zu- bzw. Abschläge für die Betriebsgröße (§ 32 Abs. 3 Z 2 lit. d) sind gemäß § 36 Abs. 1 BewG nach tatsächlichen Verhältnissen zu ermitteln.

Hinsichtlich der übrigen Umstände, die die Ertragsfähigkeit beeinflussen können, sind ohne Rücksicht auf die tatsächlichen Verhältnisse die in der betreffenden Gegend als regelmäßig anzusehenden Verhältnisse zu unterstellen (§ 36 Abs. 2 BewG).

Es ist auch zu beachten, dass gemäß § 23 BewG bei Fortschreibungen der Einheitswerte für Grundbesitz der tatsächliche Zustand des Grundbesitzes vom Fortschreibungszeitpunkt und die Wertverhältnisse vom Hauptfeststellungszeitpunkt zugrunde zu legen sind.

(5) Im Betriebsvergleich werden nachstehend beschriebene Ertragsbedingungen des beschwerdeanhängigen Betriebes wie folgt berücksichtigt und ergeben zusammengefasst folgende Bewertung:

Vorangestellt wird, dass die Bodenschätzungsergebnisse der KG im Jahr 2012 gemäß § 2 BoSchätzG überprüft wurden und am 18.07.2012 in Rechtskraft erwachsen sind.

Nutzungsform	
Landwirtschaftliche Nutzfläche	3,9002 ha

Wirtschaftliche Ertragsbedingungen gem. § 32 Abs. 3 Z 2 BewG	Zu/Abschläge %
Regionalwirtschaftliche Verhältnisse gem. § 32 Abs. 3 Z 2 lit. a BewG	-5,0
Betriebliche Verhältnisse gem. § 32 Abs. 3 Z 2 lit. b und c BewG	-8,5
Betriebsgrößenverhältnisse gem. § 32 Abs. 3 Z 2 lit. d BewG	-17,0
Übrige Umstände	-1,0
Summe der Zu/Abschläge	-31,5

Natürliche Ertragsbedingungen	
Bodenklimazahl	39,2
Abrechnung (31,5% von der Bodenklimazahl)	-12,3
Betriebszahl	26,9
Hektarsatz	645,60 €

Berechnung des Einheitswertes (Angaben in €) zum 01.01.2014

Landwirtschaftlich genutzte Flächen	3,9002 ha	645,60	2.517,97
Forstwirtschaftlich genutzte Flächen	4,5810 ha	205,00	939,11
Zwischensumme			3.457,08
Zuschläge § 40 BewG überdurchschnittliche Tierhaltung			976,92
Öffentliche Gelder § 35 BewG		33% von 3.068,22	1.012,51
EINHEITSWERT			5.446,51
Einheitswert gerundet § 25 BewG			5.400,00

(6) Im Wesentlichen beschränken sich die Beschwerdeausführungen darauf, dass „weder die Landwirtschaft noch die Forstwirtschaft einen Reinertrag erzielen und daher die Berechnung des Einheitswertes unrichtig ist“. Zudem ist „der Hauptvergleichsbetrieb ein fiktiver, in der Natur nicht existenter Betrieb“. Seine Ableitung ist daher eine Fiktion und fachlich nicht begründbar. Bemessen am tatsächlichen Einkommen müsste der Einheitswert eigentlich sinken.

Der Gang zur Ermittlung des Einheitswertes eines landwirtschaftlichen Betriebes hat nach den Vorschriften der §§ 36 bis 39 BewG zu erfolgen. Demnach ist von einem Hauptvergleichsbetrieb auszugehen, der die Betriebszahl 100 und einen Hektarsatz von 2.400,00 € hat. In der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen vom 04.03.2014 wurde dieser Hauptvergleichsbetrieb definiert. Es ist dies ein Betrieb, der gemäß § 34 Abs. 1 BewG die besten natürlichen Ertragsbedingungen aufzuweisen hat. Dies wird nur dann erreicht, wenn die gesamte landwirtschaftliche Nutzfläche dieses Betriebes eine Bodenklimazahl von 100 aufweist. Einen solchen Betrieb gibt es jedoch in der Praxis nicht. Schon aus diesem Grund kann der Hauptvergleichsbetrieb nur ein fiktiver Betrieb sein. Unabhängig von diesen Ausführungen erhält gemäß § 44 BewG mit der Veröffentlichung im Amtsblatt zur Wiener Zeitung der Inhalt dieser Kundmachung rechtsverbindliche Kraft und ist daher für eine nähere Überprüfung nicht zugänglich. Zudem ist es auf das Ergebnis der Bewertung des beschwerdeanhängigen Betriebes ohne Einfluss, ob es sich dabei um einen tatsächlich existenten oder nur um einen fiktiven Betrieb handelt. Dabei stellt der Gesetzgeber, wenn er den Begriff "Ertragswert" solcherart umschreibt, einen objektiven Bewertungsmaßstab auf und bedient sich dazu einer Fiktion (vgl. VwGH 17.05.1977,

1127/75). Für die Bewertung ist der erzielbare und nicht der tatsächlich erzielte Ertrag von Bedeutung, weil es eines objektiven Bewertungsmaßstabes bedarf, um zu vermeiden, dass sich bei der Einheitsbewertung unterschiedlich hohe Werte je nach der Intensität der Bodenbewirtschaftung durch den jeweiligen Betriebsinhaber ergeben (vgl. VwGH 27.04.1979, 0171/77). Der Hauptvergleichsbetrieb dient als Bewertungsbasis, die einen idealisierten Betrieb umschreibt. Dieser hat ausschließlich die Aufgabe, Ausgangspunkt für die Vergleichsmaßstäbe der weiteren Einwertung zu sein, indem dort die gemäß § 32 Abs. 2 BewG maßgebenden Bewertungskriterien aufgelistet und mit Ausgangswerten versehen sind. Die Einwertungen der in derselben Kundmachung veröffentlichten Vergleichsbetriebe müssen auf sie Bezug nehmen. Die Vergleichsbetriebe geben den Rahmen der möglichen Zu- und Abschläge für die Kriterien der wirtschaftlichen Ertragsbedingungen vor, die im selben Ausmaß auf Betriebe, die keine Vergleichsbetriebe sind und gemäß § 38 Abs. 4 BewG zu bewerten sind, anzuwenden sind.

Die Vergleichsbetriebe nach § 34 BewG und deren Verhältnis zum Hauptvergleichsbetrieb stehen aufgrund der örtlichen Gegebenheiten fest. Eine Neuberechnung durch Zuteilung des Betriebes der Bf. an einen anderen Vergleichsbetrieb (in einer anderen politischen Region) wäre vom Gesetz nicht gedeckt. Im Übrigen ist festzuhalten, dass die Vergleichsbetriebe nach § 34 BewG einen Querschnitt über die Ertragsverhältnisse der Betriebe eines Bundeslandes ergeben und daher nicht auf die Ertragsverhältnisse eines einzelnen Betriebes abstellen, sodass die Argumentation einer Berücksichtigung der tatsächlichen Ertragsverhältnisse des Betriebes der Bf. von vorneherein nicht greifen kann. Diese Durchschnittsbetrachtung liegt im Wesen der bei der Einheitswertermittlung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe vorzunehmenden Ertragswertermittlung.

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).

(7) Bodenverhältnisse, Klimawandel

Die Bodenschätzungsergebnisse der KG wurden im Jahr 2012 gemäß § 2 BoSchätzG überprüft und sind ab 18.07.2012 rechtswirksam. Die rechtskräftigen Bodenschätzungsergebnisse beinhalten alle Faktoren, die die natürliche Ertragsfähigkeit beeinflussen (wie zB Boden-, klimatische -, Wasser-, Geländeverhältnisse und sonstige Verhältnisse wie Beschattung durch angrenzenden Wald, Überschwemmungsgefährdung, Rekultivierungen).

(8) Der sogenannte „Grüne Bericht“ ist für die Durchführung der Bewertung nicht maßgeblich, diese richtet sich ausschließlich nach den gesetzlichen Anforderungen des BewG.

b . (1) Bei den forstwirtschaftlich genutzten Flächen wendet die Bf. zusammengefasst ein, dass die Pauschalierung zu ungerechten Ergebnissen führe, wenn der Wald mit 205,00 €/ha gerechnet werde.

(2) Der Hektarsatz ergibt sich aus der Zuteilung des Betriebes zum jeweiligen Bezirk, diese ist in der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung forstwirtschaftlichen Vermögens, BMF GZ 010202/0104-VI/3/2014 vom 05.03.2014, nach Beratung in der forstwirtschaftlichen Abteilung des Bewertungsbeirates (vgl. §§ 41 - 43 BewG), geregelt. Gemäß § 14 der genannten Kundmachung ist dafür ein einheitlicher Hektarsatz heranzuziehen. Die dafür maßgebende Anlage 13 der Kundmachung weist für den Bezirk M einen Hektarsatz von 205,00 € aus. Diese Anlage ist Teil der Kundmachung, auch sie hat rechtsverbindliche Kraft und ist von den Abgabenbehörden zwingend anzuwenden.

Zur Berechnung ist festzuhalten, dass ein gleichmäßiger Hektarsatz im ganzen Gebiet eines Bundeslandes für die Betroffenen ungleich „ungerechter“ wäre, weil unterschiedlichen Bodenbeschaffenheiten damit nicht Rechnung getragen würde. Dagegen wird nach der derzeitigen Berechnungsmethode viel genauer auf die Gegebenheiten im jeweiligen Bezirk abgestellt, woraus sich auch unterschiedliche Hektarsätze von Bezirk zu Bezirk ergeben.

4 . 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 Abgabebemessung 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.

V) Zulassung zur Revision:

Gegen ein Erkenntnis des BFG 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 9. Jänner 2019