

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache des
1) Herrn Bf1, X. und der
2) Frau Bf2, X., gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 31. März
2016, EW-AZ x-x-x betreffend Einheitswert des land- u. forstwirtschaftlichen Betriebes
zum 1.1.2014, Hauptfeststellung mit Wirksamkeit 1.1.2015, nach Durchführung einer
mündlichen Verhandlung 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

Laut der beim Finanzamt Waldviertel am 22. Juli 2014 eingelangten Erklärung zur
Hauptfeststellung des Einheitswertes und Festsetzung des Grundsteuermessbetrages
land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zum 1.1.2014 gehören zu der wirtschaftlichen
Einheit landwirtschaftlich genutzte Flächen im Ausmaß von 11,3676 ha und
forstwirtschaftlich genutzte Flächen im Ausmaß von 9,9815 ha. Diese Flächen wurden –
neben den öffentlichen Geldern – der Berechnung des Einheitswertes zugrunde gelegt.

Vom Finanzamt Waldviertel wurde am 31. März 2016 unter dem Einheitswertaktenzeichen
x-x-x der Einheitswertbescheid zum 01.01.2014, Hauptfeststellung mit Wirksamkeit ab
1.1.2015, für den Grundbesitz in der EZ 1 KG Z. erlassen. Für diesen landwirtschaftlichen
Betrieb wurde der Einheitswert mit € 9.300,-- festgestellt. Dieser Betrag setzt sich
zusammen aus den landwirtschaftlich genutzten Flächen in der Höhe von € 5.483,73, den
forstwirtschaftlich genutzten Flächen in der Höhe von € 1.547,13 und den öffentlichen
Geldern in der Höhe von € 2.314,35, gesamt somit € 9.345,21, gerundet gemäß
§ 25 BewG daher € 9.300,--. Zugerechnet wurde dieser Einheitswert den beiden
Beschwerdeführern Herrn Bf1 jun. und Frau Bf2 mit je € 4.650,--.

Die Bewertung des landwirtschaftlichen Vermögens erfolgte auf der 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	29,9
Ab- bzw. Zuschläge für wirtschaftliche Ertragsbedingungen	
Wirtschaftliche Verhältnisse und übrige Umstände	- 19,70 %
Betriebsgröße (11,3676 ha)	- 13,00 %
Gesamtsumme Ab-/Zuschläge	- 32,70 % d.s. – 9,8
daher Betriebszahl (mindestens 1 bis höchstens 100)	20,1

Für die Betriebszahl 100 beträgt der Ertragswert je Hektar (Hektarsatz) gemäß § 38 BewG 2.400 Euro,

für die Betriebszahl 20,1 daher $2.400/100 \times 20,1 = € 482,40$

$11,3676 \text{ ha} \times € 482,40 = \text{Ertragswert der landwirtschaftlich genutzten Flächen } € 5.483,73$.

Die Bewertung des forstwirtschaftlichen Vermögens (Fläche unter 10 ha) erfolgte 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:

Laut der Anlage 13 beträgt der Hektarsatz für Wirtschaftswald-Hochwald im politischen Bezirk Y. (Land) € 155,00.

$9,9815 \text{ ha} \times € 155,00 = \text{Ertragswert der forstwirtschaftlich genutzten Flächen } € 1.547,13$.

Summe öffentliche Gelder € 7.013,18, davon gemäß § 35 BewG 33 % sind € 2.314,35.

Die Feststellung erfolgte auf Grund der Erklärung und der Aktenlage.

Gegen diesen Einheitswertbescheid wurde von den beiden Beschwerdeführern am 13. April 2016 eine Beschwerde eingebbracht. Diese wurde wie folgt begründet (ohne Hervorhebungen):

„1. Der von Ihnen ermittelte Einheitswert bildet nicht den tatsächlichen Reinertrag des Betriebes ab.

Im Bewertungsgesetz 1955 wird im § 32 der Reinertrag als Bewertungsgrundsatz definiert. Im § 32(2) wird der Ertragswert als der achtzehnfache Reinertrag festgelegt, welchen der Betrieb seiner wirtschaftlichen Bestimmung gemäß im Durchschnitt der Jahre erbringen kann. Dabei ist davon auszugehen, daß der Betrieb unter gewöhnlichen Verhältnissen, ordnungsmäßig, gemeinüblich und mit entlohnten fremden Arbeitskräften bewirtschaftet wird. Außerdem ist zu unterstellen, daß der Betrieb schuldenfrei ist und mit einem für die ordnungsgemäße, gemeinübliche Bewirtschaftung des Betriebes notwendigen Bestand an Wirtschaftsgebäuden ausgestattet ist.

Wenn ich diese Bewertungsgrundsätze meinen (unseren) Betrieb unterstelle, und den Betrieb mit entlohnnten fremden Arbeitskräften führe, erzielt dieser überhaupt keinen Reinertrag mehr. Somit ist Ihre Berechnung des Einheitswertes unrichtig.

2. Der von Ihnen ermittelte forstwirtschaftliche Einheitswert bildet nicht das tatsächliche forstwirtschaftliche Vermögen des Betriebes ab.

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

Wenn ich forstwirtschaftliche Tätigkeit meines Betriebes mit entlohnnten fremden Arbeitskräften bewerkstellige, von der Anpflanzung bis zur Ernte, lässt sich daraus kein Reinertrag mehr abbilden.

Weiters darf angeführt werden, dass der Reinertrag pro geschlägerten Festmeter Holz nur mehr ein Bruchteil dessen ausmacht, welcher er noch bei der letzten Hauptfeststellung 1988 definierte. Somit ist Ihre Bewertung des forstwirtschaftlichen Einheitswertes unrichtig.

3. Der Hauptvergleichsbetrieb ist ein fiktiver, in der Natur nicht existenter Betrieb.

Wie im Bewertungsgesetz 1955 § 34(1) festgelegt ist, wird für die Bewertung aller landwirtschaftlichen Betriebe innerhalb des Bundesgebietes von einem Hauptvergleichsbetrieb ausgegangen, der die besten natürlichen Ertragsbedingungen aufweist und bei dem sich die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen in ihrer Gesamtheit weder ertragsmindernd noch ertragshöhend auswirken. Die Bodenklimatezahl dieses Hauptvergleichsbetriebes ist mit der Wertzahl 100 anzunehmen.

Beim Hauptvergleichsbetrieb handelt es sich um einen fiktiven, in der Natur nicht real existierenden Betrieb. Somit ist die Ableitung des Hauptvergleichsbetriebes auch eine Fiktion und fachlich nicht begründbar.

Eine Erhöhung des Höchsthektarsatzes von 2289,- Euro auf 2400,- Euro widerspricht der tatsächlichen Einkommensentwicklung in der Landwirtschaft. Dies lässt sich auch mittels Agrarpreisindex 1988-2014 bzw. der Einkommensentwicklung laut Grünen Bericht beweisen. Da somit der Wert für den Bodenklimatezahl 100 eine Fiktion und fachlich nicht begründbar ist, sind somit alle Angaben der Vergleichsbetriebe und Musterbetriebe eine Fiktion und fachlich nicht begründbar. Somit ist auch die von Ihnen für meinen(unseren) Betrieb ermittelte Betriebszahl eine Fiktion und fachlich nicht begründbar. Unter Berücksichtigung der Grundsätze des §32(2)BewG 1955 spielt dies sowieso keine Rolle, da der Betrieb keinen Reinertrag mehr erwirtschaftet.

Somit ist der von Ihnen ermittelte Einheitswert unrichtig.

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

Laut Bewertungsgesetz 1955 §35 sind 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 ist fachlich nicht begründbar, da diese Zahlungen vom Staat ja als Beweis für einen nicht mehr ertragsbringenden Erzeugerpreis ausbezahlt werden. Weiters ist es nicht nachvollziehbar, warum auch die Direktzahlungen der gepachteten Flächen auf den Heimbetrieb angerechnet werden, da hierfür ein nachweisliches Pachtentgelt bezahlt werden muss. Dass die 33 vH der Direktzahlungen noch zum nicht ertragsbringenden Bodenwert(Betriebszahl mal 2400,-) hinzugerechnet werden ist weiters fachlich nicht begründbar. Unter Berücksichtigung des §32(2) des BewG 1955 kann mein(unser) Betrieb mit entlohnnten Arbeitskräften trotz Direktzahlungen keinen Reinertrag erwirtschaften. Somit ist die Einrechnung von 33 vH der Direktzahlungen nicht nachvollziehbar.

Aufgrund der oben angeführten Begründungen stelle(n)ich(wir) folgenden Antrag:

Der von Ihnen ermittelte und festgelegte Einheitswert ist fachlich nicht begründbar und widerspricht den tatsächlichen Reinerträgen meines (unseres) Betriebes.

Ich (Wir) ersuchen Sie, die Wiedereinrichtung des bisherigen Einheitswertes durchzuführen.

Dieser entspricht zwar auch nicht der tatsächlichen Ertragssituation des Betriebes, ist aber aufgrund der Verwaltungsökonomie von mir(uns) noch vertretbar.

Sollte dies von Ihnen aus nicht möglich sein, ersuche ich um Übermittlung des Reinertrages, welcher mein(unser) Betrieb unter Berücksichtigung des §32(2) mit entlohnnten fremden Arbeitskräften erwirtschaften kann. Bitte hier auch die Höhe der Aufwendungen und der Arbeitsstunden der fremden, entlohnnten Arbeitskräften zu übermitteln.“

Diese Beschwerde wurde vom Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung vom 9. Mai 2017 abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung wie folgt:

„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 Bodenklimatezahl 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 zugängig. 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 zugängig.

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 Y./Land einen Hektarsatz von 155 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).“

In dem gegen diese Erledigung eingebrachten Vorlageantrag wurde ergänzend ausgeführt:

Mit dem in Beschwerde gezogenen Feststellungsbescheid wird mir als Eigentümer einer Land -und Forstwirtschaft der Einheitswert zum 1.1.2014 Hauptfeststellung mit Wirksamkeit ab 1.1.2015 auf Grund der §§ 20 und 20 c des Bewertungsgesetzes 1955 (BeWG 1955) in Verbindung mit § 186 der Bundesabgabenordnung (BAO) neu festgestellt. Die neue Hauptfeststellung war nach mehr als 25 Jahren unumgänglich nachdem der VfGH eine Aktualisierung als notwendig erachtete weil sich die planwirtschaftlichen Elemente grundlegend durch marktwirtschaftliche Komponenten geändert haben. Bisher war der Aufbau des Einheitswertes ausschließlich auf die bodenreformatorische Komponente eines Betriebs reduziert.

Um daraus den Ertrag bzw. Reinertrag standardisiert ableiten zu können war der Angelpunkt das klassisch österreichische Marktordnungssystem. Die Zielsetzung war ein einheitlicher garantierter Erzeugerpreis.

Der Beitritt Österreichs zur EU mit 1.1.1995 brachte eine tief greifende Änderung der Rechtslage für den Bereich der Landwirtschaft. Die Erzeugerpreise wurden gesenkt und die bisherige Marktpreisstützung zurückgeführt. Als Ausgleich für die entstehenden Einkommensausfälle wurden nicht produktionsbezogene Direktzahlungen gewährt. Dadurch sollten die Verbraucherpreise für Nahrungsmittel gesenkt, die Wettbewerbsfähigkeit der Gemeinschaft gestärkt und der Agrarhaushalt entlastet werden.

Durch die Verschmelzung der bodenreformatorischen Komponente mit der betriebswirtschaftlichen Komponente wird in diesem Bescheid nun erstmals sichtbar, dass die Ertragslage eines Betriebes durch volatile Erzeugerpreise und flexiblen zweikomponenten Direktzahlungen nicht mehr standardisiert möglich ist weil es auch zu langjährigen Reinertragsverlusten kommen kann.

Betriebsergebnisse und Rückschlüsse auf den Reinertrag bzw. Reinverlust mit volatilen Erzeugerpreisen für landw. Güter in einem marktwirtschaftlichen Umfeld (Preisbildungsdeterminante ist Angebot und Nachfrage und nicht bodenreformatorische Parameter) sind im Grünen Bericht 2015 und deren Vorgänger ersichtlich. Dieser wird explizit zum integralen Bestandteil dieser Beschwerde erklärt:

<http://gruenerbericht.at/cm4/idownload/download/2-gr-bericht-terreich/1523-gb2015-pdf>

Ebenso werden die vorherigen jährlichen Grünen Berichte zum integralen Bestandteil erklärt um daraus die Reduzierung des Einkommens ableiten zu können bzw. die nicht Valosierung 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) wird ein tatsächlicher Reinverlust in unsachlicherweise 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 wird.

Im Ergebnis widerspiegelt die Höhe dieses Einheitswertes nicht die gesetzliche Definition wieder.

Der konkrete Bescheid in dieser Höhe hebelt das Ertragswertesystem durch fiktive willkürliche gesetzliche Ertragszahlen des Bewertungsgesetzes 1955 durch das Bauern Sozialversicherungsgesetz mit der exponentiellen wachsenden Beitragslast aus. Ein tatsächlicher Reinverlust wird unsachlich als gesetzlicher Reinertrag behandelt mit der gesetzlichen Folge das die daran gekoppelte Abgabenlast steigt und somit den Reinverlust vergrößert.

Die Einbeziehung der Direktzahlung ist völlig unzulässig und rechtswidrig. Diese wird nur gewährt, wenn spezielle Leistungen erfüllt werden und erfolgt somit nicht Gegenleistungslos. Ist schon die Einbeziehung dem Grunde nach unzulässig bleibt unschlüssig weshalb gerade 33% dieser Zahlung der gesetzlichen Definition entsprechen sollen.

Gemäß §38 wurde 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 vorliegt kann dieser Wert unmöglich den Anforderungen des §32 BeWG entsprechen, allenfalls sind 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 ist aber der Multiplikator des Ertragswertesystems auf Null zu setzen.

Beweis: Parteieneinvernahme

Grüner Bericht des Jahres 2015 und zuvor

*Bundesgesetz vom 11. Oktober 1978 über die Sozialversicherung der in der Land- und Forstwirtschaft selbständig Erwerbstätigen
(Bauern-Sozialversicherungsgesetz - BSVG)*

StF: BGBl. Nr. 559/1978 (NR: GP XIV RV 864 AB 1015 S. 102. BR: AB 1887 S. 379.)

*Anhörung des zuständigen Referenten der AMA über Direktzahlungen
Dresdner Strasse 70 A-1200 Wien*

*Anhörung des zuständigen Referenten der SVA der Bauern Ghegastraße 1,
A-1030 Wien*

Insofern die Kundmachung des BMF zur GZ BMF -010202/0100-VI/3/2014 gemäß §34 BeWG die Ab- und Zuschläge des §32 BeWG näher bestimmt, ist diese gesetzwidrig, zumal sie nicht geeignet ist, den konkreten Ertragswert im Sinne des §32 BeWG zu bestimmen. Die Bestimmung des §38 Abs 1 BeWG erscheint verfassungswidrig zu sein, zumal sie zu den Grundlagen des §32 Abs 2 BeWG im Widerspruch steht, denn ausgehend von den insgesamt rückläufigen Erträgen eine Erhöhung des Hektarsatzes des Hauptvergleichsbetriebes nicht im Sinne des Ertragswertesystems erfolgen kann.“

In der am 20. Februar 2018 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurden von den Beschwerdeführern die bisherigen Ausführungen im Beschwerdeverfahren wiederholt.

Besonders hervorgehoben wurde, dass sich trotz der negativen Einkommensentwicklung in der Landwirtschaft die Hektarsätze erhöht haben. Nicht nachvollziehbar und fachlich nicht begründbar ist die Aufnahme von öffentlichen Geldern in die Berechnung des Einheitswertes. Die Anträge auf Anhörung der Referenten der AMA und der SVA wurden nicht mehr aufrechterhalten.

Erwägungen

Nach Art. 18 Abs. 1 des Bundes-Verfassungsgesetzes (B-VG) darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden.

Diese Verfassungsbestimmung stellt den Angelpunkt für das im B-VG normierte Verhältnis zwischen Gesetz und Vollziehung dar. Damit ist – als wesentliches Element des rechtsstaatlichen Prinzips – die Bindung der gesamten Vollziehung (Verwaltung und Gerichtsbarkeit) an das Gesetz angeordnet (Legalitätsprinzip; siehe Walter-Mayer, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts, 6. Aufl. Wien 1988, Rz 569).

Dass Art. 18 B-VG ausdrücklich nur von der Verwaltung spricht und die Gerichtsbarkeit nicht nennt, ist historisch zu erklären; an der Geltung des Legalitätsgrundsatzes für die Justiz bestand bei der Schaffung des B-VG längst kein Zweifel mehr. Dass das Legalitätsprinzip auch für die Gerichtsbarkeit gilt, kann nicht ernstlich bestritten werden (siehe Walter-Mayer, Grundriss, Rz 572 unter Verweis auf Art. 140 B-VG) und entspricht herrschender Lehre (vgl. Öhlinger, Verfassungsrecht, 8. Überarb. Aufl., Rz 625). Die Gerichte sind – ebenso wie die Verwaltungsbehörden – verpflichtet, ihre Entscheidungen nur auf Grundlage der geltenden Gesetze und Verordnungen zu treffen. Sowohl die Abgabenbehörden als auch das Bundesfinanzgericht haben daher die Bestimmungen der Gesetze in der jeweils geltenden Fassung so lange anzuwenden, als sie dem Rechtsbestand angehören (vgl. BFG, 10.8.2016, RV/5100956/2016).

Das Bewertungsgesetz bezweckt eine weitmögliche Vereinheitlichung der für die verschiedenen Abgaben und Beiträge maßgebenden Bewertungsgrundlagen. Dies dient der Verwaltungsvereinfachung und auch der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, weil dadurch vermieden wird, dass für die einzelnen Abgaben verschiedene Werte für ein und dasselbe Wirtschaftsgut zum Ansatz gelangen.

Die Einheitswerte wurden durch die Hauptfeststellung an die derzeitigen ökonomischen Verhältnisse angepasst, um die pauschalierte Festsetzung der Steuern im land- und forstwirtschaftlichen Bereich weiter aufrecht zu erhalten. Die Alternativen dazu wären einerseits umfangreiche und aufwändige Aufzeichnungsverpflichtungen für die einkommensbezogenen Abgaben und Beihilfen und andererseits bei vermögensbezogenen Abgaben die Bewertung nach Verkehrswerten.

Die maßgeblichen Bestimmungen des Bewertungsgesetzes lauten zum maßgeblichen Zeitpunkt:

§ 20. 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.

§ 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 entlohnten fremden Arbeitskräften bewirtschaftet wird. Außerdem ist zu unterstellen, dass der Betrieb schuldenfrei ist und mit einem für die ordnungsgemäße, gemeinübliche Bewirtschaftung des Betriebes notwendigen Bestand an Wirtschaftsgebäuden ausgestattet ist.

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

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

2. die folgenden wirtschaftlichen Ertragsbedingungen:

- a) regionalwirtschaftliche Verhältnisse des Standortes,
- b) Entfernung der Betriebsflächen zum Hof,

c) Größe und Hangneigung der Betriebsflächen und

d) Betriebsgröße.

(4)

§ 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 Bodenklimatezahl (§ 16 Abs. 2 Bodenschätzungsgesetz 1970, BGBI. 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 Hauptvergleichsbetrieb 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; hierbei sind hinsichtlich der natürlichen Ertragsbedingungen die rechtskräftigen Ergebnisse der Bodenschätzung maßgebend (§ 16 Bodenschätzungsgesetz 1970, BGBI. 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 denjenigen 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)

§ 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) Der forstwirtschaftliche Ertragswert ist ausgehend vom Hektarsatz eines nicht aussetzenden Betriebes mit regelmäßigen Altersklassen (Normalwaldbetrieb) und günstigen forstwirtschaftlichen Bewirtschaftungsbedingungen abzuleiten. Die Hektarsätze für das forstwirtschaftliche Vermögen ergeben sich nach dem Verhältnis zum Normalwaldbetrieb und sind nach den verschiedenen in Betracht kommenden Baumarten, Ertragsklassen und erzielbaren Holzpreisen sowie vom Umstand, ob auf Grund der forstwirtschaftlichen Betriebsgröße eine überwiegend regelmäßige Nutzung möglich ist, zu differenzieren. Weichen die tatsächlichen Verhältnisse davon ab, erfolgt eine Berücksichtigung durch Zu- oder Abschläge. Zu diesem Zweck kann der Bundesminister für Finanzen nach Beratung in der forstwirtschaftlichen Abteilung des Bewertungsbeirates mit rechtsverbindlicher Kraft feststellen

1. von welchem Wert für die Flächeneinheit (Hektar) eines Betriebes mit überwiegend regelmäßiger forstwirtschaftlicher Nutzung und regelmäßigen Altersklassenverhältnis auszugehen ist (Hektarsatz);

2. mit welchem Hundertsatz des nach Z 1 festgestellten Hektarsatzes die einzelnen Altersklassen anzusetzen sind;

3. mit welchem Hektarsatz Mittelwald-, Niederwald- und Auwaldbetriebe, Schutz- oder Bannwälder und sonstige in der Bewirtschaftung eingeschränkte Wälder oder derartige Flächen innerhalb anderer Betriebe anzusetzen sind;

4. die forstwirtschaftliche Betriebsgröße, ab der überwiegend regelmäßige forstwirtschaftliche Nutzungen möglich sind.

(4) Bei der Feststellung der Hektarsätze nach Abs. 3 sind die tatsächlichen Verhältnisse hinsichtlich der natürlichen Ertragsbedingungen wie insbesondere Betriebsklassen, Holzarten, Standortbedingungen und Schäden weiters hinsichtlich der Vermarktungsmöglichkeiten und des Holzbestandes zugrunde zu legen. Hinsichtlich der übrigen Umstände und der Bewirtschaftungsbedingungen sind regelmäßige Verhältnisse zu unterstellen. Dies gilt insbesondere hinsichtlich des Bestandes an Betriebsmitteln und der Betriebsgröße. Als regelmäßig im Sinne des zweiten Satzes ist anzusehen, dass Nebenbetriebe, ausgenommen solche gemäß § 40 Z 1 lit. c, Sonderkulturen, Rechte und Nutzungen (§ 11) sowie Gebäude nicht vorhanden sind und Nebennutzungen nicht erzielt werden.

(5) Der ermittelte Ertragswert ist durch einen Abschlag zu vermindern oder durch einen Zuschlag zu erhöhen, wenn die tatsächlichen Verhältnisse der im Abs. 4 zweiter bis vierter Satz bezeichneten Ertragsbedingungen von den regelmäßigen Verhältnissen, die bei der Feststellung der Hektarsätze unterstellt worden sind, wesentlich abweichen und diese Abweichung zu einer wesentlichen Minderung oder Steigerung der Ertragsfähigkeit führt. § 40 Z 2 gilt entsprechend. Das Wohngebäude des Betriebsinhabers oder der seiner Wohnung dienende Gebäudeteil gehört abweichend von § 32 Abs. 4 nicht zum forstwirtschaftlichen Vermögen. Gehört das Wohngebäude zu Grundstücksflächen, die gemäß Abs. 6 zu bewerten sind, findet § 33 entsprechend Anwendung.

(6) Bei der Feststellung des Einheitswertes eines forstwirtschaftlichen Betriebes sind landwirtschaftlich genutzte Grundstücksflächen unbeschadet der Bestimmungen des § 39 Abs. 2 Z 1 durch Ermittlung des Hektarsatzes nach dem Verhältnis ihrer Ertragsfähigkeit zu derjenigen der landwirtschaftlichen Vergleichsbetriebe zu bewerten. Die Bestimmungen des § 39 Abs. 2 Z 3, 4 und 5 sowie § 39 Abs. 3 und 4 gelten entsprechend.

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 (Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 34/Allgemeines).

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 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 entlohnten 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 Musterbetrieb 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. Gemäß § 36 BewG sind für die natürlichen Ertragsbedingungen die rechtskräftigen Bodenschätzungsergebnisse maßgebend. Hinsichtlich der wirtschaftlichen Ertragsbedingungen (regionalwirtschaftliche Verhältnisse des Standortes, Entfernung von den Betriebsflächen zum Hof und Größe und Hangneigung der Betriebsflächen) ist von ortsüblichen (durchschnittlichen) Verhältnissen auszugehen (§ 38 Abs. 4 BewG). 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).

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 denjenigen der Vergleichsbetriebe ermittelt. Gerade diese Vorgangsweise sichert eine gleichmäßige Bewertung aller landwirtschaftlichen Betriebe im gesamten Bundesgebiet.

Mit Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertungsgrundlagen für das landwirtschaftliche Vermögen zum 1. Jänner 2014 (GZ: BMF 010202/0100-VI/3/2014 vom 28. Februar 2014, verlautbart im „Amtsblatt zur Wiener Zeitung“ am 4. März 2014) wurden die natürlichen und wirtschaftlichen Ertragsbedingungen des (fiktiven) Hauptvergleichsbetriebes beschrieben sowie die Betriebszahlen für die landwirtschaftlichen Vergleichsbetriebe festgestellt. Durch die gewählte Form der Kundmachung mit Verordnungscharakter sind sowohl die Finanzämter als auch das Bundesfinanzgericht an die Bewertungsrichtlinien des Bundesministers für Finanzen gebunden. Die inhaltliche Prüfung bleibt dem Verfassungsgerichtshof mittels Verordnungsprüfung gemäß Art. 139 B-VG vorbehalten.

Der Einheitswert eines landwirtschaftlichen Betriebes wird somit im Wege der vergleichenden Bewertung festgestellt, wobei hinsichtlich der natürlichen Ertragsbedingungen die tatsächlichen Verhältnisse des zu bewertenden Betriebes zugrunde gelegt werden. Diese werden im Wege der Bodenschätzung ermittelt und in der Bodenklimatezahl ausgedrückt. Bezuglich der wirtschaftlichen Ertragsbedingungen der äußeren und inneren Verkehrslage werden dabei für den zu bewertenden Betrieb nicht tatsächliche, sondern ortsübliche Verhältnisse unterstellt.

Die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen können sich nun (bezogen auf die Bodenklimatezahl) ertragsmindernd oder ertragserhöhend auswirken. Inwieweit die in der obigen Kundmachung angeführten Merkmale der wirtschaftlichen Ertragsbedingungen die Ertragsfähigkeit der Vergleichsbetriebe beeinflussen, wurde nach Beratung im Bewertungsbeirat für die einzelnen Vergleichsbetriebe vom Bundesminister für Finanzen rechtsverbindlich festgestellt und findet in den jeweiligen Betriebszahlen den entsprechenden Niederschlag.

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.

Hinsichtlich der natürlichen Ertragsbedingungen ist davon auszugehen, dass die Bodenschätzung unter anderem die Feststellung der Ertragsfähigkeit auf Grund der natürlichen Ertragsbedingungen (Bodenbeschaffenheit, Geländegestaltung, klimatische Verhältnisse, Wasserverhältnisse) umfasst. Dies bestimmt § 1 Abs. 2 des Bodenschätzungsgesetzes 1970 (BoSchätzG).

Die Grundlage für die Bewertung des forstwirtschaftlichen Vermögens bilden die gemäß § 46 Abs. 3 BewG vom Bundesminister für Finanzen verordneten Kundmachungen. (Laut Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung von forstwirtschaftlichem Vermögen (GZ: BMF 010202/0104-VI/3/2014 vom 28. Februar 2014, verlautbart im „Amtsblatt zur Wiener Zeitung“ am 5. März 2014 in der Fassung der Kundmachung vom 30. Dezember 2014) werden Kleinstbetriebe gemäß § 14 nach der Anlage 13 bewertet. Die Überschrift der Anlage 13 lautet: „Hektarsätze für Betriebe

mit nicht mehr als 10 Hektar Waldfläche“. Für den politischen Bezirk Y. und Stadt Y. U. wurde in dieser Anlage der Hektarsatz mit € 155,-- festgestellt. Wie bereits oben erwähnt, sind durch die gewählte Form der Kundmachung mit Verordnungscharakter sowohl die Finanzämter als auch das Bundesfinanzgericht an die Bewertungsrichtlinien des Bundesministers für Finanzen gebunden.

Die einzelnen Kundmachungen, sowohl jene über die Bewertungsgrundlagen für das landwirtschaftliche Vermögen als auch die über die Bewertung von forstwirtschaftlichem Vermögen dienen dazu, die Gleichmäßigkeit der Bewertung im ganzen Bundesgebiet zu sichern. Dieses Ziel widerspricht nicht dem Gleichheitsgebot. Die Mittel zur Zielerreichung sind auch nicht sachwidrig. Eine Gesetzwidrigkeit kann in diesen Kundmachungen nicht erblickt werden.

§ 32 Abs. 2 definiert den Begriff „Ertragswert“ als das Achtzehnfache des Reinertrages, den der Betrieb seiner wirtschaftlichen Bestimmung gemäß im Durchschnitt der Jahre nachhaltig erbringen kann. Der Gesetzgeber stellt einen objektiven Bewertungsmaßstab auf und bedient sich dazu einer Fiktion. Bei der Bewertung aller landwirtschaftlichen Betriebe innerhalb des Bundesgebietes wird 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). Wenn nun in § 38 Abs. 1 BewG der Hektarsatz für diesen Hauptvergleichsbetrieb mit € 2.400,-- festgestellt wird, kann darin auf keinen Fall ein Widerspruch zu § 32 Abs. 2 BewG erblickt werden.

Aufgrund der zitierten Gesetzesstellen 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. Der Einheitswert eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ist unter Zugrundelegung der Ergebnisse der Bodenschätzung im Vergleich zu den in Frage kommenden Vergleichsbetrieben zu ermitteln. Folglich ist die von den Beschwerdeführern behauptete Einkommensentwicklung der österreichischen Bauern für die Feststellung des Einheitswertes im geltenden System irrelevant. Entsprechende Berichte, Statistiken oder Analysen dürfen aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlautes nicht berücksichtigt werden.

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 € 482,40. Bei einer Fläche von 11,3676 ha ergibt sich für die landwirtschaftlich genutzten Flächen ein Ertragswert von € 5.483,73. Der Hektarsatz für die forstwirtschaftlich genutzten Flächen beträgt, wie oben erwähnt, € 155,--. Bei einer Fläche von 9,9815 ha beträgt der Ertragswert dafür € 1.547,13.

Weiter sind nach § 35 BewG 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 vH 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.

Unter die Zahlungen der ersten Säule fallen die einheitliche Betriebspromäie, die Mutterkuhprämie inklusive der Zusatzprämie, die Mutterkuhprämie für Kalbinnen und die Milchkuhprämie. 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 Umweltprogramms) und der dritten Säule (Investitionsförderungen) sind nicht von § 35 BewG erfasst. § 35 BewG bestimmt, dass 33 % der im Kalenderjahr vor dem jeweiligen Stichtag ausbezahlten zu berücksichtigenden öffentlichen Gelder anzusetzen sind.

Im gegenständlichen Fall wurden die Zahlungen für das Jahr 2013 mit dem Betrag von € 7.013,18 mitgeteilt. Der Ertragswert für öffentliche Gelder ist mit 33 % dieser Zahlungen anzusetzen, was einen Betrag von € 2.314,35 ergibt. 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 für die Finanzverwaltung keinerlei Spielraum besteht.

Die gesonderte Berücksichtigung ist deswegen erforderlich, weil es sich um einen wesentlichen Ertragsfaktor eines landwirtschaftlichen Betriebes handelt.

Von den Beschwerdeführern wird angeregt, dass ein Antrag an den Verfassungsgerichtshof gestellt wird, die Verfassungsmäßigkeit zu prüfen. Aus Art. 140 Abs. 1 Z. 1 lit. a B-VG geht hervor, dass für ein Verwaltungsgericht die Antragsmöglichkeit zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen beim Verfassungsgerichtshof besteht. Voraussetzung eines solchen Antrages durch das Verwaltungsgericht sind dessen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen.

Der Verfassungsgerichtshof hat sich mit der Frage der Verfassungsmäßigkeit des Bewertungsgesetzes wiederholt befasst. Zu Geschäftszahl B 298/10 hat er unter Hinweis auf das Erkenntnis B 1534/2007 erkannt, dass der Gleichheitsgrundsatz es dem Gesetzgeber nicht verwehrt, ein Bewertungsverfahren zu wählen, das verwaltungsökonomischen Anforderungen gerecht wird und mit Typisierungen und Schätzungen operiert.

Der Verfassungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass ein Bewertungsverfahren, welches das Ziel verfolgt, die Werte für bestimmte wirtschaftliche

Einheiten oder Wirtschaftsgüter zu bestimmten Stichtagen mit verbindlicher Wirkung für einen längeren Zeitraum und mehrere Abgaben festzustellen, der Verwaltungsökonomie dient. Das System der Einheitsbewertung wurde daher vom Verfassungsgerichtshof nicht in Frage gestellt (vgl. VfGH 2.3.2011, G 150/10 betreffend Stiftungseingangssteuer), aber die „historischen Einheitswerte“ – sind in Abhängigkeit vom Einzelfall – als Bemessungsgrundlage für die Abgabenbehörde ungeeignet (VfGH 7.3.2007, G 54/06 – Erbschaftssteuer- und VfGH 2.12.2008, G 119/08 – Schenkungssteuer).

Im Hinblick auf die bereits genannten verwaltungsökonomischen Anforderungen des gewählten Bewertungsverfahrens, die durch den Verfassungsgerichtshof mehrfach bestätigt worden sind, vermag das Bundesfinanzgericht in der Nichtberücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse sowie der Berücksichtigung der von den Beschwerdeführern von der AMA erhaltenen öffentlichen Gelder eine Verfassungswidrigkeit nicht erkennen.

Ein Antrag auf Gesetzesprüfung wurde aus diesen Gründen vom Bundesfinanzgericht nicht gestellt.

Die Feststellung des Einheitswertes ergibt sich eindeutig aus der vorliegenden Aktenlage. Eine weitere Beweisaufnahme durch Zeugeneinvernahmen kommt nicht in Betracht, da der Akteninhalt eindeutig ist und keine Zweifel offen lässt. Der sogenannte „Grüne Bericht“ ist für die Durchführung der Bewertung nicht maßgeblich, diese richtet sich nach den gesetzlichen Anforderungen des Bewertungsgesetzes.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer 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 Verfassungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Der Einheitswert zum 01.01.2014 wurde entsprechend der verbindlichen Kundmachungen ermittelt. Die Lösung einer Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, liegt nicht vor. Gegen diese Entscheidung ist eine Revision nicht zulässig.

Wien, am 22. Februar 2018

