

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***1***. und ***Bf2***, ***2***, über die Beschwerde vom 9. August 2016 gegen den Einheitswertbescheid zum 01.01.2014 Hauptfeststellung mit Wirksamkeit ab 01.01.2015 des ***FA*** vom 30. Juni 2016, ***3***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Das ***FA*** hat gegenständliche Beschwerde mit folgender Sachverhaltsdarstellung an das BFG zur Entscheidung vorgelegt:

„Die Beschwerdeführer (Bf.) bemängeln in der Beschwerde vom 09.08.2016, dass

- 1. der ermittelte Einheitswert nicht den tatsächlichen Reinertrag ihres Betriebes abbilde;*
- 2. der ermittelte forstwirtschaftliche Einheitswert nicht das tatsächliche forstwirtschaftliche Vermögen ihres Betriebes abbilde;*
- 3. der Hauptvergleichsbetrieb ein fiktiver, in der Natur nicht existenter Betrieb sei und*
- 4. die Anrechnung der öffentlichen Gelder zum nicht ertragsbringenden Bodenwert (Betriebszahl) fachlich nicht begründbar sei.*

Nach Ansicht der Bf. resultiert die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Einheitswertbescheides aus der Gesetzwidrigkeit der Kundmachungen des Bundesministers für Finanzen, GZ. BMF-010202/0100-VI/3/2014 und BMF-GZ. 010202/0104-VI/3/2014, sowie aus der Verfassungswidrigkeit des § 38 BewG (Anm.: Erhöhung Hektarsatz von 2.289 auf 2.400 Euro).“

Das Finanzamt hat in seiner Stellungnahme ausgeführt:

„Die Beurteilung, ob die Bf. durch den angefochtenen Bescheid wegen Anwendung von gesetzwidrigen Kundmachungen bzw. wegen Anwendung einer verfassungswidrigen gesetzlichen Bestimmung in ihren Rechten verletzt werden, steht der Abgabenbehörde nicht zu, da gemäß Art. 18 B-VG die Abgabenbehörden die geltenden gesetzlichen Bestimmungen zu vollziehen haben.

Im Übrigen wird auf das Erkenntnis des BFG vom 16.10.2017, RV/5101266/2017, zu einer der zahlreichen, inhaltlich identen Beschwerden verwiesen.“

Angefochten ist der Feststellungsbescheid vom 30. Juni 2016, „*Einheitswertbescheid zum 01.01.2014 Hauptfeststellung mit Wirksamkeit ab 1.1.2015*“, mit welchem auf Grund der §§ 20 und 20c des Bewertungsgesetzes 1955 (BewG 1955) in Verbindung mit § 186 der Bundesabgabenordnung (BAO) der Einheitswert für den Grundbesitz in *****4***** mit 2.200 Euro festgestellt wurde. Die Zurechnung des Einheitswertes erfolgte zu 14/15 an *****5*****. und zu 1/15 am *****6*****.

In der Begründung wurde die Berechnung dargestellt wie folgt:

[...]

Mit Bescheid vom 19.07.2016 wurde über Antrag die Rechtsmittelfrist bis 26.08.2016 verlängert, sowie wurden in der Anlage die Bewertungsgrundlagen der Landwirtschaft wie folgt bekannt gegeben:

„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 **20,0** 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.

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

[...]

Ermittlung der Betriebszahl und des landwirtschaftlichen Hektarsatzes

Bodenklimazahl	20,0
Summe der Ab- und Zuschläge für wirtschaftliche Verhältnisse (§ 32 Abs. 3 Z 2 lit. a bis c BewG) und übrige Umstände	-19,0 %
Ab- bzw. Zuschlag für Betriebsgröße (§ 32 Abs. 3 Z 2 lit. d BewG) (4,4394 ha)	-17,0 %
Gesamtsumme Ab-/Zuschläge	-36,0 % d.s -7,2
Betriebszahl (mindestens 1 – höchstens 100)	12,8

Für die Betriebszahl 100 beträgt der Ertragswert je Hektar (Hektarsatz) gemäß § 38 Abs. 1 BewG 2.400 Euro, für die Betriebszahl **12,8** daher $2.400/100 \text{ mal } 12,8 = \text{€ } 307,20$

[...]

Innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist wurde mit Schreiben vom 09.08.2016 Beschwerde eingebracht.

Die Bf. wenden ein, der von der Behörde ermittelte Einheitswert bilde nicht den tatsächlichen Reinertrag des Betriebes ab. Wenn man die Bewertungsgrundsätze des §32 BewG seinem Betrieb unterstelle und er den Betrieb mit entlohten fremden Arbeitskräften führe, erziele dieser überhaupt keinen Reinertrag mehr. Somit sei die Berechnung des Einheitswertes unrichtig.

Wenn sie die forstwirtschaftliche Tätigkeit des Betriebes mit entlohten fremden Arbeitskräften bewerkstelligten, von der Anpflanzung bis zur Ernte, lasse sich daraus kein Reinertrag mehr abbilden. Weiters dürfe angeführt werden, dass der Reinertrag pro geschlägertem Festmeter Holz nur mehr ein Bruchteil dessen ausmache, welcher er noch bei

der letzten Hauptfeststellung 1988 definierte. Somit sei die Bewertung des forstwirtschaftlichen Einheitswertes unrichtig.

Der Hauptvergleichsbetrieb sei ein fiktiver, in der Natur nicht existenter Betrieb. Somit sei die Ableitung des Hauptvergleichsbetriebes auch eine Fiktion und fachlich nicht begründbar. Somit sei der vom Finanzamt ermittelte Einheitswert unrichtig.

Die Anrechnung der öffentlichen Gelder zum nicht ertragsbringenden Bodenwert (Betriebszahl) sei fachlich nicht begründbar. Unter Berücksichtigung des §32(2) des BewG 1955 könne der Betrieb mit entlohten Arbeitskräften trotz Direktzahlungen keinen Reinertrag erwirtschaften. Somit sei die Einrechnung von 33 v H der Direktzahlungen nicht nachvollziehbar.

Die Bf. beantragen, die „Wiedereinrichtung“ des bisherigen Einheitswertes, sollte dies nicht möglich sein, um Übermittlung des Reinertrages, welchen ihr Betrieb unter Berücksichtigung des § 32(2) mit entlohten fremden Arbeitskräften erwirtschaften könne.

Am 21.09.2017 erging eine abweisliche Beschwerdeentscheidung mit folgender Begründung:

„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, 0111/11). 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 1955 dergestalt im Einheitswert zu berücksichtigen, in dem 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).“

Dagegen wurde mit Schriftsatz vom 23.10.2017, persönlich überreicht am 24.10.2017, Vorlageantrag eingebracht. Ergänzend wird auf den „grünen Bericht“, <http://gruenerbericht.at/cm4/idownload/download/2-gr-bericht-terreich/1523-gb2015-pdf>, verwiesen.

Als Beweis beantragt werden die Parteieneinvernahme, der Grüne Bericht des Jahres 2015, das BSVG, die Anhörung des zuständigen Referenten der AMA über Direktzahlungen, die Anhörung des zuständigen Referenten der SVA der Bauern.

Weiters sei die Kundmachung des BMF zur GZ BMF -010202/0100-VI/3/2014 insoweit sie gemäß §34 BewG die Ab- und Zuschläge des §32 BewG näher bestimme, gesetzwidrig.

II. Beweiserhebung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die elektronisch vorgelegten Aktenteile des Finanzamtes.

III. Rechtslage

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

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

Gemäß § 34 BewG 1955 wird für die Bewertung von landwirtschaftlichen Betrieben von einem Hauptvergleichsbetrieb ausgegangen. Die Bodenklimazahl dieses Hauptvergleichsbetriebes ist mit 100 anzunehmen (Abs. 1). Für bestimmte Betriebe (Vergleichsbetriebe) stellt das BMF nach Beratung im Bewertungsbeirat mit rechtsverbindlicher Kraft das Verhältnis fest, in dem die Vergleichsbetriebe nach ihrer Ertragsfähigkeit auf die Flächeneinheit (Hektar) bezogen zum Hauptvergleichsbetrieb stehen. Diese Feststellungen sind im Amtsblatt zur Wiener Zeitung kundzumachen. Die Vergleichsbetriebe sind in allen Teilen des Bundesgebietes so auszuwählen, dass sie für die jeweilige Gegend kennzeichnend sind. In ihrer Gesamtheit haben sie einen Querschnitt über die Ertragsverhältnisse der landwirtschaftlichen Betriebe des Bundesgebietes zu ergeben (Abs. 2). Das Verhältnis zum Hauptvergleichsbetrieb wird in einem Hundertsatz (Betriebszahl) ausgedrückt, die Betriebszahl des Hauptvergleichsbetriebes ist 100 (Abs. 3).

Die Bestimmung des § 35 BewG 1995 wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012 eingeführt. Der für den Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Jänner 2014 maßgebende Text des § 35 BewG 1955 BGBl. I Nr. 112/2012, lautet wie folgt:

"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 v.H. des im Vorjahr ausbezahlten Betrages anzusetzen."

Der § 35 BewG 1955 wurde durch das EU-Abgabenänderungsgesetz 2016, BGBl. I Nr. 77/2016 (kurz EU-AbgÄG 2016) geändert, gilt für alle Fortschreibungen und Nachfeststellungen ab dem 1. Jänner 2015, und lautet in der mit 2.8.2016 in Kraft getretenen Fassung nunmehr wie folgt:

"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."

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

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

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

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

Abschläge oder Zuschläge sind gemäß § 40 BewG 1955 nur zu machen, wenn 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 die Abweichung zu einer wesentlichen Minderung oder Steigerung der Ertragsfähigkeit führt. Gemäß Abs. 2 ist für die Bemessung der Abschläge und Zuschläge 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.

Nach § 44 BewG 1955 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.

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

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 04.03.2014):

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

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):

Gemäß § 14 werden Betriebe abweichend von § 9 bis § 13 mit nicht mehr als 10 Hektar Waldfläche nach Anlage 13 bewertet.

IV. Erwägungen

Vorweg wird auf die Beschwerdeverentscheidung verwiesen, welcher Argumentation sich das BFG anschließt. Ergänzend wird ausgeführt:

Der Einheitswert bestimmt sich nicht nach durchschnittlichen Betriebseinnahmen eines Jahres, er ist vielmehr das Achtzehnfache des nach den Regeln des Bewertungsgesetzes bestimmten Jahresreinertrages und kann demnach mit Betriebseinnahmen eines Jahres überhaupt nicht verglichen werden (vgl. VwGH 19.2.1979, 2176/76).

§ 32 Abs. 1 BewG 1955 stellt für landwirtschaftliche Betriebe den Grundsatz über die Bewertung nach Ertragswerten auf. Absatz 2 dieser Gesetzesstelle definiert den Begriff "Ertragswert": Er 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, ordnungsgemäß, gemeinüblich und mit entlohnenden fremden Arbeitskräften bewirtschaftet wird. Außerdem ist zu unterstellen, dass der Betrieb schuldenfrei ist und mit einem für die ordnungsgemäße, gemeinübliche Bewirtschaftung des Betriebes notwendigen Bestand an Wirtschaftsgebäuden ausgestattet ist.

Der Gesetzgeber stellt also, wenn er den Begriff "Ertragswert" solcherart umschreibt, einen objektiven Bewertungsmaßstab auf und bedient sich dazu einer Fiktion. Dies mit gutem Grunde. Denn würde Bewertungsmaßstab die tatsächliche Wirtschaftsführung durch den jeweiligen Betriebsinhaber sein, dann würde sich dies etwa bei einem landwirtschaftlichen Betrieb in hohen Erträgen und einem entsprechend hohen Einheitswert (mit entsprechend hohen, davon abgeleiteten Abgaben und Beiträgen) spiegeln, während ein von seinem Inhaber vernachlässigter Betrieb einen geringeren Einheitswert (mit entsprechend niedrigerer Abgaben- und Beitragsbelastung) aufzuweisen hätte (vgl. VwGH 27.9.1977, Zl. 825/76). Derartige Unterschiede versucht der Gesetzgeber zu vermeiden. Deshalb wird bei der Bewertung aller landwirtschaftlichen Betriebe innerhalb des Bundesgebietes von einem Hauptvergleichsbetrieb ausgegangen, der die besten natürlichen Ertragsbedingungen aufweist und bei dem sich die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen weder ertragsmindernd noch ertragserhöhend auswirken (§ 34 Abs. 1 BewG).

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

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

Im Bewertungsgesetz, nämlich im Absatz 1 des § 38, wird der Ertragswert je Hektar (Hektarsatz) für den Hauptvergleichsbetrieb (Betriebszahl 100) mit 2.400 € 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. Gerade diese Vorgangsweise sichert eine gleichmäßige Bewertung aller landwirtschaftlichen Betriebe im gesamten Bundesgebiet.

Der Einheitswert eines landwirtschaftlichen Betriebes wird somit im Wege der vergleichenden Bewertung festgestellt.

Die vergleichende Bewertung nach § 34 BewG 1955 besteht darin, dass die oft schwierige Ermittlung des gemäß § 32 Abs. 1 BewG 1955 als Grundlage für die Feststellung des Ertragswertes maßgebenden erzielbaren Reinertrages gewissermaßen umgangen und an Hand äußerer Merkmale im Hinblick auf den Betrieb mit der Betriebszahl 100 und im Hinblick auf weitere Vergleichsbetriebe mehr oder weniger unmittelbar auf den Ertragswert des zu bewertenden Betriebes geschlossen wird (vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 34/Allgemeines).

Gemäß § 36 BewG 1955 sind für die natürlichen Ertragsbedingungen die rechtskräftigen Bodenschätzungsergebnisse maßgebend. Hinsichtlich der wirtschaftlichen Ertragsbedingungen (regionalwirtschaftliche Verhältnisse des Standortes, Entfernung der Betriebsflächen vom Hof und Größe und Hangneigung der Betriebsflächen) ist von ortsüblichen (durchschnittlichen) Verhältnissen auszugehen (§ 38 Abs. 4 BewG). Für die Betriebsgröße sind gemäß § 36 Abs. 1 tatsächliche Verhältnisse zu unterstellen. 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).

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 (2.400 €) ergibt sich schließlich der Hektarsatz des zu bewertenden Betriebes.

Der Einheitswert eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ist daher unter Zugrundelegung der Ergebnisse der Bodenschätzung im Vergleich zu den in Frage kommenden Vergleichsbetrieben zu ermitteln. Folglich ist der tatsächliche Reinertrag des Betriebes nicht ausschlaggebend.

Der sogenannte "Grüne Bericht" ist für die Durchführung der Bewertung nicht maßgeblich, denn diese richtet sich nach den gesetzlichen Anforderungen des Bewertungsgesetzes (vgl. BFG 17.07.2019, RV/2100533/2018).

Aufgrund der voran angeführten Gesetzesbestimmungen und der darin festgelegten vergleichenden Bewertung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe ist es unerheblich, ob ein konkreter Betrieb positive Reinerträge erwirtschaftet oder nicht. Der Einheitswert bestimmt sich nicht nach durchschnittlichen Betriebseinnahmen eines Jahres. Es ist auch kein Beweis darüber nötig, dass in der durchschnittlichen Landwirtschaft positive Reinerträge erwirtschaftet werden könnten.

Nach § 35 BewG 1955 sind wiederkehrende Direktzahlungen gemäß Artikel 2 lit. d der Verordnung (EG) 73/2009 in der Fassung der Verordnung (EG) 1250/2009 vom 30. November 2009 zu berücksichtigen und in Höhe von 33% des im Vorjahr ausbezahlten Betrages anzusetzen.

Damit wird klargestellt, dass nur öffentliche Gelder der so genannten ersten Säule gesondert im Einheitswert tatsächlich zu berücksichtigen sind. Diese Zahlungen an die einzelnen Betriebe werden von der AMA elektronisch an die Finanzverwaltung übermittelt. Sie 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, Agrarrecht⁴ 443-444). Die für die gegenständliche Beschwerdesache maßgebliche, in § 35 BewG genannte Verordnung (EG) 73/2009 enthält in Artikel 2 folgende Begriffsbestimmungen:

- a) "Betriebsinhaber" bezeichnet eine natürliche oder juristische Person oder eine Vereinigung natürlicher oder juristischer Personen, unabhängig davon, welchen rechtlichen Status die Vereinigung und ihre Mitglieder aufgrund des nationalen Rechts haben, deren Betrieb sich im Gebiet der Gemeinschaft iSd Artikels 299 des Vertrages befindet und die eine landwirtschaftliche Tätigkeit ausübt;
- b) "Betrieb" bezeichnet die Gesamtheit der vom Betriebsinhaber verwalteten Produktionseinheiten, die sich im Gebiet desselben Mitgliedstaats befinden und
- d) "Direktzahlung" bezeichnet eine direkt an den Betriebsinhaber geleistete Zuwendung im Rahmen einer Einkommensstützungsregelung nach Anhang I.

Aus Artikel 2 dieser EU-Verordnung - die Direktzahlung wird an einen Betriebsinhaber geleistet, dessen Betrieb sich im Gebiet der Gemeinschaft befindet und der Betrieb besteht aus der Gesamtheit der vom Betriebsinhaber verwalteten Produktionseinheiten, - geht hervor, dass der Betriebsinhaber Eigentümer des Grund- und Bodens sein kann, aber nicht muss, es genügt die "*Verwaltung von Produktionseinheiten*". Genau diese Vorgaben fließen unmittelbar in den § 35 BewG ein.

Entgegen der Ansicht des Bf. ist die Zurechnung des Zuschlages mit der Zurechnung des Wertes für Grund und Boden nicht zwangsweise gleich. Die Gewährung von öffentlichen Geldern hängt zwar eng mit bestimmter Bewirtschaftung des Grundes und Bodens zusammen, jedoch muss

dieser Grund und Boden nicht zwingend im Eigentum stehen. In diesem Fall können überhaupt Einheitswerte ohne "Flächenbesitz" vorliegen, diese werden als "*Pächtereinheitswerte*" bezeichnet (vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 35, Rz 9). *Erfasst werden daher auch 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; siehe BFG 21.01.2019, RV/5100190/2018).

Zusammenfassend kann daher gesagt werden, dass der Einheitswert von den in § 35 BewG genannten "Direktzahlungen", die auf Basis der Gestaltung der Gemeinsamen Agrarpolitik (GAP), 1. Säule, bezogen werden, berechnet werden kann, da die Zahlungen aus öffentlichen Geldern unzweifelhaft Einfluss auf den Ertrag eines Betriebes haben und im Rahmen der Ertragsbewertung entsprechend zu berücksichtigen sind. (RV 1960 BlgNR XXIV. GP 47; vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 35, Rz 1 und die dort zitierte Judikatur). Ein solcher Einheitswert kann auch gegenüber dem Pächter eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes als sogenannter Pächtereinheitswert festgestellt werden, unter der Voraussetzung, dass er diese "Direktzahlungen" erhalten hat. Das kann u.a. aus der Begriffsbestimmung des "Betriebsinhabers" und "Betriebes" des Artikels 2 der Verordnung (EG) 73/2009 abgeleitet werden (vgl. zB BFG vom 19.03.2020, RV/4100058/2020).

Abschließend ist zu sagen, dass die letzte tatsächlich durchgeführte Hauptfeststellung der Einheitswerte für alle wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zum 1. Jänner 1988 (Wirksamkeit ab 1. Jänner 1989), also vor mehr als 25 Jahren, stattgefunden hat. In mehreren höchstgerichtlichen Entscheidungen wurde befunden, dass die Einheitswerte als Besteuerungsgrundlage grundsätzlich zulässig, jedoch zu aktualisieren sind. Daher sind die Einheitswerte an aktuelle ökonomische Verhältnisse anzupassen.

Gemäß § 20c Bewertungsgesetz (BewG) sind die Einheitswerte für wirtschaftliche Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zum Stichtag 1. Jänner 2014 festzustellen (1. Stabilitätsgesetz 2012). Die näheren gesetzlichen Bestimmungen für diese Hauptfeststellung wurden insbesondere im Abgabenänderungsgesetz 2012 geregelt.

Die neuen Einheitswertbescheide sind steuerlich (z.B. Grundsteuer, Einkommensteuer) gem. § 20 Abs. 3 BewG ab 1. Jänner 2015 wirksam. Auf die Beitragsgrundlagen für die Sozialversicherung der Bauern wirkt sich der neue Einheitswert erst ab dem Jahr 2017 aus.

Die Kundmachungen (mit Verordnungscharakter), z.B. mit der Auflistung der zu Grunde liegenden landwirtschaftlichen Vergleichsbetriebe für die Hauptfeststellung, werden im ersten Quartal 2014 im Amtsblatt zur Wiener Zeitung veröffentlicht (vgl. auch "Hauptfeststellung der Einheitswerte für die Land und Forstwirtschaft 2014", BMF 2014).

Der VfGH hat zur GZ B 298/10 vom 6.10.2010 erkannt, dass der Gleichheitsgrundsatz es dem Gesetzgeber nicht verwehrt, ein mit Typisierungen und Schätzungen operierendes Bewertungsverfahren zu wählen. Der VfGH hat auch das System der EW-Bewertung nicht in Frage gestellt, sondern nur die historischen Einheitswerte als ungeeignete Bemessungsgrundlage für die Abgabenbemessung angesehen. Die Miteinbeziehung der regionalwirtschaftlichen und betrieblichen Verhältnisse durch Zu- und Abschläge und die Berücksichtigung öffentlicher Gelder führt nicht zur Verfassungswidrigkeit der Regelung.

Ein Bewertungsverfahren, welches 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, dient vielmehr der Verwaltungsökonomie (vgl. VfGH 07.03.2007, G 54/06).

Mit Beschluss vom 20.11.2018, E 479/2017 hat der Verfassungsgerichtshof die Behandlung einer Beschwerde (eingebracht gegen BFG 10.01.2017, RV/4100647/2016) abgelehnt, in der hinsichtlich der pauschalen Hektarsätze ein Verordnungsprüfungsverfahren angeregt wurde.

Ablehnungsbeschlüsse sind zwar keine "Sachentscheidungen", sie bilden jedoch ein starkes Indiz für die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit (vgl. Pfau, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014/566, 349).

Das Bundesfinanzgericht hat bei seiner Entscheidung - ebenso wie die Abgabenbehörde - von den rechtsverbindlich kundgemachten Gesetzen und Verordnungen auszugehen.

Das Bundesfinanzgericht vermag in dem Beschwerdevorbringen eine Verfassungswidrigkeit nicht erkennen.

Von Parteien beantragte Beweise sind gemäß § 183 Abs. 3 BAO aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 zu entfallen hat. Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises (Abs.1). Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (Abs.2).

Der Bf. hat nicht dargetan, worüber die beantragten Zeugen Beweis ablegen sollten. Grundsätzlich handelt es sich um Rechtsfragen, welche vom h.o. Gericht zu beurteilen waren. Die Zeugeneinvernahmen hätten daher zu keinem anderen Ergebnis führen können. Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

V. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil

das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

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

Wien, am 13. Jänner 2022