

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf2-Adr*** über die Beschwerde vom 14. Mai 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 18. März 2016 betreffend Einheitswert des land- u. forstwirtschaftl. Betriebes 01.01.2014 Steuernummer 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

1. Verfahren vor der belangten Behörde:

1.1. Feststellung des Einheitswertes

Die belangte Behörde stellte am 18. März 2016 mit Einheitswertbescheid zum 1.1.2014, Hauptfeststellung mit Wirksamkeit ab 1.1.2015, den Einheitswert für den Grundbesitz des Beschwerdeführers ***Bf1*** (in der Folge als Bf bezeichnet) Adresse fest, der jeweils im Hälfteeigentum des Bf und seiner Gattin steht.

Festgestellt wurde ein landwirtschaftlicher Betrieb mit einem Einheitswert für den gesamten Grundbesitz von 7.900 €. Berücksichtigt wurde bei der Zurechnung des Einheitswertes auch der Zuschlag aus öffentlichen Geldern für beide Ehegatten in Höhe von 2.995,68 €.

Begründet wurde der Bescheid wie folgt:

Nutzung	Fläche	Hektarsatz (€)	Ertragswert (€)
landwirtschaftlich genutzte Flächen	15,1210 ha	280,80	4.245,98
Forstwirtschaftlich genutzte Flächen	3,2575 ha	204,00	664,53
Zwischensumme			4.910,51

Öffentliche Gelder gemäß § 35 BewG		
Summe öffentlicher Gelder	33 % von 9.089,27 €	2.999,46 €

Summe gesamt	7.909,97 €
Einheitswert (gerundet gemäß § 25 BewG)	7.900 €

Die **Bewertung des landwirtschaftlichen Vermögens** erfolgte auf Basis der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen vom 4. März 2014 (GZ: BMF-010202/0100-VI/3/2014). Der Berechnung des Hektarsatzes für die landwirtschaftlich genutzten Flächen wurde unterstellt:

Bodenklimazahl	18,7
Ab- bzw. Zuschläge für wirtschaftliche Ertragsbedingungen:	
Wirtschaftliche Verhältnisse und übrige Umstände	- 27,40 %
Betriebsgröße (15,1210 ha)	- 10%
Gesamtsumme Ab- Zuschläge	- 37,40 % d.s. – 7,0

Daher Betriebszahl (mindestens 1 bis höchstens 100)	11,7
Für die Betriebszahl 100 beträgt der Ertragswert je Hektar (Hektarsatz) gemäß § 38 BewG 2.400 €, für die Betriebszahl 11,7 daher $2.400/100 \times 11,7 = 280,80$ €	

Die **Berechnung des Ertragswertes des forstwirtschaftlichen Vermögens** erfolgt gemäß § 14 und Anlage 13 der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen vom 5. März 2014 (GZ: BMF-010202/0104-VI/3/2014) in der Fassung der Kundmachung vom 30. Dezember 2014.

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

Wirtschaftswald-Hochwald im politischen Bezirk	Fläche	Hektarsatz €/ha	Ertragswert (€)
Zwettl	3,2575 ha x	204,00 =	664,53
Summe Wirtschaftswald-Hochwald	3,2575 ha		664,53
Summe forstwirtschaftlich genutzte Fläche	3,2575 ha	204,00	664,53

1.2. Antrag auf Fristverlängerung und Übersendung der Bemessungs- und Bewertungsunterlagen

Am 13. April 2016 stellte der Bf einen Antrag auf Fristverlängerung der Rechtsmittelfrist um einen Monat und ersuchte die belangte Behörde um Übersendung der Bemessungs- und Bewertungsunterlagen.

Die belangte Behörde kam dem Ersuchen mit Bescheid vom 18. April 2016 nach und verlängerte die Rechtsmittelfrist um einen Monat bzw. übermittelte als Anlage zu dem Bescheid die Bekanntgabe der Bewertungsgrundlagen zur Ermittlung des landwirtschaftlichen Hektarsatzes zum 1.1.2014 Hauptfeststellung für den gegenständlichen landwirtschaftlichen Betrieb:

„...“

1) Natürliche Ertragsbedingungen

Hinsichtlich der natürlichen Ertragsbedingungen sind gem. § 32 Abs. 3 Z 1 Bewertungsgesetz 1955 (BewG 1955) ist die aufgrund der gem. § 11 Abs. 6 Bodenschätzungsgesetz 1970 (BoSchätzG 1970) rechtskräftig festgestellten Bodenschätzungsergebnisse errechnete

Bodenklimazahl (BKZ) in Höhe von 18,7 heranzuziehen.

2) Wirtschaftliche Ertragsbedingungen

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

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

Dieser Bezug wird dadurch hergestellt, dass die für die Vergleichsbetriebe maßgebliche interne Richtlinie zur Ableitung der Betriebszahlen landwirtschaftlicher (Vergleichs-)Betriebe (siehe Homepage BMF

<https://www.bmf.gv.at/steuern/immobiliengrundstuecke/einheitsbewertung/Hauptfeststellung-LuF-2014.html>)

für die Ermittlung der ortsüblichen Verhältnisse angewandt wurde.

Anlage Bekanntgabe der Bewertungsgrundlagen Landwirtschaft

Im gegenständlichen wurden folgende ortsübliche Verhältnisse bei den wirtschaftlichen Ertragsbedingungen unterstellt:

Pkt. d. Richtlinie	Bezeichnung	Ab-/ Zuschläge in %	Summe
3.1.	Regionalwirtschaftliche Verhältnisse gem. § 32 Abs. 3 Z 2 lit. a BewG 1955		
3.1.1	Regionale Lage	Extrem Peripher	-5,0
3.1.2	Vermarktungsverhältnisse- und Entwicklungsdynamik		-5,0
3.1.3	Entfernung zwischen Wirtschaftshof und zentralem Ort (Bezirkshauptort)	34,8km	-5,0
	Zwischensumme		-15,0%
3.2.	Betriebliche Verhältnisse gem. § 32 Abs. 3 Z 2 lit. b und c BewG 1955		
3.2.1.	Aufschließung des Wirtschaftshofs	± 0,0	
	Sonderverhältnisse	± 0,0	
3.2.2	Größe der Feldstücke (KG-Durchschnitt)	0,72 ha	-2,0
3.2.3	Hangneigung (Maschinen- und Geräteinsatz)	Flächenanteil in %	Abschlag in %
	0 bis 17,9% (eben bis 10°)	81	0,0
	18 bis 24,9% (11 bis 13°)	9	-0,9
	25 bis 34,9% (14 bis 19°)	10	-2,5
	35 bis 49,9% (20 bis 26°)		
	über 50% (ab 27°)		
	Summe Hangneigungen:	100	-3,4
3.2.4	Durchschnittliche Entfernung der Feldstücke zum Wirtschaftshof	bis 1 km	± 0,0
3.2.5	Sonderverhältnisse		-4,0
	Zwischensumme		-9,4 %
3.4.	Übrige Umstände		
	3.4.1. Hagelgefährdung	Gefährdungs-faktor 4 – gefährdet	-3,0
	Zwischensumme		-3,0 %
	Summe der Ab- und Zuschläge für wirtschaftliche Verhältnisse und übrige Umstände–ortsübliche Verhältnisse (LA/LZ)		-27,40 %

...“

1.3. Beschwerde gegen den Einheitswertbescheid

Am **17. Mai 2016** erhob der Bf gegen den Einheitswertbescheid **Beschwerde**.

Er begründete dies mit Ausführungen zu vier Punkten:

Erstens bilde der von der belangten Behörde ermittelte Einheitswert nicht den tatsächlichen Reinertrag des Betriebes ab.

Im Bewertungsgesetz 1955 würde im § 32 der Reinertrag als Bewertungsgrundsatz definiert. Im § 32(2) wäre der Ertragswert als der achtzehnfache Reinertrag festgelegt, welchen der Betrieb seiner wirtschaftlichen Bestimmung gemäß im Durchschnitt der Jahre erbringen kann. 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 ist und mit einem für die ordnungsgemäße, gemeinübliche Bewirtschaftung des Betriebes notwendigen Bestand an Wirtschaftsgebäuden ausgestattet sei.

Bei Unterstellung dieser Bewertungsgrundsätze für den gegenständlichen Betrieb bei Führung desselben mit entlohnenden fremden Arbeitskräften würde dieser überhaupt keinen Reinertrag mehr erzielen. Somit sei die Berechnung des Einheitswertes durch die belangte Behörde unrichtig.

Zweitens bilde der von der belangten Behörde ermittelte forstwirtschaftliche Einheitswert nicht das tatsächliche forstwirtschaftliche Vermögen des Betriebes ab.

Im Bewertungsgesetz 1955 § 45 Abs. 2 werde für die Bewertung des forstwirtschaftlichen Vermögens der Reinertrag nach § 32 Abs. 2 zur Anwendung gebracht.

Wenn der Bf die forstwirtschaftliche Tätigkeit seines Betriebes mit entlohnenden fremden Arbeitskräften bewerkstelligen würde, von der Anpflanzung bis zur Ernte, lasse sich daraus kein Reinertrag mehr abbilden.

Weiters führte er an, dass der Reinertrag pro geschlägerten Festmeter Holz nur mehr ein Bruchteil dessen wie er bei der letzten Hauptfeststellung 1988 definiert worden sei. Somit sei die Bewertung des forstwirtschaftlichen Einheitswertes durch die belangte Behörde unrichtig.

Als dritten Punkt führte der Bf an, dass der Hauptvergleichsbetrieb ein fiktiver, in der Natur nicht existenter Betrieb sei und verwies auf § 24 Abs. 1 Bewertungsgesetz 1955, das festlege, dass für die Bewertung aller landwirtschaftlichen Betriebe innerhalb des Bundesgebietes von einem Hauptvergleichsbetrieb ausgegangen wäre, der die besten natürlichen Ertragsbedingungen aufweise und bei dem sich die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen in

ihrer Gesamtheit weder ertragsmindernd noch ertragshöhend auswirken. 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. Daraus leitet der Bf ab, dass die Ableitung des Hauptvergleichsbetriebes auch eine Fiktion und fachlich nicht begründbar sei.

Eine Erhöhung des Höchsthektarsatzes von 2289,- € auf 2400,- € widerspreche der tatsächlichen Einkommensentwicklung in der Landwirtschaft. Dies lasse sich auch mittels

Agrarpreisindex 1988-2014 bzw. der Einkommensentwicklung laut Grünem Bericht beweisen.

Da der Wert für den Bodenklimazahl 100 eine Fiktion und fachlich nicht begründbar sei, seien auch alle Angaben der Vergleichsbetriebe und Musterbetriebe eine Fiktion und fachlich nicht begründbar. Daher wäre auch die von der belangten Behörde für den gegenständlichen Betrieb ermittelte Betriebszahl eine Fiktion und fachlich nicht begründbar. Unter Berücksichtigung der Grundsätze des § 32 Abs. 2 BewG 1955 würde das ohnehin keine Rolle spielen, da der Betrieb keinen Reinertrag mehr erwirtschaftete.

Aus diesen Gründen sei der von der belangten Behörde ermittelte Einheitswert unrichtig.

Als vierten Punkt der Begründung der Beschwerde wurde die Anrechnung der öffentlichen Gelder zum nicht ertragsbringenden Bodenwert (Betriebszahl) als fachlich nicht begründbar dargestellt.

Laut Bewertungsgesetz 1955 § 35 seien wiederkehrende Direktzahlungen gesondert zu berücksichtigen und in der Höhe von 33 vH des im Vorjahr ausbezahlten Betrages anzusetzen.

Eine Anrechnung von 33 vH der Direktzahlungen sei fachlich aber nicht begründbar, da diese Zahlungen vom Staat als Beweis für einen nicht mehr ertragsbringenden Erzeugerpreis ausbezahlt würden. Es sei daher 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 vH der Direktzahlungen noch zum nicht ertragsbringenden Bodenwert (Betriebszahl mal 2400,-) hinzugerechnet würden, sei ebenfalls fachlich nicht begründbar. Unter Berücksichtigung des § 32 Abs. 2 des BewG 1955 könne der gegenständliche Betrieb des Bf mit entlohten Arbeitskräften trotz Direktzahlungen keinen Reinertrag erwirtschaften. Somit sei die Einrechnung von 33 vH der Direktzahlungen nicht nachvollziehbar.

Aus diesen Gründen stellte der Bf an die belangte Behörde den Antrag, die Wiedereinrichtung des bisherigen Einheitswertes durchzuführen, weil der von der belangten Behörde ermittelte und festgelegte Einheitswert fachlich nicht begründbar sei und den tatsächlichen Reinerträgen seines Betriebes widerspreche. Der alte Einheitswert entspreche zwar auch nicht der

tatsächlichen Ertragssituation des Betriebes, sei aber aufgrund der Verwaltungsökonomie noch vertretbar.

Sollte dem Antrag nicht Folge geleistet werden können, ersuchte der Bf um Übermittlung des Reinertrages, den sein Betrieb unter Berücksichtigung des §32 Abs.2 mit entlohnenden fremden Arbeitskräften erwirtschaften könne inklusive Angabe der Höhe der Aufwendungen und der Arbeitsstunden der fremden, entlohnenden Arbeitskräfte.

1.4. Beschwerdeentscheidung

Mit Beschwerdeentscheidung vom 21. September 2017 wurde die Beschwerde von der belangten Behörde als unbegründet abgewiesen.

Dies wurde in einer gesonderten Bescheidbegründung vom 24. September 2017 wie folgt erklärt:

„...“

Zu Pkt 1 und 3 Ihres Vorbringens;

Der Gang zur Ermittlung des Einheitswertes eines landwirtschaftlichen Betriebes hat nach den Vorschriften der §§ 36 bis 39 Bewertungsgesetz 1955 (BewG 1955) zu erfolgen. Demnach ist von einem Hauptvergleichsbetrieb auszugehen, der die Betriebszahl 100 und einen Hektarsatz von 2.400 Euro hat. In der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen vom 4. März 2014 wurde dieser Hauptvergleichsbetrieb definiert. Es ist dies ein Betrieb, der gemäß § 34 Abs. 1 BewG 1955 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 1955 mit der Veröffentlichung im Amtsblatt zur Wiener Zeitung der Inhalt dieser Kundmachung rechtsverbindliche Kraft und ist daher dem Finanzamt für eine nähere Überprüfung nicht zugänglich. Zudem ist es auf das Ergebnis der Bewertung Ihres 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 (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 (VwGH 27. 4. 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 1955 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.

Zu Pkt 2 Ihres Vorbringens

Die Bewertung des forstwirtschaftlichen Vermögens erfolgte auf Grundlage der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung von forstwirtschaftlichem Vermögen, GZ: BMF-010202/0104-VI/3/2014. Diese Kundmachung wurde am 5. März 2014 im Amtsblatt zur Wiener Zeitung verlautbart. Dadurch erhält diese Kundmachung gemäß § 46 Abs. 2 iVm § 44 BewG rechtsverbindliche Kraft, und ist somit für die Abgabenbehörden verbindlich und einer näheren Prüfung nicht zugänglich.

Die forstwirtschaftlich genutzten Flächen (forstwirtschaftliches Vermögen) Ihres Betriebes betragen weniger als 10 Hektar. Gemäß § 14 der genannten Kundmachung ist dafür ein einheitlicher Hektarsatz heranzuziehen. Die dafür maßgebende Anlage 13 dieser Kundmachung weist für den Bezirk Zwettl einen Hektarsatz von 204,00 Euro aus. Diese Anlage ist Teil der Kundmachung, daher hat auch sie rechtsverbindliche Kraft und ist von den Abgabenbehörden zwingend anzuwenden.

Zu Pkt. 4 Ihres Vorbringens:

Die öffentlichen Gelder sind beim Einheitswert zum 1.1.2014 (Hauptfeststellung) gemäß § 35 BewG dergestalt im Einheitswert zu berücksichtigen, dass 33% der im Jahr vor dem Bewertungsstichtag, das ist das Jahr 2013, zugegangenen öffentlichen Gelder im Sinne des Artikel 2 lit. d der Verordnung (EG) Nr. 73/2009 in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 1250/2009 vom 30. November 2009, Zahlungen der so genannten ersten Säule, als Zuschlag zu berücksichtigen sind. Es handelt sich dabei um einen gesetzlich normierten Bewertungsmodus, der für die Abgabenbehörde verbindlich ist (vgl. ua. BFG 10.01.2017, RV/4100647/2016). Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel kann nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im Übrigen wird auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw. Rechtsbelehrung verwiesen.

...“

1.5. Vorlageantrag des Bf

Mit Schreiben vom 20. Oktober 2017 beantragte der Bf die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Der Vorlageantrag wurde – unter Verweis auf die Ausführungen in der Beschwerde – damit begründet, dass dem Bf als Eigentümer einer Land -und Forstwirtschaft der Einheitswert zum 1.1.2014 Hauptfeststellung mit Wirksamkeit ab 1.1.2015 auf Grundlage der §§ 20 und 20 c BewG 1955 iVm § 186 BAO in nicht nachvollziehbarer Höhe neu festgestellt worden sei.

Der Bf räumte zwar ein, dass eine neue Hauptfeststellung nach mehr als 25 Jahren unumgänglich gewesen sei, nachdem der VfGH eine Aktualisierung als notwendig erachtet habe, weil sich die planwirtschaftlichen Elemente grundlegend durch marktwirtschaftliche Komponenten geändert hätten. Bisher wäre der Aufbau des Einheitswertes ausschließlich auf die bodenreformatorische Komponente eines Betriebs reduziert worden, um daraus den Ertrag bzw. Reinertrag standardisiert ableiten zu können wäre der Angelpunkt das klassisch österreichische Marktordnungssystem gewesen mit der Zielsetzung eines einheitlichen garantierten Erzeugerpreises.

Der Beitritt Österreichs zur EU mit 1.1.1995 hätte eine tiefgreifende Änderung der Rechtslage für den Bereich der Landwirtschaft gebracht und die Erzeugerpreise wären gesenkt und die bisherige Marktpreisstützung zurückgeführt worden. Als Ausgleich für die entstehenden Einkommensausfälle wären nicht produktionsbezogene Direktzahlungen gewährt worden, wodurch die Verbraucherpreise für Nahrungsmittel gesenkt werden hätten sollen, um die Wettbewerbsfähigkeit der Gemeinschaft zu stärken und den Agrarhaushalt dadurch zu entlasten.

Durch die Verschmelzung der bodenreformatorischen Komponente mit der betriebswirtschaftlichen Komponente würde in diesem Bescheid nun erstmals sichtbar, dass die Ertragslage eines Betriebes durch volatile Erzeugerpreise und flexible zwei Komponenten Direktzahlungen nicht mehr standardisiert möglich sei, weil es auch zu langjährigen Reinertragsverlusten kommen könne.

Betriebsergebnisse und Rückschlüsse auf den Reinertrag bzw. Reinverlust mit volatilen Erzeugerpreisen für landwirtschaftliche Güter in einem marktwirtschaftlichen Umfeld (Preisbildungs determinante ist Angebot und Nachfrage und nicht bodenreformatorische Parameter) seien dem Grünen Bericht 2015 und deren Vorgänger zu entnehmen.

Dieser wurde explizit zum integralen Bestandteil dieser Beschwerde erklärt:

<http://gruenerbericht.at/cm4/ideownload/downlQady2-gr-bericht-terreich/1523-gb2Q15-ridf>

Ebenso würden die vorherigen jährlichen Grünen Berichte zum integralen Bestandteil erklärt, um daraus die Reduzierung des Einkommens ableiten zu können bzw. die nicht Valorisierung der Direktzahlungen ersichtlich zu machen und die Entwicklung der Beitragslast durch die gekoppelten Abgaben, die ständig valorisiert würden, belegen zu können.

Durch die Determinierung eines fiktiven gesetzlichen Reinertrages (fiktive Ertragskraft der Böden bzw. Doppelbelastung der Direktzahlungen mit Abgaben) würde ein tatsächlicher Reinverlust in unsachlicher Weise in einen jährlichen Reinertrag konvertiert mit dem Ergebnis, dass die an den Bescheid gekoppelten Abgaben laufend valorisiert würden und somit die wirtschaftliche Einheit in ihrer Substanz völlig aufgefressen werde.

Im Ergebnis würde die Höhe dieses Einheitswertes nicht die gesetzliche Definition widerspiegeln.

Der konkrete Bescheid in dieser Höhe würde das Ertragswertsystem durch fiktive willkürliche gesetzliche Ertragszahlen des Bewertungsgesetzes 1955 durch das Bauern Sozialversicherungsgesetz mit der exponentiellen wachsenden Beitragslast aushebeln.

Ein tatsächlicher Reinverlust würde unsachlich als gesetzlicher Reinertrag behandelt mit der gesetzlichen Folge das die daran gekoppelte Abgabenlast steige und somit den Reinverlust vergrößere.

Die Einbeziehung der Direktzahlung sei völlig unzulässig und rechtswidrig. Diese würde nur gewährt, wenn spezielle Leistungen erfüllt würden und erfolge somit nicht gegenleistungslos. Die Einbeziehung dem Grunde nach sei schon unzulässig, warum eine Höhe von gerade 33% dieser Zahlung der gesetzlichen Definition entsprechen solle, sei un schlüssig.

Gemäß § 38 würde der Ertragswert je Hektar (Hektarsatz) für einen Hauptvergleichsbetrieb mit der Betriebskennzahl 100 auf 2.400 € erhöht. Nachdem dem Grunde nach ein Reinverlust vorliege, könne dieser Wert unmöglich den Anforderungen des § 32 BewG entsprechen, allenfalls seien die Ab- und Zuschläge offenbar zu wenig berücksichtigt denn diese müssten dann bei der Erwirtschaftung eines Reinverlustes eine Betriebszahl von 0 als Multiplikand ergeben.

Jedenfalls sei aber der Multiplikator des Ertragswertesystems auf Null zu setzen.

Zum Beweis seiner Ausführungen gab der Bf die Parteieneinvernahme, den Grünen Bericht des Jahres 2015 und zuvor das Bundesgesetz vom 11. Oktober 1978 über die Sozialversicherung der in der Land- und Forstwirtschaft selbständig Erwerbstätigen (Bauern- Sozialversicherungsgesetz - BSVG) an sowie die Anhörung des zuständigen Referenten der AMA über Direktzahlungen und des zuständigen Referenten der SVA der Bauern.

Betreffend die Kundmachung des BMF zur GZ BMF -010202/0100-VI/3/2014 gemäß § 34 BewG, die Ab- und Zuschläge des § 32 BewG näher bestimme, sei diese aber gesetzwidrig, zumal sie nicht geeignet sei, den konkreten Ertragswert im Sinne des § 32 BewG zu bestimmen.

Desweiteren erscheine die Bestimmung des § 38 Abs 1 BewG verfassungswidrig zu sein, zumal sie zu den Grundlagen des § 32 Abs 2 BewG im Widerspruch stehe, denn ausgehend von den insgesamt rückläufigen Erträgen könne eine Erhöhung des Hektarsatzes des Hauptvergleichsbetriebes nicht im Sinne des Ertragswertsystems erfolgen.

Der Bf beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung, sowie die Anpassung des Hektarsatzes der land- und forstwirtschaftlichen Nutzfläche die dem gesetzlichen Ertragswert (Definition Einheitswert) entspreche auf Null durch Berücksichtigung des Faktoreinkommens Arbeit und Eigenkapitalverzinsung, die Anpassung des Einheitswertes auf die Höhe, dass die gesetzliche Definition erfüllt werde und die Aufhebung der Koppelung des Einheitswertes an Abgaben, die ausschließlich über eine fiktive gesetzliche Kapitalkomponente ermittelt würden und sich nicht am tatsächlichen Einkommen und Gewinn orientieren würde.

Darüberhinaus regte der Bf an, den Antrag an den Verfassungsgerichtshof zu stellen, die Kundmachung des BMF zur GZ: BMF-010202/0100-VI/3/2014 und GZ.BMF-010202/0104-VI/3/2014 wegen Gesetzwidrigkeit und die Bestimmung des § 38 Abs 1 BewG wegen Verfassungswidrigkeit aufzuheben.

2. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

Am 22. Februar 2018 wurde der Akt dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Die belangte Behörde schilderte in ihrem Vorlagebericht den Sachverhalt und nahm dazu Stellung. In ihrer Stellungnahme stellte die belangte Behörde klar, dass die Beurteilung, ob der Bf durch den angefochtenen Bescheid wegen Anwendung von gesetzwidrigen

Kundmachungen bzw. wegen Anwendung einer verfassungswidrigen gesetzlichen Bestimmung in seinen Rechten verletzt werde, der Abgabenbehörde nicht zustehe, da sie gemäß Art. 18 B-VG die Abgabenbehörden die geltenden gesetzlichen Bestimmungen zu vollziehen habe.

Im Übrigen verwies die belangte Behörde auf das Erkenntnis des BFG vom 16.10.2017, RV/5101266/2017, zu einer der zahlreichen, inhaltlich identen Beschwerden.

Der Bf hat mit einem Schreiben, eingelangt beim Bundesfinanzgericht am 18. Februar 2022, seinen Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf betreibt eine Land- und Forstwirtschaft in Ort, die jeweils im Hälfteeigentum von ihm und seiner Gattin steht.

Die gesamte landwirtschaftlich genutzte Fläche beträgt 15,1210 ha, die forstwirtschaftlich genutzte Fläche 3,2575 ha.

Die im Einheitswertbescheid angeführten Parameter, Bodenklimazahl etc. sowie in der Beschwerde vorentscheidung erklärten Parameter, denen die Abschlüsse zu Grunde gelegt werden, werden grundsätzlich nicht bestritten.

Die Direktförderungen in Höhe von 9.089,27 € sind ebenfalls unstrittig.

Mit Einheitswertbescheid zum 1.1.2014, Hauptfeststellung mit Wirksamkeit ab 1.1.2015 wurde der Einheitswert am 18. März 2016 festgesetzt.

Die Beschwerde des Bf stützt sich auf die grundsätzliche Heranziehung eines Vergleichsbetriebes unter Außerachtlassung der tatsächlichen Erträge sowie auf die Einrechnung der Direktzahlungen, die zur Berechnung des Einheitswertes geführt haben.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich auf Grund des von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht elektronisch vorgelegten Aktes sowie der eingesehenen Unterlagen.

Die Feststellungen betreffend Größe, Beschaffenheit etc. des gegenständlichen Grundstückes wurden vom Bf nicht bestritten und sind daher als erwiesen anzusehen.

Betreffend des vom Bf mehrfach angesprochenen Grünen Berichts, dem Betriebsergebnisse und Rückschlüsse auf den Reinertrag bzw. Reinverlust mit volatilen Erzeugerpreisen für landwirtschaftliche Güter in einem marktwirtschaftlichen Umfeld etc. entnehmbar seien, ist festzuhalten, dass der „Grüne Bericht“ für die Durchführung der Bewertung nicht

maßgeblich ist, da sich die Bewertung nach den gesetzlichen Anforderungen des BewG richtet.

Auch einer Parteieneinvernahme bedarf es nicht, der Sachverhalt ist auf Grund der Ausführungen der belangten Behörde und des Beschwerdeführers geklärt.

Ebenso bedurfte es keiner Befragung des Referenten der AMA und der SVA der Bauern, da die maßgeblichen Umstände (Einnahmen- und Kostenstruktur) aus den Akten bekannt sind und keiner weiteren Erläuterung bedürfen und sich die Beschwerde nicht gegen die von der belangten Behörde festgestellten Summen sondern die grundsätzliche Art und Weise eines fiktiven Vergleichsbetriebes richtet.

Der Verfahrensgang vor der belangten Behörde, nunmehr Finanzamt Österreich, sowie dem Bundesfinanzgericht durch den Einheitswertbescheid, die Bescheidbeschwerde, die Beschwerde vorentscheidung, den Vorlageantrag und schließlich die Vorlage vor dem Bundesfinanzgericht und die Zurückziehung des Antrags auf mündliche Verhandlung evident.

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Rechtsgrundlagen

Bewertungsgesetz idgF

§ 20 BewG Hauptfeststellung.

(1) Die Einheitswerte werden allgemein festgestellt (Hauptfeststellung) in Zeitabständen von je neun Jahren für die wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und des Grundvermögens, für die Betriebsgrundstücke und die Gewerbeberechtigungen.

(2) Der Hauptfeststellung werden die Verhältnisse zu Beginn des Kalenderjahres (Hauptfeststellungszeitpunkt) zugrunde gelegt. Die Vorschriften im § 65 über die Zugrundelegung eines anderen Zeitpunktes bleiben unberührt.

(3) Die gemäß Abs. 1 festzustellenden Einheitswerte werden erst mit Beginn des jeweiligen Folgejahres wirksam. Bis zu diesem Zeitpunkt gelten die zur vorangegangenen Hauptfeststellung festgestellten Einheitswerte, soweit nicht die Voraussetzungen für die Durchführung von Fortschreibungen oder Nachfeststellungen gemäß §§ 21 und 22 gegeben sind; beim Vorliegen der erwähnten Voraussetzungen sind Fortschreibungen und Nachfeststellungen auch zu den Hauptfeststellungszeitpunkten gemäß Abs. 1 Z 1 durchzuführen.

§ 20a *Die gemäß § 20 zum 1. Jänner 1997 vorgesehene Hauptfeststellung der Einheitswerte für wirtschaftliche Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und der*

Betriebsgrundstücke gemäß § 60 Abs. 1 Z 2 ist zum 1. Jänner 2001 durchzuführen, wobei § 20 Abs. 3 sinngemäß Anwendung findet.

§ 20b *Die in § 20a zum 1. Jänner 2001 vorgesehene Hauptfeststellung der Einheitswerte für wirtschaftliche Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und der Betriebsgrundstücke gemäß § 60 Abs. 1 Z 2 gilt zum 1. Jänner 2001 als durchgeführt. Dabei sind die Wertverhältnisse vom 1. Jänner 1988 sowie die gemäß Abschnitt II Artikel I des BGBl. Nr. 649/1987 festgesetzten Hektarsätze für die Betriebszahl 100 maßgebend. Die im Zusammenhang mit der Hauptfeststellung zum 1. Jänner 1988 ergangenen Kundmachungen sind weiterhin rechtsverbindlich. Die zur Hauptfeststellung zum 1. Jänner 1988 festgestellten Einheitswerte gelten, soweit nicht die Voraussetzungen für die Durchführung von Fortschreibungen oder Nachfeststellungen gemäß §§ 21 und 22 gegeben sind, weiter. Dies gilt sinngemäß auch für die Wohnungswerte gemäß § 33.*

§ 20c *Die gemäß § 20 in Verbindung mit § 20a und § 20b zum 1. Jänner 2010 vorgesehene Hauptfeststellung der Einheitswerte für wirtschaftliche Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und der Betriebsgrundstücke gemäß § 60 Abs. 1 Z 2 ist zum 1. Jänner 2014 durchzuführen, wobei § 20 Abs. 3 sinngemäße Anwendung findet.*

§ 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 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.

(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.

...

§ 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

Bei der Bewertung sind nur wiederkehrende Direktzahlungen gemäß Artikel 2 lit. d der Verordnung (EG) 73/2009 in der Fassung der Verordnung (EG) 1250/2009 vom 30. November 2009 gesondert zu berücksichtigen und in Höhe von 33 vH des im Vorjahr ausbezahlten Betrages anzusetzen.

§ 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) Zugepachtete Flächen, die zusammen mit einem Vergleichsbetrieb bewirtschaftet werden, können bei der Feststellung der Betriebszahl mitberücksichtigt werden; in diesem Fall ist der Hektarsatz des Betriebes nicht durch Anwendung der für ihn festgestellten Betriebszahl zu ermitteln. Für seine Ermittlung sind vielmehr die für alle übrigen Betriebe geltenden Vorschriften anzuwenden. Dabei sind die zugepachteten Flächen außer Betracht zu lassen.

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. Hierbei 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) Bei der Feststellung des Einheitswertes eines landwirtschaftlichen Betriebes sind die folgenden Teile des Betriebes gesondert zu bewerten:

1. durch Ermittlung des Hektarsatzes nach dem Verhältnis ihrer Ertragsfähigkeit zu derjenigen der Vergleichsbetriebe

a) Alpen, das sind Vegetationsflächen oberhalb und außerhalb der höhenbezogenen Dauersiedlungsgrenze, die vorwiegend durch Beweidung während der Sommermonate genutzt werden, sowie die in regelmäßigen Abständen gemähten Dauergrasflächen im Almbereich;

b) Vegetationsflächen, deren Ertragsfähigkeit so gering ist, daß sie in ihrem derzeitigen Zustand land- und forstwirtschaftlich nicht bestellt werden können;

2. nach den Vorschriften des § 46 forstwirtschaftlich genutzte Grundstücksflächen;

3. nach den Vorschriften des § 48 Abs. 2 und 4 weinbaumäßig genutzte Grundstücksflächen;

4. nach den Bestimmungen des § 49 gärtnerisch genutzte Grundstücksflächen mit Ausnahme der Hausgärten;

5. mit ihrem Einzelertragswert Teile des landwirtschaftlichen Betriebes, soweit sie, losgelöst von ihrer Zugehörigkeit zu diesem Betrieb, zum übrigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören würden;

6. öffentliche Gelder nach den Vorschriften des § 35.

(3) Teile des landwirtschaftlichen Betriebes, die unproduktives Land sind, scheiden für die Bewertung aus; als unproduktives Land gilt alles Land, das durch keinerlei Nutzung einen Ertrag abwirft und das auch bei geordneter, verständiger Wirtschaftsweise nicht in Kultur genommen werden kann. Unbeschadet der Bestimmungen des 1. Satzes sind jene Flächen, die zwar nicht in Kultur genommen werden können, aber anderwärtig genutzt werden, gemäß Abs. 2 Z 1 lit. b gesondert zu bewerten.

(4) Weicht der Wert, der sich für den landwirtschaftlichen Betrieb bei Anwendungen der Abs. 2 und 3 ergeben würde, nur unerheblich von dem Wert ab, der sich bei Anwendung des maßgebenden Hektarsatzes auf den ganzen Betrieb ergibt, so kann von der Anwendung dieser Bestimmungen abgesehen und der maßgebende Hektarsatz auf den ganzen Betrieb angewendet werden.

§ 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.

§ 46. Begriff und Bewertung des forstwirtschaftlichen Vermögens.

(1) Zum forstwirtschaftlichen Vermögen gehören alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit, die dauernd einem forstwirtschaftlichen Hauptzweck dienen (forstwirtschaftlicher Betrieb). Einem forstwirtschaftlichen Hauptzweck dienen insbesondere Flächen, die Wald im Sinne des Forstgesetzes 1975 sind.

(2) Für die Bewertung des forstwirtschaftlichen Vermögens sind die §§ 30 bis 32 Abs. 2 und 4, §§ 35, 39 Abs. 1 zweiter Satz, § 39 Abs. 2 Z 1 lit. b, §§ 40, 41, 42 und 44 entsprechend anzuwenden, soweit sich nicht aus den folgenden Absätzen etwas anderes ergibt. Eingeschlagenes Holz rechnet nur insoweit zum Überbestand an umlaufenden Betriebsmitteln, als es den betriebsplanmäßigen jährlichen Einschlag übersteigt.

...

3.1.2. Rechtliche Würdigung

Strittig ist im gegenständlichen Fall der Einheitswert zum 1. Jänner 2014 basierend auf der Hauptfeststellung mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2015.

Festzuhalten ist, dass sich die Beschwerde des Bf nicht gegen das Ausmaß der Flächen im Einheitswertbescheid richtet, auch nicht gegen die verwendeten Parameter, auf denen die Zu-

und Abschläge basieren, sondern nur gegen die Höhe des Einheitswertes, der auf Grund dessen von der belangten Behörde festgesetzt wurde.

Grundsätzlich ist dazu festzuhalten, dass durch die Erfassung des Einheitswertes weiterhin gewährleistet ist, 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 (siehe Landwirtschaftskammer Niederösterreich, Einheitswert-Hauptfeststellung, Fragen und Antworten zur Neuregelung ab 01.01.2015).

Die Alternative zu Einheitswerten wären umfangreiche und aufwändige Aufzeichnungsverpflichtungen bzw. die Zugrundelegung des Verkehrswertes, der in der Regel noch wesentlich höher als der Einheitswert ist und für den Betriebsinhaber eine zumeist deutliche finanzielle Schlechterstellung bedeuten würde.

Somit ist die Hauptfeststellung von dem Gedanken der Modernisierung und Anpassung an aktuelle Ertragsfaktoren (öffentliche Gelder) und der Vereinfachung in der Verwaltung geprägt (so auch BFG 02.04.2020, RV/7100820/2018 unter Verweis auf SWK, *Wakounig/Trauner/Kamleitner*, Die land- und forstwirtschaftliche Hauptfeststellung 2014, Linde, S. 13 ff).

Der Bf beruft sich im Wesentlichen darauf, dass der von der belangten Behörde ermittelte Einheitswert nicht den tatsächlichen Reinertrag des landwirtschaftlichen Betriebes abbilde und wenn ein fiktiver Vergleichsbetrieb mit entlohnenden fremden Arbeitskräften herangezogen würde, der Betrieb überhaupt keinen Reinertrag mehr erzielen würde.

Dieselbe Argumentation führt der Bf auch für den forstwirtschaftliche Einheitswert an, der ebenfalls nicht das tatsächliche forstwirtschaftliche Vermögen des Betriebes abbilde.

Der Bf argumentiert auch, dass generell die Heranziehung eines Vergleichsbetriebes eine Fiktion und fachlich nicht begründbar sei, sowie, dass eine Erhöhung des Höchsthektarsatzes von 2289,- € auf 2400,- € der tatsächlichen Einkommensentwicklung in der Landwirtschaft widerspreche und verweist in diesem Zusammenhang auf den Agrarpreisindex 1988-2014 bzw. die Einkommensentwicklung laut Grünem Bericht.

Da der Wert für Bodenklimazahl 100 eine Fiktion und fachlich nicht begründbar sei, seien auch alle Angaben der Vergleichsbetriebe und Musterbetriebe eine Fiktion und fachlich nicht begründbar. Aus diesen Gründen sei der Einheitswert zu hoch.

Dazu ist grundsätzlich zu sagen, dass der Einheitswert sich nicht nach durchschnittlichen Betriebseinnahmen eines Jahres bestimmt (siehe VwGH 19.2.1979, 2176/76).

Nach § 32 Abs. 1 BewG 1955 wird für landwirtschaftliche Betriebe der Grundsatz über die Bewertung nach Ertragswerten aufgestellt. § 32 Abs. 2 BewG, den der Bf selbst in seinen Ausführungen zitiert, definiert den Begriff „Ertragswert“ mit dem Achtzehnfachen des Reinertrages, den der Betrieb seiner wirtschaftlichen Bestimmung gemäß im Durchschnitt der Jahre nachhaltig erbringen kann. In diesem Zusammenhang ist davon auszugehen, dass der Betrieb unter gewöhnlichen Verhältnissen, ordnungsgemäß, gemeinüblich und mit entlohten fremden Arbeitskräften bewirtschaftet wird, wobei auch zu unterstellen ist, dass der Betrieb schuldenfrei und mit einem für die ordnungsgemäße, gemeinübliche Bewirtschaftung des Betriebes notwendigen Bestand an Wirtschaftsgebäuden ausgestattet ist.

Der Gesetzgeber stellt also bei der Umschreibung des Begriffes „Ertragswert“ einen objektiven Bewertungsmaßstab auf und bedient sich dazu einer Fiktion.

Würde er das nicht tun und der Bewertungsmaßstab die tatsächliche Wirtschaftsführung durch den jeweiligen Betriebsinhaber sein, ergäbe das zB bei einem landwirtschaftlichen Musterbetrieb mit hohen Erträgen und einem entsprechend hohen Einheitswert entsprechend hohe, davon abgeleitete Abgaben und Beiträge, während sich bei einem von seinem Inhaber vernachlässigten Betrieb ein geringerer Einheitswert und damit entsprechend niedrigere Abgaben- und Beitragsbelastungen ergeben würde (in diesem Sinn siehe VwGH 27.9.1977, 825/76). Solche Unterschiede versucht der Gesetzgeber zu vermeiden.

Deshalb wird bei der Bewertung aller landwirtschaftlichen Betriebe innerhalb des Bundesgebietes gemäß § 34 Abs. 1 BewG 1955 von einem Hauptvergleichsbetrieb ausgegangen, der die besten natürlichen Ertragsbedingungen aufweist und bei dem sich die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen weder ertragsmindernd noch ertragserhöhend auswirken.

Um für die Bewertung aller in der Natur tatsächlich vorkommenden landwirtschaftlichen Betriebe innerhalb des Bundesgebietes die Gleichmäßigkeit zu sichern, werden gemäß § 34 Abs. 2 BewG vom Bundesminister für Finanzen nach Beratung im Bewertungsbeirat Vergleichsbetriebe ausgewählt und hinsichtlich ihrer Ertragsfähigkeit ins Verhältnis zum Hauptvergleichsbetrieb gesetzt.

Das Verhältnis zum Hauptvergleichsbetrieb wird in einem Hundertsatz (Betriebszahl) ausgedrückt. Die Betriebszahl des Hauptvergleichsbetriebes ist 100.

Im Abs.1 des § 38 Bewertungsgesetz wird der Ertragswert je Hektar (Hektarsatz) für den Hauptvergleichsbetrieb (Betriebszahl 100) mit 2.400,00 € festgestellt.

Für die Vergleichsbetriebe ergibt sich der Hektarsatz aus der Anwendung der für sie festgestellten Betriebszahl auf den Hektarsatz des Hauptvergleichsbetriebes. Für alle übrigen Betriebe wird der Hektarsatz nach dem Verhältnis ihrer Ertragsfähigkeit zu derjenigen der Vergleichsbetriebe ermittelt. Diese Vorgangsweise sichert eine gleichmäßige Bewertung aller landwirtschaftlichen Betriebe im gesamten Bundesgebiet, da der Einheitswert eines landwirtschaftlichen Betriebes im Wege der vergleichenden Bewertung festgestellt wird.

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).

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

Es ist gemäß § 38 Abs. 4 BewG in Hinblick auf die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen wie regionalwirtschaftliche Verhältnisse des Standortes, Entfernung der Betriebsflächen vom Hof und Größe und Hangneigung der Betriebsflächen von ortsüblichen/durchschnittlichen Verhältnissen auszugehen, wobei hinsichtlich der Betriebsgröße gem. § 36 Abs. 1 von den tatsächlichen Verhältnissen auszugehen ist. Hinsichtlich der übrigen Umstände, die die Ertragsfähigkeit beeinflussen können, sind jedoch gemäß § 36 Abs. 2 BewG ohne Rücksicht auf die tatsächlichen Verhältnisse die in der betreffenden Gegend als regelmäßig anzusehenden Verhältnisse zu unterstellen (so auch BFG 21.01.2019, RV/5100190/2018).

Die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen können sich nun (bezogen auf die natürlichen Ertragsbedingungen) ertragsmindernd oder ertragserhöhend auswirken.

Die Betriebszahl drückt das Verhältnis der Ertragsfähigkeit eines landwirtschaftlichen Betriebes zum Vergleichsbetrieb und zum Hauptvergleichsbetrieb aus. Durch Multiplikation der Betriebszahl mit dem Hektarsatz des Hauptvergleichsbetriebes in Höhe von 2.400,00 € ergibt sich schließlich der Hektarsatz des zu bewertenden Betriebes.

Diese Summe ist gesetzlich so festgelegt und wurde von der belangten Behörde auch herangezogen, sie hatte keinen Spielraum, eine andere heranzuziehen und ist daher rechtmäßig vorgegangen.

Nach § 38 BewG ist der Hektarsatz für landwirtschaftliche Betriebe nach dem Verhältnis ihrer Ertragsfähigkeit zu derjenigen der Vergleichsbetriebe zu ermitteln.

Demzufolge musste sich die belangte Behörde auch an diese gesetzlichen Vorgaben halten und anhand eines Vergleichsbetriebes die Berechnungen durchführen.

Betreffend die forstwirtschaftlich genutzten Flächen (forstwirtschaftliches Vermögen) des gegenständlichen Betriebes, die weniger als 10 Hektar betragen, ist gemäß § 14 der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen vom 5. März 2014 GZ: BMF-010202/0104-VI/3/2014 dafür ein einheitlicher Hektarsatz heranzuziehen, wie die belangte Behörde in ihrer Begründung der Beschwerdevorentscheidung richtig ausgeführt hat. Diese Kundmachung, war von den Abgabenbehörden ebenfalls zwingend anzuwenden.

Was die vom Bf behauptete Gesetzwidrigkeit der Kundmachung des BMF zur GZ BMF - 010202/0100-VI/3/2014 gemäß § 34 BewG Ab- und Zuschläge des § 32 BewG näher zu bestimmen betrifft, geht er auch hier von konkreten Werten hinsichtlich der Bemessung des Einheitswertes aus und nicht, wie vom Gesetzgeber vorgesehen und schon oben dargelegt, von einem Vergleichssystem hinsichtlich anderer fiktiver Betriebe.

Wie schon dargelegt, wäre eine solche Vorgehensweise nur dann eine als Alternative zur Einheitsbewertung, wenn der Gesetzgeber eine Bewertung nach dem Verkehrswert normiert hätte, die dann aber grundsätzlich höher ausfallen würde und für den Bf damit finanziell ungünstiger wäre.

Vom Bf behauptete Verfassungswidrigkeit

Der Bf regte an, den Antrag an den Verfassungsgerichtshof zu stellen, die Kundmachung des BMF zur GZ. BMF-010202/0100-VI/3/2014 und GZ. BMF-010202/0104-VI/3/2014 wegen Gesetzwidrigkeit sowie die Bestimmung des § 38 Abs 1 BeWG wegen Verfassungswidrigkeit aufzuheben.

Die vom Bf angesprochene Verfassungswidrigkeit der Kundmachungen und der Bestimmung des § 38 Abs 1 BewG, begründet sich damit, dass sie seiner Meinung nach zu den Grundlagen des § 32 Abs 2 BewG im Widerspruch stehe und bei insgesamt rückläufigen Erträgen eine Erhöhung des Hektarsatzes des Hauptvergleichsbetriebes nicht im Sinne des Ertragswertsystems erfolgen könne.

Zu dieser Argumentation ist Folgendes zu sagen:

Der VfGH hat am 6.10.2010, VfGH 06.10.2010, B 298/10, erkannt, dass der Gleichheitsgrundsatz es dem Gesetzgeber nicht verwehrt, ein mit Typisierungen und Schätzungen operierendes Bewertungsverfahren zu wählen.

Die Miteinbeziehung der regionalwirtschaftlichen und betrieblichen Verhältnisse durch Zu- und Abschläge und die Berücksichtigung öffentlicher Gelder führt nicht zur Verfassungswidrigkeit der Regelung. In diesem Sinn erfolgt auch die laufende Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes (zB BFG vom 16.10.2017, RV/5101266/2017; BFG vom 03.10.2017, RV/5101225/2017; BFG vom 21.01.2019, RV/5100190/2018; BFG vom 20.04.2020, RV/7100820/2018).

Zu beachten ist, dass bei dem System der Einheitsbewertung auf Grund der Vergleichsbetriebe bei der Ermittlung des Reinertrages Einnahmen und Ausgaben zu unterstellen sind, die mit dem Betrieb in unmittelbar wirtschaftlichem Zusammenhang stehen und nachhaltig anfallen. Eine individuelle Ermittlung des Reinertrages würde bei einer großen Anzahl der zu bewertenden landwirtschaftlichen Betriebe Schwierigkeiten verursachen; Schwierigkeiten die eine vergleichende Bewertung vermeidet.

Das bedeutet auf den Punkt gebracht:

Maßgeblich ist nicht der erzielte Betrag, sondern der erzielbare Betrag (siehe dazu auch *Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 3 Rz 2 Ertragsbewertung).

In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht immer wieder - in Anlehnung an die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes - zum Ausdruck gebracht, dass es keine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Bewertungsgesetzes hegt (vgl. BFG 10.01.2017, RV/4100647/2016, mwN; BFG 03.10.2017, RV/5101225/2017, mwN; BFG 12.03.2018, RV/2100013/2018, mwN):

Demnach verwehrt es der Gleichheitsgrundsatz dem Gesetzgeber nicht, ein Bewertungsverfahren zu wählen, das den verwaltungsökonomischen Anforderungen gerecht wird und mit Typisierungen und Schätzungen operiert (vgl. VfGH 07.03.2007, G 54/06).

Nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofes liegt es auch im rechtspolitischen Spielraum des Steuergesetzgebers, Grundbesitz einer speziellen Vermögenssteuer zu unterwerfen, auch wenn andere Vermögenswerte einer vergleichbaren Steuer nicht unterliegen und eine solche Steuer als Objektsteuer – das bedeutet unabhängig von den persönlichen Verhältnissen des Grundeigentümers – auszugestalten (siehe dazu VfGH 06.10.2010, B 298/10).

Festzuhalten ist auch, dass der Verfassungsgerichtshof das System der Einheitsbewertung daher nicht grundsätzlich in Frage gestellt hat, sondern nur die „historischen Einheitswerte“ als ungeeignete Bemessungsgrundlage für die Abgabenbemessung angesehen hat (vgl. zB VfGH 02.03.2011, G 150/10).

Der Verfassungsgerichtshof hat vielmehr klargestellt, dass ein Bewertungsverfahren, das das Ziel verfolgt, Werte für bestimmte wirtschaftliche Einheiten oder Wirtschaftsgüter zu bestimmten Stichtagen mit verbindlicher Wirkung für einen längeren Zeitraum und für mehrere Abgaben festzustellen, vielmehr der Verwaltungsökonomie dient (VfGH 07.03.2007, G 54/06).

Der vom Bf angeregte Antrag an den Verfassungsgerichtshof betreffend der Kundmachung des BMF GZ. BMF-010202/0104-VI/3/2014 wegen Gesetzwidrigkeit erübrigt sich jedenfalls:

Der Verfassungsgerichtshof hat schon mit Beschluss VfGH vom 26.11.2018, E 479/2017 die Behandlung einer Beschwerde, die gegen das Erkenntnis des BFG vom 10.1.2017, RV/4100647/2016 eingebracht wurde, in der der Bf ua Verfassungswidrigkeit und Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes hinsichtlich genau dieser der Kundmachung des Bundesministeriums für Finanzen vom 05.03.2014 (BZ. BMF-010202/0104-VI/3/2014) behauptete, abgelehnt. Dazu ist festzuhalten, dass Ablehnungsbeschlüsse zwar keine Sachentscheidungen sind, aber ein starkes Indiz für die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit (siehe *Pfau*, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 349).

Es wird an dieser Stelle ausdrücklich festgehalten, dass es nicht Aufgabe oder Kompetenz des Bundesfinanzgerichtes ist, Gesetze und Verordnungen zu beurteilen oder gar zu ändern. Es fällt ausschließlich in die Kompetenz des jeweiligen Bundesministeriums als ausführendes Organ des Gesetzgebers, diese zu ändern. Das Bundesfinanzgericht hat bei seiner Entscheidung – ebenso wie die Abgabenbehörde – von den rechtsverbindlich kundgemachten Gesetzen und Verordnungen auszugehen und diese – so lange sie gültig sind – anzuwenden.

Mit der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertungsgrundlagen für das landwirtschaftliche Vermögen zum 01.01.2014 (Beschreibung des

Hauptvergleichsbetriebes und Feststellung der Betriebszahl für die landwirtschaftlichen Vergleichsbetriebe), GZ: BMF-010202/0100—VI/3/2014, verlautbart im "Amtsblatt zur Wiener Zeitung" am 04.03.2014, wurden die Merkmale der natürlichen und wirtschaftlichen Ertragsbedingungen des (fiktiven) Hauptvergleichsbetriebes sowie die Betriebszahlen der Vergleichsbetriebe daher rechtsverbindlich festgelegt und die belangte Behörde geht rechtmäßig vor, wenn sie diese anwendet.

Einrechnung von Direktzahlungen

Ein weiteres Argument des Bf ist, dass er keine Begründbarkeit der Einrechnung von Direktzahlungen zum nicht ertragsbringenden Bodenwert (Betriebszahl) erkennen kann.

Obwohl er einerseits unter Zitierung des § 35 BewG die Berücksichtigung wiederkehrender Direktzahlungen gesondert darlegt und auch dessen Ansetzen in einer Höhe von 33 vH des im Vorjahr ausbezahlten Betrages, sieht er in seinen Ausführungen im Vorlageantrag die Einbeziehung der Direktzahlung als *„völlig unzulässig und rechtswidrig“* an und sieht in der Höhe von gerade 33% eine unschlüssige Höhe.

Der Bf übersieht dabei aber, dass es sich bei der Bestimmung des § 35 BewG, die er selbst zitiert, um geltendes Recht handelt und dort die Einbeziehung der Direktzahlungen dem Grunde nach und auch der Höhe nach mit 33 vH genau festgelegt ist und von der belangten Behörde zwingend anzuwenden war.

Ob man die Sinnhaftigkeit der Bestimmung teilt oder nicht, weil sie nicht gegenleistungslos erfolge, ist nicht verfahrensgegenständlich und fällt auch nicht in die Kompetenz des Bundesfinanzgerichtes, ebensowenig wie in die der belangten Behörde, die an die Gesetze gebunden und lediglich für dessen Vollziehung zuständig ist.

Die Landwirtschaft nimmt in der Europäischen Union eine Sonderstellung ein und die Gestaltung der Gemeinsamen Agrarpolitik (GAP) führte zur Ausprägung eines originären europäischen Agrarrechtes. (Art. 39 bis 44 AEUV). Dieses ist am deutlichsten ausgeprägt im Bereich der 1. Säule der GAP, im Recht der gemeinsamen Marktorganisationen und Direktzahlungen, während sich das Gemeinschaftsrecht im Bereich der 2. Säule (Förderung der ländlichen Entwicklung) auf die Vorgabe eines strategischen Rahmens beschränkt. Die 3. Säule der GAP findet in den gemeinschaftlichen Rechtsvorschriften auf dem Gebiet des Pflanzenschutz-, Düngemittel- und Futtermittelrechts, sowie des Tierschutz- und Veterinärrechts ihren Niederschlag (Holzer, Agrarrecht⁴ 136-138).

ISd Art. 39 Abs. 1 lit. b AEUV ist es Ziel der GAP, den Landwirten ein angemessenes Einkommen zu sichern. (vgl. BFG 12.03.2018, RV/2100013/2018). Vorrangiges Instrument dazu ist seit der GAP-Reform 2003 die Gewährung von Direktzahlungen in Form von Betriebsprämien, die einen erheblichen Anteil am landwirtschaftlichen Einkommen ausmachen (*Holzer, Agrarrecht*⁴ 194-195).

Die Umsetzung des unionalen Agrarrechts erfolgt durch die Mitgliedstaaten der EU, in Österreich ist damit ua. die AMA (Agrarmarkt Austria), die eine juristische Person öffentlichen Rechts ist, betraut (siehe dazu auch BFG 07.01.2020, RV/7102598/2018; *Holzer, Agrarrecht*⁴ 123).

Da die Behörde an die gesetzlichen Bestimmungen gebunden ist, hat sie bei der Anwendung des § 35 BewG auch keinen Spielraum (siehe dazu ua. BFG 21.21.01.2019, RV/5100190/2018 oder BFG 22.02.2018, RV/7103422/2018).

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).

Nach den parlamentarischen Materialien zu § 35 BewG 1955 idF BGBl. I Nr. 112/2012 wird es so erklärt, dass die Berücksichtigung öffentlicher Gelder normiert werden soll und dass bei der Bewertung nur wiederkehrende Direktzahlungen gemäß Artikel 2 lit. d der VO (EG) 73/2009 [idF VO (EG) 1250/2009 vom 30. November 2009] gesondert zu berücksichtigen und in der Höhe von 33% des im Vorjahr ausbezahlten Betrages anzusetzen sind.

Zunächst wird klargestellt, dass nur öffentliche Gelder der so genannten ersten Säule gesondert im Einheitswert tatsächlich zu berücksichtigen sind. Die gesonderte Berücksichtigung ist deswegen erforderlich, weil es sich um einen wesentlichen Ertragsfaktor eines landwirtschaftlichen Betriebes handelt. (RV 1960 BlgNR XXIV. GP 47).

Nach der Kommentierung von *Twaroch/Wittmann/Frühwald* im Kommentar zum Bewertungsgesetz, Rz 1 zu § 35 BewG ist § 35 BewG 1955 eine *lex specialis* gegenüber § 40 BewG 1955 (vgl. ErlBem RegVlg 1960 BlgNR XXIV GPNR). Die Berücksichtigung im Rahmen der Ertragsbewertung ergibt sich daraus, dass die Zahlungen aus öffentlichen Geldern unzweifelhaft Einfluss auf den Ertrag eines Betriebes haben. Würde diese Regelung nicht bestehen, wären diese Beträge mit dem 18-fachen Jahresertrag anzusetzen, was allerdings zu

Verzerrungen führen würde (siehe dazu auch die Ausführungen in diesem Sinn des BFG 02.04.2020, RV/7100820/2018).

Anzumerken ist an dieser Stelle auch, dass § 35 danach durch das EU-Abgabenänderungsgesetz 2016, BGBl. I Nr. 77/2016 (kurz EU-AbgÄG 2016) geändert wurde und § 35 BewG in der mit 2.8.2016 Inkraft getretenen Fassung so lautete:

"Bei der Bewertung sind nur wiederkehrende Direktzahlungen im Sinne des Art. 1 lit. a der Verordnung (EU) Nr. 1307/2013 mit Vorschriften über Direktzahlungen an Inhaber landwirtschaftlicher Betriebe im Rahmen von Stützungsregelungen der Gemeinsamen Agrarpolitik und zur Aufhebung der Verordnung (EG) Nr. 637/2008 und der Verordnung (EG) Nr. 73/2009, ABl. Nr. L 347 vom 20.12.2013 S. 608, gesondert zu berücksichtigen.

Diese öffentlichen Gelder sind in Höhe von 33 vH der dem jeweiligen Betriebsinhaber für das Antragsjahr gewährten Erstausszahlung unter Berücksichtigung allfälliger Vorschusszahlungen anzusetzen."

Die Regierungsvorlage zum EU-AbgÄG 2016 enthält dazu folgende Erläuterungen:

"Bei der Einheitsbewertung sind öffentliche Gelder zu berücksichtigen. Durch Verweis auf die neuen unionsrechtlichen Regelungen soll klargestellt werden, dass darunter die in § 1 Abs 2 Direktzahlungs-Verordnung 2015 aufgezählten Zahlungen fallen. Gemäß § 35 BewG wird auf die im Vorjahr gewährten Direktzahlungen abgestellt. Wenn in einem Kalenderjahr sowohl die Zahlung für das vorangegangene Antragsjahr als auch die Zahlung für das aktuelle Antragsjahr gewährt werden, können sich gravierende Änderungen beim Einheitswert ergeben. Durch die Umstellung auf die Gewährung der Erstausszahlung für das jeweilige Antragsjahr sollen solche Verwerfungen samt dem damit verbundenen Mehraufwand bei der Erstellung von Einheitswertbescheiden vermieden werden."

Demzufolge hat die Gesetzgebung diese Anrechnung in gleicher Höhe bis heute beibehalten und ist dies nach wie vor geltendes Recht.

Der Bf hat für den gegenständlichen Betrieb öffentliche Gelder im Ausmaß von 9.089,27 € erhalten, sodass der Ansatz in einer Höhe von 33 % gemäß § 35 BewG gesetzeskonform von der belangten Behörde vorgenommen wurde.

Ein Entfall der Anrechnung, wenn diese Prämien einen Ersatz für nicht ertragsbringende Erzeugerpreise enthalten, wie der Bf in seiner Beschwerde argumentiert, ist dem Gesetz ebenso wenig zu entnehmen, wie ein Entfall für auf gepachtete Flächen entfallende

Beträge (siehe einheitliche Rechtsprechung des BFG in den beiden genannten Entscheidungen wie auch BFG 03.10.2017, RV/5101225/2017 und die von der belangten Behörde genannte Entscheidung BFG 10.01.2017, RV/4100647/2016).

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.

Der Strukturwandel in der Landwirtschaft führte verstärkt zu einem Wechsel des Eigentums an Grund und Boden zu Pachtflächen (*Holzer, Agrarrecht*⁴ 443-444), was bedeutet, dass die Gewährung von öffentlichen Geldern zwar eng mit bestimmter Bewirtschaftung des Grund und Bodens zusammen, jedoch muss dieser Grund und Boden nicht zwingend im Eigentum stehen muss. Es genügt die „Verwaltung von Produktionseinheiten“. Genau diese Vorgaben fließen unmittelbar in den § 35 BewG ein. Daher können Einheitswerte ohne „Flächenbesitz“ vorliegen, die als „Pächtereinheitswerte“ bezeichnet werden (siehe *Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 35, Rz 9).

Aus diesem Grund werden daher auch Direktzahlungen aus gepachteten Betrieben beim jeweiligen Pächter berücksichtigt (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; siehe BFG 02.04.2020, RV/7100820/2018 oder BFG 21.01.2019, RV/5100190/2018).

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG 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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Demzufolge ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 3. März 2022