

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Monika Ahorn in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 11. April 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 29. Jänner 2016 betreffend Einheitswert des land- u. forstwirtschaftl. Betriebes 01.01.2014 (EWAZ ***1***) 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

Nach eingereicherter Erklärung zur Hauptfeststellung des Einheitswertes und Festsetzung des Grundsteuermessbetrages land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zum 01.01.2014 wurde mit Bescheid vom 29.01.2016 der Einheitswert mit Wirksamkeit ab 01.01.2015 mit 7.700,- Euro festgestellt und der Beschwerdeführerin (in Folge: Bf.) zur Gänze zugerechnet.

Mit Bescheid vom 15.03.2016 wurde der beantragten Fristverlängerung zur Einbringung einer Bescheidbeschwerde stattgegeben und in der Anlage die Bewertungsgrundlagen zur Ermittlung des landwirtschaftlichen Hektarsatzes zum 01.01.2014 bekanntgegeben.

Mit Schreiben vom 09.04.2016 brachte die Bf. fristgerecht das Rechtsmittel der **Beschwerde** ein. Begründend wurde im Wesentlichen folgendes ausgeführt:

1. Der ermittelte Einheitswert bilde nicht den tatsächlichen Reinertrag des Betriebes ab:

Unterstelle man die Bewertungsgrundsätze des § 32 Bewertungsgesetz 1955 dem Betrieb und führe den Betrieb mit entlohnenden fremden Arbeitskräften, erziele dieser überhaupt keinen Reinertrag mehr. Somit sei die Berechnung des Einheitswertes unrichtig.

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

Werde die forstwirtschaftliche Tätigkeit des Betriebes von der Anpflanzung bis zur Ernte mit entlohten fremden Arbeitskräften bewerkstelligt, lasse sich daraus kein Reinertrag mehr abbilden. Weiters mache der Reinertrag pro geschlägertem Festmeter Holz nur mehr einen Bruchteil des Betrages aus, der noch bei der letzten Hauptfeststellung 1988 definiert worden sei.

3. Der Hauptvergleichsbetrieb iSd § 34 Abs. 1 Bewertungsgesetz 1955 sei ein fiktiver, in der Natur nicht existenter Betrieb:

Daher sei die Ableitung des Hauptvergleichsbetriebes eine Fiktion und fachlich nicht begründbar. Eine Erhöhung des Hektarsatzes von 2.289,- Euro auf 2.400,- Euro widerspreche der tatsächlichen Einkommensentwicklung in der Landwirtschaft. Dies lasse sich auch mittels Agrarpreisindex 1988 bis 2014 bzw. der Einkommensentwicklung laut Grünem Bericht beweisen. Da somit der Wert für die Bodenklimazahl 100 eine Fiktion und fachlich nicht begründbar sei, seien somit alle Angaben der Vergleichsbetriebe und Musterbetriebe eine Fiktion und fachlich nicht begründbar. Somit sei auch die ermittelte Betriebszahl eine Fiktion und fachlich nicht begründbar. Unter Berücksichtigung der Grundsätze des § 32 Abs. 2 Bewertungsgesetz 1955 spiele dies sowieso keine Rolle, da der Betrieb keinen Reinertrag mehr erwirtschaftete. Der ermittelte Einheitswert sei daher unrichtig.

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

Eine Anrechnung von 33 vH der Direktzahlungen gemäß § 35 Bewertungsgesetz 1955 sei fachlich nicht begründbar, da diese Zahlungen vom Staat als Beweis für einen nicht mehr ertragsbringenden Erzeugerpreis ausbezahlt werden. Weiters sei nicht nachvollziehbar, warum auch Direktzahlungen der gepachteten Flächen auf den Heimbetrieb angerechnet werden, da hierfür ein nachweisliches Pachtentgelt bezahlt werden müsse.

Dass die 33 vH der Direktzahlungen noch zum nicht ertragsbringenden Bodenwert (Betriebszahl mal 2.400,-) hinzugerechnet werden, sei fachlich nicht begründbar. Da unter Berücksichtigung des § 32 Abs. 2 Bewertungsgesetz 1955 der Betrieb mit entlohten Arbeitskräften trotz Direktzahlungen keinen Reinertrag erwirtschaften könne, sei die Einrechnung von 33 vH der Direktzahlungen nicht nachvollziehbar.

Es werde daher beantragt, die Wiedereinrichtung des bisherigen Einheitswertes durchzuführen. Dieser entspreche zwar auch nicht der tatsächlichen Ertragssituation des Betriebes, sei aber aufgrund der Verwaltungsökonomie noch vertretbar. Sollte dies nicht möglich sein, werde um Übermittlung des Reinertrages ersucht, welchen der Betrieb unter Berücksichtigung des § 32 Abs. 2 mit entlohten fremden Arbeitskräften erwirtschaften könne.

Auch die Höhe der Aufwendungen und der Arbeitsstunden der fremden, entlohten Arbeitskräfte sei zu übermitteln.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 21.09.2017 wurde die Beschwerde abgewiesen. In der gesonderten Begründung vom 25.09.2017 wurde folgendes ausgeführt:

Zu Punkt 1 und 3 des Vorbringens:

Der Gang zur Ermittlung des Einheitswertes eines landwirtschaftlichen Betriebes habe nach den Vorschriften der §§ 36 bis 39 Bewertungsgesetz 1955 (BewG 1955) zu erfolgen. Demnach sei von einem Hauptvergleichsbetrieb auszugehen, der die Betriebszahl 100 und einen Hektarsatz von 2.400,- Euro habe. In der Kundmachung des Bundesministeriums für Finanzen vom 04.03.2014 sei dieser Hauptvergleichsbetrieb definiert worden. Es sei dies ein Betrieb, der gemäß § 34 Abs. 1 BewG 1955 die besten natürlichen Ertragsbedingungen aufzuweisen habe. Dies werde nur dann erreicht, wenn die gesamte landwirtschaftliche Nutzfläche dieses Betriebes eine Bodenklimazahl von 100 aufweise. Einen solchen Betrieb gebe es jedoch in der Praxis nicht. Schon aus diesem Grund könne der Hauptvergleichsbetrieb nur ein fiktiver Betrieb sein. Unabhängig von diesen Ausführungen erhalte der Inhalt dieser Kundmachung gemäß § 44 BewG 1955 mit der Veröffentlichung im Amtsblatt zur Wiener Zeitung rechtsverbindliche Kraft und sei daher dem Finanzamt für eine nähere Überprüfung nicht zugänglich. Zudem sei es auf das Ergebnis der Bewertung Ihres Betriebes ohne Einfluss, ob es sich dabei um einen tatsächlich existenten oder nur um einen fiktiven Betrieb handle. Der Gesetzgeber stelle, wenn er den Begriff „Ertragswert“ solcherart umschreibe, einen objektiven Bewertungsmaßstab auf und bediene sich dazu einer Fiktion (VwGH 17.05.1977, 1127/75). Für die Bewertung sei der erzielbare und nicht der tatsächlich erzielte Ertrag von Bedeutung, weil es eines objektiven Bewertungsmaßstabes bedürfe, um zu vermeiden, dass sich bei der Einheitsbewertung unterschiedlich hohe Werte je nach der Intensität der Bodenbewirtschaftung durch den jeweiligen Betriebsinhaber ergeben (VwGH 27.4.1979, 0171/77). Der Hauptvergleichsbetrieb diene als Bewertungsbasis, die einen idealisierten Betrieb umschreibe. Dieser habe ausschließlich die Aufgabe, Ausgangspunkt für die Vergleichsmaßstäbe der weiteren Einwertung zu sein, indem dort die gemäß § 32 Abs. 2 BewG 1955 maßgebenden Bewertungskriterien aufgelistet und mit Ausgangswerten versehen seien. Die Einwertung der in derselben Kundmachung veröffentlichten Vergleichsbetriebe müssten 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 seien und gemäß § 38 Abs. 4 BewG zu bewerten seien, anzuwenden seien.

Zu Punkt 2 des Vorbringens:

Die Bewertung des forstwirtschaftlichen Vermögens erfolge auf Grundlage der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung von forstwirtschaftlichem Vermögen, GZ: BMF-010202/0104-VI/3/2014. Diese Kundmachung sei am 5. März 2014 im Amtsblatt zur

Wiener Zeitung verlautbart worden. Dadurch erhalte sie gemäß § 46 Abs. 2 iVm § 44 BewG rechtsverbindliche Kraft, und sei somit für die Abgabenbehörden verbindlich und einer näheren Prüfung nicht zugänglich. Die forstwirtschaftlich genutzten Flächen (forstwirtschaftliches Vermögen) des Betriebes betragen weniger als 100 Hektar. Es sei daher nach den Vorschriften des zweiten Abschnittes dieser Kundmachung zu bewerten. Gemäß § 9 Z 1 der Kundmachung sei der Wirtschaftswald Hochwald mit den in der Anlage 9 nach Baumartengruppen, Wachstumsstufen und Bringungslagen jeweils festgelegten Hektarsätzen zu bewerten.

Zu Punkt 4 des Vorbringens:

Die öffentlichen Gelder seien 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 seien. Es handle sich dabei um einen gesetzlich normierten Bewertungsmodus, der für die Abgabenbehörde verbindlich sei (vgl. ua. BFG 10.01.2017, RV/4100647/2016).

Mit **Vorlageantrag** vom 20.10.2017 wurde die Beschwerdeausführung im Wesentlichen wie folgt ergänzt:

[...] Betriebsergebnisse und Rückschlüsse auf den Reinertrag bzw. Reinverlust mit volatilen Erzeugerpreisen für landw. Güter in einem marktwirtschaftlichen Umfeld [...] seien im Grünen Bericht 2015 und dessen Vorgänger ersichtlich. Dieser werde explizit zum integralen Bestandteil der Beschwerde erklärt. Ebenso werden die vorherigen jährlichen Grünen Berichte zum integralen Bestandteil erklärt, um daraus die Reduzierung des Einkommens ableiten zu können bzw. die Nichtvalorisierung der Direktzahlungen ersichtlich zu machen und die Entwicklung der Beitragslast durch die gekoppelten Abgaben, die ständig valorisiert werden, belegen zu können.

Durch die Determinierung eines fiktiven gesetzlichen Reinertrages (fiktive Ertragskraft der Böden bzw. Doppelbelastung der Direktzahlungen mit Abgaben) werde ein tatsächlicher Reinverlust in unsachlicher Weise in einen jährlichen Reinertrag konvertiert mit dem Ergebnis, dass die an den Bescheid gekoppelten Abgaben laufend valorisiert werden und somit die wirtschaftliche Einheit in ihrer Substanz völlig aufgefressen werde. Im Ergebnis widerspiegle die Höhe dieses Einheitswertes nicht die gesetzliche Definition wieder. Der konkrete Bescheid in dieser Höhe heble das Ertragswertsystem durch fiktive, willkürliche gesetzliche Ertragszahlen des Bewertungsgesetzes 1955 durch das Bauern-Sozialversicherungsgesetz mit der exponentiellen wachsenden Beitragslast aus. Ein tatsächlicher Reinverlust werde unsachlich als gesetzlicher Reinertrag behandelt mit der gesetzlichen Folge, dass die daran gekoppelte Abgabenlast steige und somit den Reinverlust vergrößere.

Die Einbeziehung der Direktzahlung sei völlig unzulässig und rechtswidrig. Diese werde nur gewährt, wenn spezielle Leistungen erfüllt werden und erfolge somit nicht gegenleistungslos. Sei schon die Einbeziehung dem Grunde nach unzulässig bleibe unschlüssig, weshalb gerade 33% dieser Zahlung der gesetzlichen Definition entsprechen sollen. Gemäß §38 werde der Ertragswert je Hektar (Hektarsatz) für einen Hauptvergleichsbetrieb mit der Betriebskennzahl 100 auf EUR 2.400 EUR erhöht. Nachdem, wie dargelegt, ein Reinverlust dem Grunde nach 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.

Als Beweis beantragt werden die Parteieneinvernahme; der Grüne Bericht des Jahres 2015 und zuvor das Bauern-Sozialversicherungsgesetz (BSVG); die Anhörung des zuständigen Referenten der AMA über Direktzahlungen; die Anhörung des zuständigen Referenten der SVA der Bauern.

Die Kundmachung des BMF zur GZ BMF -010202/0100-VI/3/2014 sei gesetzwidrig, soweit sie gemäß §34 BewG die Ab- und Zuschläge des §32 BewG näher bestimme. Die Bestimmung des §38 Abs 1 BeWG erscheine verfassungswidrig zu sein.

Beantragt wird die Durchführung einer mündlichen Verhandlung, die Anpassung des Hektarsatzes sowie des Einheitswertes und die Aufhebung der Koppelung des Einheitswertes an Abgaben, die ausschließlich über eine fiktive gesetzliche Kapitalkomponente ermittelt werden.

Es wird angeregt, 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.

Mit **Vorlagebericht** vom 23.02.2018 legte die belangte Behörde die Beschwerde samt dem Bewertungsakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte in ihrer Stellungnahme aus, dass 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, der Abgabenbehörde nicht zustehe, da die Abgabenbehörden gemäß Art. 18 B-VG die geltenden gesetzlichen Bestimmungen zu vollziehen haben.

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

Der gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde mit Schreiben vom 20.09.2022 zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. betreibt eine Land- und Forstwirtschaft im Bezirk Zwettl.

Zum Stichtag 01.01.2014 gehörten zu dem unter EWAZ ***1*** erfassten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb insgesamt 14,9952 ha landwirtschaftlich genutzte Flächen mit einer Betriebszahl von 10,5 und 10,6525 ha forstwirtschaftlich genutzte Flächen.

Die forstwirtschaftlich genutzten Flächen teilen sich ein wie folgt:

Baumartengruppe	Altersgruppe	Wachstumsstufe	Fläche (ha)		
FI, TA, LÄ, ZI	0-40	schlecht	3,5000		
FI, TA, LÄ, ZI	41-80	schlecht	5,4525		
Summe FI, TA, LÄ, ZI			8,9525		
Laubholz	41-80	gut	1,7000		
Summe Laubholz			1,7000		
Anteil schlepperfahrbares Gelände an der Wirtschaftswald-Hochwaldfläche:					100,00%
Bringungslage im Wirtschaftswald-Hochwald:			1		

An öffentlichen Geldern iSd § 35 BewG wurden der Bf. im Jahr 2013 insgesamt 6.953,87 Euro ausbezahlt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht übermittelten Aktenteilen. Die im Einheitswertbescheid zum 01.01.2014 angeführten Parameter (Flächen, Bodenklimazahl etc.), denen die Abschläge zu Grunde gelegt wurden, weiters die der Berechnung des Hektarsatzes des Wirtschaftswald-Hochwaldes zugrunde gelegten Parameter sowie die Höhe der erhaltenen öffentlichen Gelder iSd § 35 BewG wurden nicht bestritten und sind daher als erwiesen anzusehen. Strittig ist die Erhöhung des Einheitswertes an sich.

Betreffend des von der 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 vorweg festzuhalten, dass der "Grüne Bericht" für die Durchführung der

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

Einer Parteieneinvernahme bedarf es nicht, da der Sachverhalt auf Grund der Ausführungen der belangten Behörde und der Beschwerdeführer geklärt ist. Ebenso bedarf es keiner Befragung der Referenten der AMA über Direktzahlungen 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.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Wenn sich die Bf. darauf beruft, dass der ermittelte Einheitswert nicht den tatsächlichen Reinertrag und der ermittelte forstwirtschaftliche Einheitswert nicht das tatsächliche forstwirtschaftliche Vermögen des Betriebes abbilde, ist Folgendes zu entgegnen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Bewertungsgesetz 1955 (in Folge: BewG 1955) werden die Einheitswerte für die wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens [...] in Zeitabständen von je neun Jahren allgemein festgestellt (Hauptfeststellung). Der Hauptfeststellung werden die Verhältnisse zu Beginn des Kalenderjahres (Hauptfeststellungszeitpunkt) zugrunde gelegt (Abs. 2). Die gemäß Abs. 1 festzustellenden Einheitswerte werden erst mit Beginn des jeweiligen Folgejahres wirksam [...] (Abs. 3).

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 Abs. 1 BewG 1955 gelten für landwirtschaftliche Betriebe die Grundsätze über die Bewertung nach Ertragswerten. Ertragswert ist gemäß Abs. 2 dieser Bestimmung 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 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. Bei der Beurteilung der nachhaltigen Ertragsfähigkeit sind die wesentlichen Umstände zu berücksichtigen, die den Wirtschaftserfolg beeinflussen: natürliche und wirtschaftliche Ertragsbedingungen (Abs. 3).

Wenn der Gesetzgeber den Begriff "Ertragswert" auf die angeführte Weise umschreibt, stellt er einen objektiven Bewertungsmaßstab auf und bedient sich dazu einer Fiktion. Es bedarf dieses objektiven Bewertungsmaßstabes, um zu vermeiden, dass sich bei der Einheitsbewertung unterschiedlich hohe Werte je nach der Intensität der Bodenbewirtschaftung durch den jeweiligen Betriebsinhaber ergeben (VwGH 27.9.1977, Zl. 825/76). Um derartige Unterschiede zu vermeiden, geht der Gesetzgeber gemäß § 34 Abs. 1 BewG 1955 bei der Bewertung aller landwirtschaftlichen Betriebe innerhalb des Bundesgebietes von einem Hauptvergleichsbetrieb aus, 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 vom Bundesminister für Finanzen nach Beratung im Bewertungsbeirat Vergleichsbetriebe ausgewählt und hinsichtlich ihrer Ertragsfähigkeit ins Verhältnis zum Hauptvergleichsbetrieb gesetzt (§ 34 Abs. 2 BewG 1955). Das Verhältnis zum Hauptvergleichsbetrieb wird in einem Hundertsatz (Betriebszahl) ausgedrückt. Die Betriebszahl des Hauptvergleichsbetriebes ist 100.

Nach § 37 BewG 1955 wird zur Feststellung des Einheitswertes für alle landwirtschaftlichen Betriebe der Vergleichswert nach den §§ 38 und 39 ermittelt.

Gemäß § 38 Abs. 1 BewG 1955 wird der Ertragswert je Hektar (Hektarsatz) für den Hauptvergleichsbetrieb (Betriebszahl 100) mit 2.400 Euro festgesetzt. Für die 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 gemäß Abs. 4 dieser Bestimmung 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 Vergleichswert ergibt sich nach § 39 Abs. 1 BewG 1955 für alle Betriebe aus der Vervielfachung des Hektarsatzes mit der in Hektar ausgedrückten Fläche des Betriebes. Bestimmte Teile des Betriebes, wie auszugsweise die nach den Vorschriften des § 46 forstwirtschaftlich genutzten Grundstücksflächen oder auch öffentliche Gelder nach den Vorschriften des § 35 sind bei der Feststellung des Einheitswertes gemäß § 39 Abs. 2 BewG 1955 gesondert zu bewerten. Teile des landwirtschaftlichen Betriebes, die unproduktives Land sind, scheiden für die Bewertung aus (Abs. 3).

Gemäß § 40 BewG 1955 sind unter bestimmten Voraussetzungen Zu- und Abschläge zum Vergleichswert vorgesehen.

Der Einheitswert eines landwirtschaftlichen Betriebes wird somit im Wege der vergleichenden Bewertung festgestellt. Durch die Erfassung des Einheitswertes ist weiterhin gewährleistet,

dass eine Pauschalierung durchgeführt werden kann und keine Aufzeichnungen geführt werden müssen. Dadurch kann auch die Grunderwerbsteuer vom Einheitswert festgesetzt werden (und nicht vom Verkehrswert). Die Böden werden nicht neu bewertet, aber aufgrund der Faktoren, die Einfluss auf die neuen Einheitswerte haben, kann der alte Einheitswert nicht einfach mit dem neuen Einheitswert verglichen werden (Landwirtschaftskammer Niederösterreich, EW-Hauptfeststellung, Fragen und Antworten zur Neuregelung ab 1. Januar 2015). (BFG 16.10.2017, RV/5101266/2017)

Bei der Feststellung der jeweiligen konkreten Betriebszahlen sind gemäß § 36 Abs. 1 BewG 1955 die tatsächlichen Verhältnisse hinsichtlich der im § 32 Abs. 3 BewG 1955 bezeichneten Ertragsbedingungen zugrunde zu legen. Hinsichtlich der natürlichen Ertragsbedingungen sind dabei die rechtskräftigen Bodenschätzungsergebnisse maßgebend. Für die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen (regionalwirtschaftliche Verhältnisse des Standortes, Entfernung der Betriebsflächen zum Hof, Größe und Hangneigung der Betriebsflächen) ist von ortsüblichen (durchschnittlichen) Verhältnissen auszugehen (§ 38 Abs. 4 BewG 1955). Für die Betriebsgröße sind gemäß § 36 Abs. 1 BewG 1955 die tatsächlichen Verhältnisse zu unterstellen. Hinsichtlich der übrigen Umstände, die die Ertragsfähigkeit beeinflussen können, sind gemäß § 36 Abs. 2 BewG 1955 – ohne Rücksicht auf die tatsächlichen Verhältnisse – die in der betreffenden Gegend als regelmäßig anzusehenden Verhältnisse zu unterstellen.

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.** (BFG 17.01.2022, RV/7100862/2018)

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).

Gemäß § 46 Abs. 2 BewG 1955 sind für die Bewertung des forstwirtschaftlichen Vermögens die §§ 30 bis 32 Abs. 2 und 4, §§ 35, 39 Abs. 1 zweiter Satz, § 39 Abs. 2 Z 1 lit b und die §§ 40, 41, 42 und 44 BewG 1955 entsprechend anzuwenden. Der forstwirtschaftliche Ertragswert ist gemäß § 46 Abs. 3 BewG 1955 ausgehend vom Hektarsatz eines nicht aussetzenden Betriebes mit regelmäßigen Altersklassen (Normalwaldbetrieb) und günstigen forstwirtschaftlichen Bewirtschaftungsbedingungen abzuleiten.

Nach § 44 BewG 1955 trifft das Bundesministerium für Finanzen nach Beratung im Bewertungsbeirat, der gemäß § 41 Abs. 1 BewG 1955 zur Sicherung einer wirksamen Durchführung der Vorschriften der §§ 34 und 36 zu bilden ist, über den Gegenstand der Beratung (§ 43 BewG 1955) die Entscheidung. Durch die Kundmachung der Entscheidungen im „Amtsblatt zur Wiener Zeitung“ erhalten diese für die Hauptfeststellung der Einheitswerte und für alle Fortschreibungen und Nachfeststellungen bis zur nächsten Hauptfeststellung rechtsverbindliche Kraft.

Die Beschreibung des Hauptvergleichsbetriebes und die rechtsverbindliche Feststellung der Betriebszahl für die landwirtschaftlichen Vergleichsbetriebe ist mit **Kundmachung** des Bundesministers für Finanzen über die Bewertungsgrundlagen für das landwirtschaftliche Vermögen zum 1. Jänner 2014 erfolgt (**BMF-010202/0100-VI/3/2014**).

Für die Bewertung von forstwirtschaftlichem Vermögen erfolgte nach **§ 46 Abs. 3** BewG die rechtsverbindliche Feststellung ua der Hektarsätze nach Beratung im Bewertungsbeirat durch Kundmachung im Amtsblatt zur Wiener Zeitung am 05.03.2014 (BMF-010202/0104-VI/3/2014). Danach erfolgt die Berechnung des Ertragswertes des forstwirtschaftlichen Vermögens über 10 ha bis einschließlich 100 ha gemäß Abschnitt 2. In § 9 Z 1 dieser Kundmachung finden sich in der Anlage 9 die nach Baumartengruppen, Wachstumsstufen und Bringungslagen getrennten Hektarsätze für die Holzbodenflächen des Wirtschafts-Hochwaldes.

Die Beschwerde richtet sich nicht gegen das Ausmaß der im bekämpften Bescheid herangezogenen Flächen und auch nicht gegen die Zuordnung zu den Unterarten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens. Unter Berücksichtigung der Abschläge für wirtschaftliche Ertragsbedingungen ergibt sich für die landwirtschaftlich genutzten Flächen ein Hektarsatz von 252,- Euro. Bei einer Fläche von 14,9952 ha ergibt sich daher ein Ertragswert von 3.778,79 Euro. Für die forstwirtschaftlich genutzten Flächen ergibt sich unter Berücksichtigung der Bringungslage, der Baumartengruppen, Altersgruppen, Wachstumsstufen sowie des Abschlages aufgrund Streulage bzw Riemenparzellen ein durchschnittlicher Hektarsatz von 157,07 Euro. Bei einer Fläche von 10,6525 ha ergibt dies einen Ertragswert von 1.673,19 Euro.

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 gesondert zu berücksichtigen und in Höhe von 33 % des im Vorjahr ausbezahlten Betrages anzusetzen.

Somit sind nur öffentliche Gelder der so genannten ersten Säule der gemeinsamen Agrarpolitik (einheitliche Betriebsprämien, Tierprämien, Mutterkuhprämien inklusive der Zusatzprämien, Mutterkuhprämien für Kalbinnen und Milchkuhprämien) tatsächlich gesondert im Einheitswert zu berücksichtigen. Diese Zahlungen an die einzelnen Betriebe sind von der Agrarmarkt Austria (AMA) elektronisch an die Finanzverwaltung zu übermitteln (§ 80 Abs. 6 Z 1 BewG) und vom Finanzamt als Grundlage für den Zuschlag heranzuziehen.

Zahlungen, die als Gegenleistung oder Ausgleich für entstandene Nachteile oder Minderungen geleistet werden – Zahlungen der zweiten Säule (Ausgleichszahlungen für benachteiligte Gebiete und Berggebiete sowie Prämien bei Teilnahme an Maßnahmen des Österreichischen Umweltprogrammes) und der dritten Säule (Investitionsförderungen) sind nicht von § 35 BewG 1955 erfasst.

Die für die gegenständliche Beschwerdesache maßgebliche, in § 35 BewG 1955 genannte Verordnung (EG) 73/2009 enthält in Artikel 2 ua. 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 1955 ein.

Ein Entfall der Anrechnung, wenn diese Prämien einen Ersatz für nicht Ertrag bringende Erzeugerpreise enthalten, ist dem Gesetz ebenso wenig zu entnehmen, wie ein Entfall für auf gepachtete Flächen entfallende Beträge. Der Ansatz mit 33 % ist dezidiert im Gesetz geregelt, weswegen diesbezüglich keinerlei Spielraum besteht (vgl. ua. BFG 16.10.2017, RV/5101266/2017; BFG 02.04.2020, RV/7100820/2018).

Im Jahr 2013 hat die Bf. öffentliche Gelder iSd § 35 BewG 1955 im Ausmaß von 6.953,87 Euro erhalten. Die Höhe des Betrages wurde nicht bestritten, sodass der Ansatz von 2.294,78 Euro gesetzteskonform vorgenommen wurde.

Soweit die Bf anregt, einen **Antrag an den Verfassungsgerichtshof** zu stellen, die beiden Kundmachungen BMF-010202/0100-VI/3/2014 sowie BMF-010202/0104-VI/3/2014 wegen Gesetzeswidrigkeit sowie die Bestimmung des § 38 Abs. 1 BewG 1955 wegen Verfassungswidrigkeit aufzuheben, ist auszuführen, dass abgesehen von dem Umstand, dass lediglich von einer nicht näher präzisierten Gesetz- bzw. Verfassungswidrigkeit gesprochen

wird, ein solcher Antrag durch das Bundesfinanzgericht aus folgenden Gründen nicht gestellt wird:

Gegen das System der Einheitswertfeststellung an sich ist nach ständiger Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes nichts einzuwenden, da es der Verfahrensökonomie und auch dem Gedanken der Bewertungsgleichmäßigkeit während eines überschaubaren Zeitraumes dient (VfSlg. 18.093/2007; 18.419/2008).

Auch hat der Verfassungsgerichtshof erkannt, dass der Gleichheitsgrundsatz es dem Gesetzgeber nicht verwehrt, ein mit Typisierungen und Schätzungen operierendes Bewertungsverfahren zu wählen (VfGH 06.10.2010, B 298/10). Der Gerichtshof hat auch das System der Einheitsbewertung nicht in Frage gestellt, sondern nur die historischen Einheitswerte als ungeeignete Bemessungsgrundlage für die Abgabenbemessung angesehen. Die Miteinbeziehung der regionalwirtschaftlichen und betrieblichen Verhältnisse durch Zu- und Abschläge und die Berücksichtigung öffentlicher Gelder führt nicht zur Verfassungswidrigkeit der Regelung.

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).

Auch das Bundesfinanzgericht hat bereits wiederholt - in Anlehnung an die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes - zum Ausdruck gebracht, dass es keine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Bewertungsgesetzes hegt (vgl. zB: BFG 10.01.2017, RV/4100647/2016, mwN; BFG 03.10.2017, RV/5101225/2017, mwN; BFG 12.03.2018, RV/2100013/2018, mwN).

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. Mit der oa Kundmachung des Bundesministers für Finanzen (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 rechtsverbindlich festgelegt.

Ebenso wurden mit der Kundmachung betreffend die Bewertung von forstwirtschaftlichem Vermögen (BMF-010202/0104-VI/3/2014), verlautbart im „Amtsblatt zur Wiener Zeitung“ am 05.03.2014, ua die Hektarsätze rechtsverbindlich festgelegt.

Diese beiden Kundmachungen dienen dazu, die Gleichmäßigkeit der Bewertung im ganzen Bundesgebiet zu sichern. Inwiefern die Kundmachung BMF-010202/0100-VI/3/2014, soweit sie die Zu- und Abschläge des § 32 BewG 1955 näher bestimmt, gesetzwidrig sein soll, wurde durch die Bf. nicht näher dargelegt und ist für das Bundesfinanzgericht auch nicht erkennbar.

Wenn in § 38 Abs. 1 BewG 1955 der Hektarsatz für den Hauptvergleichsbetrieb mit 2.400,- Euro festgestellt wird, vermag das Bundesfinanzgericht darin weder einen Widerspruch zu § 32 Abs. 2 BewG 1955 noch eine Verfassungswidrigkeit zu erblicken. Ein Antrag auf Gesetzesprüfung wurde vom Bundesfinanzgericht daher und auch im Hinblick auf die oa Judikatur nicht gestellt.

Beweisanträge:

Von Parteien beantragte Beweise sind gemäß § 183 Abs. 3 Bundesabgabenordnung (BAO) aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 BAO zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist auch abzusehen, wenn ua die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind. Gegen die Ablehnung der von den Parteien angebotenen Beweise ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig. Nach § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. 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).

Da die Beweisanträge der Bf. im Ergebnis alle darauf abzielen, welche tatsächlichen Erträge der zu bewertende Betrieb erzielen könnte und diese Tatsache für die Feststellung des Einheitswertes unerheblich ist, ist den Beweisanträgen nicht nachzukommen.

Aus den angegebenen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. 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.

Eine Revision ist im gegenständlichen Fall nicht zulässig, weil sich die Anwendung der geltenden Rechtslage aus den zitierten gesetzlichen Grundlagen ergibt; eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor. Die Frage der Verfassungskonformität des Bewertungsgesetzes stellt keine Rechtsfrage im Sinne der Subsumtion unter einen gesetzlichen Tatbestand dar, die vom Verwaltungsgerichtshof zu überprüfen ist, sondern ist deren Prüfung dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. September 2022