

Besteuerung nach Durchschnittssätzen**Verfassungswidrigkeit der Pauschalierung von Land- und Forstwirten aufgrund überholter Einheitswerte?****Weitere offene Fragen durch historische Einheitswerte**

VON MAG. DIPL.-ING. DR. HERMANN PEYERL\*)

Die Aufhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer löst Bedenken hinsichtlich der Verfassungskonformität weiterer einheitswertgebundener Abgaben aus.<sup>1)</sup> Dabei ist unter anderem an die Durchschnittssatzbesteuerung<sup>2)</sup> der Land- und Forstwirtschaft zu denken. Vom Einheitswert hängt einerseits der Eintritt einer Buchführungsverpflichtung ab (§ 125 Abs. 1 lit. b BAO) und andererseits bestehen außerhalb der Buchführungspflicht ebenso in Abhängigkeit vom Einheitswert verschiedene Pauschalierungsmöglichkeiten (vgl. LuF PauschVO). Daneben können nichtbuchführungspflichtige Land- und Forstwirte nach § 22 UStG auch von einer umsatzsteuerlichen Pauschalierung Gebrauch machen. In Anbetracht der großen Bedeutung der einkommen- und umsatzsteuerlichen Durchschnittssatzbesteuerung für die land- und forstwirtschaftliche Praxis<sup>3)</sup> widmet sich der folgende Beitrag der Frage, ob die Pauschalierung aufgrund der jahrzehntealten Einheitswerte einer Prüfung nach dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz standhält.

**1. Die Ausgangslage**

Der VfGH hat mit seinem Erkenntnis vom 7. 3. 2007<sup>4)</sup> die Erbschaftssteuer aufgrund der unzulässigen pauschalen Vervielfältigung historischer Einheitswerte als gleichheitswidrig aufgehoben. Aus den gleichen Erwägungen ist mittlerweile auch die Aufhebung der Schenkungssteuer erfolgt.<sup>5)</sup> Der VfGH kritisiert dabei nicht die Anwendung besonderer Bewertungsvorschriften für Liegenschaften, wie sie im System der Einheitswertermittlung zum Ausdruck kommen. Auch gegen eine Bewertung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe nach dem Ertragswert hegt der VfGH keine prinzipiellen Bedenken, sofern das Verfahren sachgerecht ist. Verfassungsrechtlich unzulässig – weil nicht realitätsgerecht – ist jedoch der Ansatz des dreifachen Einheitswertes. Durch die Unsachlichkeit der Heranziehung veralteter Einheitswerte ergeben sich allerdings nicht nur für die Erbschafts- und Schenkungssteuer, sondern auch für eine Reihe weiterer Abgaben verfassungsrechtliche Bedenken.<sup>6)</sup> Dabei ist an die Grunderwerbsteuer, die Gerichtsgebühren, die Grundsteuer, die Bodenwertabgabe sowie die Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, die Beiträge land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zum FLAF und den Zuschlag zur bäuerlichen Unfallversicherung zu denken. Auch hinsichtlich der Beiträge zur bäuerlichen Sozialversicherung, die gem. § 2 Abs. 2 i. V. m. § 23 Abs. 2 BSVG sowie § 3 Abs. 2 i. V. m. § 30 Abs. 1 BSVG auf Basis des Einheitswertes bemessen werden, entsteht eine verfassungsrechtliche Diskussion.<sup>7)</sup> In der Literatur bislang nicht besprochen, aber ebenfalls von maßgeblicher Bedeutung ist die

\*) Mag. Dipl.-Ing. Dr. Hermann Peyerl ist Universitätsassistent am Department für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften der Universität für Bodenkultur Wien und Lektor an der Fachhochschule des bfi Wien.

1) Fellner, Und jetzt: Auch weitere einheitswertabhängige Geldleistungen verfassungswidrig? SWK-Heft 10/2007, Seite S 390; ders., Bewertung von Grundbesitz verfassungswidrig – Reformen jahrzehntelang verschleppt, RdW 2006, 794.

2) Die Begriffe „Durchschnittssatzbesteuerung“ und „Pauschalierung“ werden synonym verwendet.

3) Schätzungen zufolge akzeptieren 90 % der steuerpflichtigen Land- und Forstwirte diese Gewinnermittlungsmethode. Vgl. Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte<sup>3</sup> (2007) 33.

4) VfGH 7. 3. 2007, G 54/06.

5) VfGH 15. 6. 2007, G 23/07.

6) Fellner, SWK-Heft 10/2007, Seite S 390.

7) So der Beitrag „Versicherung gemäß Einheitswert“ in der Wiener Zeitung vom 3. 8. 2007, 25.

Frage, ob sich durch die aktuellen Entscheidungen des VfGH verfassungsrechtliche Bedenken für die land- und forstwirtschaftliche Durchschnittssatzbesteuerung in der Einkommen- und Umsatzsteuer ergeben.

## 2. Der Einheitswert und die Durchschnittssatzbesteuerung in der Land- und Forstwirtschaft

### 2.1. Das System der Einheitsbewertung

Als Einheitswerte werden nach § 19 BewG die für wirtschaftliche Einheiten oder Unter-einheiten gesondert festgestellten Werte bezeichnet. Für land- und forstwirtschaftliches Vermögen stellt der Einheitswert einen Ertragswert (§ 32 BewG) dar, in den einerseits die natürlichen Ertragsbedingungen (§ 1 Abs. 2 Z 2 BoSchätzG) wie Bodenbeschaffenheit, Geländegestaltung, klimatische Verhältnisse und Wasserverhältnisse sowie andererseits die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen Eingang finden. Die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen umfassen die äußere und innere Verkehrslage eines Hofes sowie die Betriebsgröße.

In Abständen von neun Jahren hat durch die sog. Hauptfeststellung eine Aktualisierung der Einheitswerte zu erfolgen (§ 20 BewG). Tatsächlich wurde die letzte Hauptfeststellung für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen jedoch 1988 durchgeführt.<sup>8)</sup> Die zum 1. 1. 1997 vorgesehene Hauptfeststellung wurde auf den 1. 1. 2001 und diese wiederum auf den 1. 1. 2010 verschoben (§§ 20a und 20b BewG).<sup>9)</sup>

### 2.2. Die land- und forstwirtschaftliche Gewinnpauschalierung

Für land- und forstwirtschaftliche Betriebe besteht die Möglichkeit einer Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen aufgrund der nach § 17 Abs. 4 und 5 EStG erlassenen LuF PauschVO 2006.<sup>10)</sup> Von der Pauschalierung werden alle regelmäßig im Betrieb anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge erfasst (§ 1 Abs. 4 LuF PauschVO). Im Detail sieht die Verordnung vor, dass nichtbuchführungspflichtige Land- und Forstwirte ihren steuerlichen Gewinn in Abhängigkeit von der auf Basis des Einheitswertes definierten Betriebsgröße im Wege einer Voll- oder Teilpauschalierung ermitteln können.<sup>11)</sup> Die Inanspruchnahme dieser pauschalen Gewinnermittlung ist bei Erfüllung aller in der Verordnung genannten Voraussetzungen ein unabdingbares Recht des Steuerpflichtigen.<sup>12)</sup> Buchführungspflicht besteht hingegen dann, wenn der Einheitswert eines Betriebes zum 1. 1. eines Jahres 150.000 Euro überschreitet (§ 125 Abs. 1 lit. b BAO). Daneben zieht § 125 Abs. 1 lit. a BAO eine Umsatzgrenze, nach der Buchführungspflicht besteht, sofern der Umsatz in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren jeweils 400.000 Euro übersteigt. Freiwillig können auch unterhalb dieser Grenzen Bücher oder eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung geführt werden. Damit steht es jedem Land- und Forstwirt offen, seine Einkünfte im Wege vollständiger Aufzeichnungen zu ermitteln. Dies ist einerseits aus verfassungsrechtlicher Sicht geboten (siehe unten) und andererseits erforderlich, weil im Rahmen der Pauschalierung gem. § 13 LuF PauschVO keine Verluste entstehen dürfen.

Bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes von bis zu 65.500 Euro bzw. einem forstwirtschaftlichen (Teil-)Einheitswert von bis zu 11.000 Euro kann der Gewinn gem. § 2 Abs. 1 bzw. § 3 LuF PauschVO durch Vollpauschalierung ermittelt werden. Dabei ist vom maßgebenden Einheitswert der selbstbewirtschafteten Fläche –

<sup>8)</sup> SWK-Heft 18/1989, Seite 19, A IV.

<sup>9)</sup> Vgl. ÖStZ 1996, 412; ÖStZ 2000, 556.

<sup>10)</sup> BGBl. II Nr. 258/2005.

<sup>11)</sup> Vgl. Brauner, Die Land- und forstwirtschaftliche Pauschalierungs-Verordnung 2006, VWT 4/2006, 34; Jilch/Kaluza, Die Landwirtepauschalierung für die Jahre 2006 bis 2010, SWK-Heft 23/24/2006, Seite S 655; Petschnigg, Neue Pauschalierungsverordnung für Land- und Forstwirte ab 2006, SWK-Heft 26/2005, Seite S 755; Zapfl, Was verbirgt sich hinter dem Begriff „Pauschalierter Landwirt“? taxlex 2006, 395.

<sup>12)</sup> VfGH 6. 10. 1987, 87/13/0102; 20. 12. 1982, 17/1266/80.

das ist der Einheitswert der Eigenflächen zuzüglich des Einheitswertanteils von Zupachtungen und abzüglich des Einheitswertanteils von Verpachtungen – der sog. Grundbetrag mittels Durchschnittssatz von 39 % zu ermitteln. Der Gewinn ergibt sich nach Berücksichtigung der in § 11 LuF PauschVO taxativ aufgezählten gewinnerhöhenden und gewinnmindernden Beträge. Liegt der Einheitswert eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes über 65.500 Euro bzw. der forstwirtschaftliche (Teil-)Einheitswert über 11.000 Euro, dann besteht die Möglichkeit einer Teilpauschalierung (§ 3 Abs. 2 bzw. § 8 LuF PauschVO). Die Gewinnermittlung knüpft hier nicht am Einheitswert, sondern an den tatsächlichen Betriebseinnahmen, von denen pauschale Ausgabensätze abgezogen werden können, an.

### 2.3. Die land- und forstwirtschaftliche Umsatzsteuerpauschalierung

Nichtbuchführungspflichtige Land- und Forstwirte unterliegen gem. § 22 Abs. 1 UStG in Übereinstimmung mit Art. 296 Abs. 1 der (neu gefassten) EG-Mehrwertsteuerrichtlinie<sup>13)</sup> grundsätzlich auch einer umsatzsteuerlichen Durchschnittssatzbesteuerung. Die Steuer auf die im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführten Umsätze beträgt bei Lieferungen und sonstigen Leistungen an Unternehmer 12 % und bei Nicht-Unternehmern 10 %. Der Umsatzsteuer werden Vorsteuerbeträge in gleicher Höhe zugerechnet. Im Ergebnis bewirkt diese Regelung eine Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens, da Land- und Forstwirte weder entsprechende Aufzeichnungen führen, noch Umsatzsteuer mit dem Finanzamt abrechnen müssen. Das UStG ermöglicht in § 22 Abs. 6 jedoch eine Option zur Regelbesteuerung, die den Land- und Forstwirt für einen Zeitraum von jeweils mindestens fünf Kalenderjahren bindet.

Auch die umsatzsteuerliche Durchschnittssatzbesteuerung steht in Verbindung zum Einheitswert eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. Die Möglichkeit der Anwendung von § 22 Abs. 1 UStG hängt von der einheitswert- bzw. umsatzgebundenen Ausnahme (§ 125 Abs. 1 BAO) eines Land- und Forstwirtes von der Buchführungspflicht ab.

### 3. Verfassungsrechtliche Anforderungen an Pauschalierungen im Abgabenrecht

Der VfGH hält in seiner ständigen Rspr. Pauschalierungen im Steuerrecht für grundsätzlich zulässig.<sup>14)</sup> Das Wesen einer Pauschalierung liegt darin, dass für die Berechnung nicht von konkretisierten Tatbeständen, sondern von einem aufgrund von erfahrungsgestützten Erwartungen angenommenen Durchschnitt ausgegangen wird.<sup>15)</sup> Es handelt sich um Durchschnittsbetrachtungen, die auf den Regelfall abstellen. Dass es dadurch zu Härtefällen kommt, macht ein Gesetz nicht gleichheitswidrig.<sup>16)</sup> Eine Pauschalierung nimmt also von Gesetzes wegen in Kauf, dass die zugrunde liegende Durchschnittsbetrachtung bei vielen Steuerpflichtigen zu einer Überschreitung oder auch Unterschreitung führt.<sup>17)</sup> Dem Steuerpflichtigen steht aber jedenfalls die Besteuerung nach tatsächlichen Werten offen (vgl. etwa § 17 Abs. 2 und 3 EStG oder § 22 Abs. 6 UStG). Gerechtfertigt wird die Zulässigkeit von Pauschalierungen mit der Vermeidung eines unwirtschaftlichen Verwaltungsaufwandes.<sup>18)</sup>

Damit eine pauschale Regelung sachlich begründbar ist und dem Gleichheitsprinzip gerecht wird, ist es jedenfalls erforderlich, dass diese den Erfahrungen des täglichen Lebens entspricht und im Interesse der Verwaltungsökonomie liegt.<sup>19)</sup> Sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlungen werden als verfassungswidrig qualifiziert.<sup>20)</sup>

<sup>13)</sup> Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.

<sup>14)</sup> VfGH 2. 10. 1987, B 164/86; 26. 2. 1988, B 552/87.

<sup>15)</sup> VwGH 13. 11. 1987, 86/17/0175.

<sup>16)</sup> VfGH 26. 2. 1988, B 552/87.

<sup>17)</sup> VfGH 24. 9. 1984, B 429/80.

<sup>18)</sup> VfGH 13. 6. 1981, B 319/77.

<sup>19)</sup> VfGH 26. 2. 1983, B 527/79.

<sup>20)</sup> VfGH 2. 10. 1987, B 164/86; 26. 2. 1988, B 552/87.

Diesbezüglich kann es auch erforderlich sein, die pauschalen Maßstäbe im Zeitablauf anzupassen, damit die Grenze der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit nicht irgendwann überschritten wird.<sup>21)</sup> Eine Pauschalierung darf auch nicht derart gestaltet sein, dass die Mehrzahl der Fälle gar nicht darunter fällt.<sup>22)</sup>

Die Literatur nimmt teilweise eine skeptische Haltung gegenüber der Zulässigkeit von Pauschalierungen im Allgemeinen und der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung im Speziellen ein. *Doralt*<sup>23)</sup> kritisiert etwa, dass die Durchschnittssätze nicht den Erfahrungswerten entsprechen würden. Diesen und ähnlichen Vorwürfen hat die Gesetzgebung bereits mehrmals durch Einführung zusätzlicher Aufzeichnungspflichten entgegengewirkt.<sup>24)</sup> Schließlich dienen Durchschnittssätze auch nicht der Begünstigung oder Benachteiligung des Steuerpflichtigen, sondern einer vereinfachten, verwaltungsökonomischen Ermittlung der Besteuerungsgrundlage.<sup>25)</sup> So führt die Pauschalierung bei extensiv geführten land- und forstwirtschaftlichen Betrieben bereits seit einigen Jahren tendenziell zu wesentlich höheren Einkünften, als dies bei einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung der Fall ist.<sup>26)</sup>

#### 4. Der Gleichheitssatz als Maßstab für die land- und forstwirtschaftliche Pauschalierung

Der in Art. 7 B-VG und Art. 2 StGG normierte Gleichheitssatz verlangt, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Eine Ausnahme davon besteht nur, wenn eine sachliche Rechtfertigung für eine Differenzierung vorliegt. Sachlich gerechtfertigt sind Ungleichbehandlungen dann, wenn sie in der Verschiedenheit der objektiven Lebensverhältnisse ihren Grund finden.<sup>27)</sup> Zu den Wertmaßstäben, die eine ungleiche abgabenrechtliche Regelung sachlich rechtfertigen, zählen unter anderem die bereits genannten verwaltungsökonomischen Gründe. In diesem Zusammenhang ist auf die Methode der Pauschalierung zurückzukommen, die so lange zulässig ist, als die erzielten Kosteneinsparungen die Unbilligkeiten, die in den einzelnen Fällen auftreten, bei Weitem aufwiegen. Widerspricht eine Pauschalierung allerdings den Erfahrungen des täglichen Lebens, dann ist sie gleichheitswidrig.<sup>28)</sup>

Der Gesetzgeber muss bei der Setzung genereller Normen notwendigerweise generalisieren, dies wird vom VfGH auch akzeptiert.<sup>29)</sup> Die Grenzziehung durch Durchschnittsbetrachtungen und Typisierungen verletzt den Gleichheitssatz erst dann, wenn die Grenze gegen jegliche sachliche Erfahrung errichtet wird und die Schlechterstellung nicht nur Einzelfälle betrifft.<sup>30)</sup> Gesetze müssen aber nicht nur im Zeitpunkt ihrer Erlassung, sondern jederzeit sachgerecht sein und dem Gleichheitssatz Genüge tun.<sup>31)</sup> Der Maßstab für die Sachbezogenheit einer Regelung kann sich mit der Zeit ändern und die Rechtsnorm i. S. einer Invalidation durch Zeitablauf verfassungswidrig werden.<sup>32)</sup> Dies muss analog wohl für sämtliche generell abstrakten Rechtsnormen – somit auch für Verordnungen – gelten.

<sup>21)</sup> VfGH 9. 10. 2002, G 112/02.

<sup>22)</sup> VfGH 10. 12. 1965, B 167/65; 25. 3. 1963, B 346/62; 12. 3. 1965, B 134/64; 19. 3. 1965, B 266/64; 3. 7. 1965, G 27/64 und V 38/64.

<sup>23)</sup> *Doralt*, EStG, Tz. 121 zu § 21.

<sup>24)</sup> *Jilch*, Besteuerung<sup>3</sup>, 355.

<sup>25)</sup> *Doralt*, EStG, Tz. 59 zu § 17; *Fasching*, Umsatz- und Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen, ÖStZ 1961, 229.

<sup>26)</sup> *Jilch*, Besteuerung<sup>3</sup>, 355.

<sup>27)</sup> *Gassner*, Gleichheitssatz und Steuerrecht, Gelber Brief des Instituts für Finanzwissenschaft und Steuerrecht, Nr. 64 (1970) 5.

<sup>28)</sup> *Gassner*, Gleichheitssatz, 12 f.

<sup>29)</sup> *Gassner*, Gleichheitssatz, 2 f.

<sup>30)</sup> *Korinek*, Gedanken zur Bindung des Gesetzgebers an den Gleichheitssatz nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes, in *Schäffer* (Hrsg.), Im Dienst an Staat und Recht – FS Melichar (1983) 39 (47f.).

<sup>31)</sup> VfGH 8. 10. 1986, G 91/86; 16. 6. 1994, G 250/93.

<sup>32)</sup> VfGH 13. 6. 1991, G 163/91 und G 164/91.

Die Bundesregierung argumentierte in ihrer Stellungnahme zum Gesetzesprüfungsverfahren betreffend die Erbschaftssteuer, dass sich die natürlichen und wirtschaftlichen Ertragsbedingungen der Land- und Forstwirtschaft seit der letzten Hauptfeststellung der Einheitswerte nicht in einem so bedeutenden Ausmaß verändert hätten, dass eine neuerliche Hauptfeststellung, die einen erheblichen Verwaltungsaufwand erfordert, notwendig wäre. Die Beibehaltung der bisherigen Werte zum 1. 1. 2001 sei daher sachlich gerechtfertigt gewesen. Dem hält der VfGH jedoch zutreffend entgegen, dass einerseits von einer nur geringen Veränderung der ertragsbestimmenden Faktoren ausgegangen wird und andererseits dem Auseinanderklaffen<sup>33)</sup> von steuerlichen Einheitswerten und tatsächlichen Werten durch eine Verdreifachung der Einheitswerte für die Erbschafts- und Schenkungssteuer Rechnung getragen werden sollte.

Es lässt sich daher die Hypothese aufstellen, dass die Einheitswerte für land- und forstwirtschaftliches Vermögen veraltet sind und in der Folge verfassungsrechtliche Bedenken hinsichtlich der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung entstehen. Für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb sind mehrere Szenarien denkbar, die möglicherweise zu einer Verletzung des Gleichheitssatzes führen: Zum einen könnte es als gleichheitswidrig qualifiziert werden, wenn von zwei gleich großen Betrieben mit vergleichbaren natürlichen und wirtschaftlichen Ertragsbedingungen aufgrund unterschiedlicher Einheitswerte nur einer nach § 125 Abs. 1 lit. b BAO buchführungspflichtig ist. Andererseits wäre es aber auch gleichheitswidrig, wenn zwei in ihrer Größe sowie den natürlichen und wirtschaftlichen Ertragsbedingungen unterschiedliche Betriebe aufgrund unrichtigerweise gleicher Einheitswerte Bücher führen müssten, obwohl bei aktualisierter Einheitsbewertung nur einer der Betriebe die Einheitswertgrenze des § 125 Abs. 1 lit. b BAO übersteigen würde.

Eine Verfassungswidrigkeit kann sich auch innerhalb des Anwendungsbereiches der LuF PauschVO ergeben, wenn sich bei zwei identischen Betrieben aufgrund unterschiedlicher Einheitswerte verschiedene Werte bei der Ermittlung des Grundbetrages (§ 2 Abs. 1 LuF PauschVO) ergeben bzw. wenn bei zwei unterschiedlichen Betrieben mit gleichen Einheitswerten gleiche Grundbeträge resultieren. Schließlich ist es ebenso gleichheitswidrig, wenn von zwei identischen Betrieben mit unterschiedlichen Einheitswerten nur ein Betrieb die Teilpauschalierungsgrenze (§ 3 Abs. 2 bzw. § 8 LuF PauschVO) überschreitet, wenn von zwei unterschiedlichen Betrieben beide den maßgeblichen Einheitswert von 65.500 Euro übersteigen, obwohl nach aktualisierter Einheitsbewertung nur ein Betrieb darüber liegen würde.

Auch hinsichtlich der Erhebung von Sozialversicherungsbeiträgen auf Basis des Einheitswertes ist vergleichbar zu argumentieren. Es ist sowohl gleichheitswidrig, wenn zwei identische Betriebe aufgrund verschiedener Einheitswerte unterschiedliche Sozialversicherungsbeiträge entrichten, als auch wenn zwei unterschiedliche Betriebe gleiche Beiträge zu entrichten haben. Jeder der beschriebenen Fälle ist dann aufgrund einer Verletzung des Gleichheitssatzes verfassungswidrig, wenn die Grenzziehung auf Basis veralteter Einheitswerte unsachlich erscheint und von der davon ausgehenden Schlechterstellung eine Vielzahl an Betrieben betroffen ist.

## 5. Schlussbetrachtung und Zusammenfassung

Einiges spricht dafür, dass die land- und forstwirtschaftliche Einkommen- und Umsatzsteuerpauschalierung aufgrund überholter Einheitswerte möglicherweise verfassungswidrig ist. Zu derselben Schlussfolgerung führt auch die Betrachtung der Bemessung von Sozialversicherungsbeiträgen auf Basis historischer Einheitswerte. Letztlich hängt die Gleichheitswidrigkeit davon ab, über welchen Zeitraum der VfGH die Unterlassung

<sup>33)</sup> So auch die Materialien zum Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I Nr. 142/2000.

einer Hauptfeststellung der Einheitswerte toleriert. In diesem Zusammenhang ist die Frage zu beurteilen, wann die von historischen Einheitswerten ausgehende Schlechterstellung nicht mehr nur Einzelfälle betrifft.

Eine lineare Fortschreibung der Einheitswerte führt im Lauf der Zeit aufgrund sich verändernder wirtschaftlicher Ertragsbedingungen und Betriebsstrukturen zwangsläufig zu verzerrten, realitätsfremden Werten.<sup>34)</sup> Die äußere Verkehrslage eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes kann sich beispielsweise durch steigende Entfernungen zu Faktor- und Produktmärkten nachteilig verändern. Dabei ist nur an den Strukturwandel im Agrarhandel zu denken. Andererseits verbessert sich möglicherweise die innere Verkehrslage aufgrund von Flurbereinigungen<sup>35)</sup> und zunehmend ausgebauten Güterwegen. Schließlich sind bedingt durch den Strukturwandel auch größere Betriebseinheiten entsprechend (§ 32 Abs. 3 Z 2 lit. c BewG) zu berücksichtigen.

Es ist davon auszugehen, dass die dargestellte Problematik zurzeit keine mit der erbschaftsteuerlichen Debatte vergleichbare Dimension erlangt, da im Hinblick auf die land- und forstwirtschaftliche Einkommen- und Umsatzsteuerpauschalierung Einheitswerte untereinander im Vergleich stehen, während bei der verfassungsrechtlichen Prüfung der Erbschafts- und Schenkungssteuer Einheitswerte von Grundstücken mit deren Verkehrswerten zu vergleichen waren. Die Differenzen sind im zweiten Fall gewiss weitaus größer.

Dennoch ist in Übereinstimmung mit der Literatur<sup>36)</sup> eine Hauptfeststellung der Einheitswerte zu fordern, um einer neuerlichen, in Anbetracht der Vielzahl betroffener Geldleistungen vielleicht noch weiter reichenden Diskussion zuvorzukommen. Auch wenn es aufgrund der unverändert niedrigen Reinerträge bei einer sektoralen Betrachtung der Land- und Forstwirtschaft zu keinen großen Veränderungen der Einheitswerte kommen dürfte,<sup>37)</sup> ist es doch wahrscheinlich, dass sich die Wertrelationen zwischen den Betrieben verändert haben. Als problematisch erweist sich, dass aufgrund der Einsparungen in der Finanzverwaltung zu wenig Personal für eine Hauptfeststellung verfügbar ist.<sup>38)</sup> Hilfreich könnte sich diesbezüglich der Einsatz EDV-gestützter Bewertungssysteme erweisen, für die aus verfassungsrechtlicher Sicht allerdings ebenfalls eine vorhergehende Hauptfeststellung geboten wäre.<sup>39)</sup>

Abschließend ist festzuhalten, dass der Einheitswert für land- und forstwirtschaftliches Vermögen aus betriebswirtschaftlicher, aber auch aus makroökonomischer Sicht jedenfalls auch zukünftig ein Ertragswert<sup>40)</sup> auf Basis des Reinertrages bleiben sollte. Eine Besteuerung nach Verkehrswerten würde den Bestand der Land- und Forstwirtschaft gefährden.<sup>41)</sup> Argumente, wonach Gewinnpauschalierungen aufgrund der Nichtabsetzbarkeit von Ausgaben an sich investitionshemmend auf den Steuerpflichtigen wirken,<sup>42)</sup> greifen m. E. zu kurz, da von Pauschalierungen auch Anreize für volkswirtschaftlich erwünschte Effizienzsteigerungen und die Erhaltung land- und forstwirtschaftlicher Unternehmen ausgehen.<sup>43)</sup>

<sup>34)</sup> *Jilch*, Besteuerung<sup>3</sup>, 113.

<sup>35)</sup> Verbesserungen der inneren Verkehrslage eines Betriebes nach Agrarverfahren finden durch Wertfortschreibung Berücksichtigung.

<sup>36)</sup> *Schneider/Urtz*, Nach VfGH-Entscheidung: Überlegungen für eine Reform der Erbschaftssteuer, GeS 2007, 117; *Urban*, Auswirkungen des Gesetzesprüfungsverfahrens auf die land- und forstwirtschaftliche Einheitsbewertung, SWK-Heft 25/2006, Seite S 705.

<sup>37)</sup> *Urban*, SWK-Heft 25/2006, Seite S 705.

<sup>38)</sup> *Jilch*, Besteuerung<sup>3</sup>, 113.

<sup>39)</sup> *Hink*, Grundsteuer: Zusammenarbeit Gemeindebund mit Finanzministerium, Rückstände kosten Gemeinden viel Geld, Kommunal 5/2007, 8.

<sup>40)</sup> *Urban*, SWK-Heft 25/2006, Seite S 705; *Peyerl/Bahrs*, Die Bewertung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen vor dem Hintergrund einer Erbschaftssteuerreform in Österreich und Deutschland, Schriftenreihe der Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften des Landbaues e. V., Band 42 (in Druck).

<sup>41)</sup> *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I<sup>8</sup>, 155.

<sup>42)</sup> *Doralt*, EStG, Tz. 1 zu § 17.

<sup>43)</sup> *Peyerl/Breuer*, Operational planning in arable farms – The effects of income tax, in *Darnhofer/Schmid/Palkovics/Varga* (Hrsg.) Jahrbuch der österreichischen Gesellschaft für Agrarökonomie, Band 15 (2006) 45 (53).