

Verfassungsrechtliche Aspekte der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung

GEORG KOFLER, GOTTFRIED SCHELLMANN



Abstract

Mehr als 90% der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe ermitteln ihren ertragsteuerlichen Gewinn durch eine Vollpauschalierung auf Basis historischer Einheitswerte. Diese einheitswertbasierte Vollpauschalierung des land- und forstwirtschaftlichen Gewinnes dient nicht nur der Verwaltungsoökonomie, sondern wird vom Rechnungshof und im Schrifttum als rechtspolitisch und verfassungsrechtlich bedenkliche Begünstigung kritisiert. Dieser Beitrag bekräftigt diese Bedenken sowohl aus rechtlicher als auch aus empirischer Sicht, wird doch durch die Pauschalierung im langjährigen Bundesdurchschnitt nur ein Bruchteil der tatsächlichen Gewinne erfasst. Hinzu tritt, dass für die Land- und Forstwirtschaft nicht nur im übrigen Steuerrecht keine kompensierenden Nachteile bestehen, sondern vielmehr zahlreiche Normen weitere, teilweise rechtspolitisch kaum verständliche, nicht zielsichere Begünstigungen für die Land- und Forstwirtschaft begründen. Aus den im Folgenden dargelegten Gründen ist es verfassungsrechtlich geboten, das System der Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft neu zu ordnen. Diese Überlegung gewinnt auch im Lichte anderer Pauschalierungsbestimmungen an Brisanz, zumal nach einer Entscheidung des UFS Innsbruck¹ nunmehr auch der VwGH die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung² geteilt hat und mit Beschluss vom 15. 9. 2011³ den Antrag an den VfGH gestellt hat, die Kernbestimmungen dieser Verordnung wegen ihres begünstigenden Charakters als gesetzwidrig aufzuheben. Darüber hin-

aus hatte der UFS Innsbruck⁴ zuvor die aus der Pauschalierung erfließenden Vorteile als unionsrechtswidrige, rückzufordernde Beihilfen beurteilt.

Dieser Beitrag beruht auf einer Studie, die von den Verfassern in Zusammenarbeit mit der Arbeiterkammer Wien erstellt wurde.⁵ Im – zeitlichen und inhaltlichen – Umfeld der Vorstellung der Studie ist die Thematik der Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft auch im Fachschrifttum heftig diskutiert worden.⁶ Diese Diskussion wurde im folgenden Beitrag umfassend berücksichtigt, wobei zudem – angesichts der zT missverständlichen medialen Berichterstattung – schon vorweg darauf hinzugeweisen ist, dass sich die folgenden Ausführungen zur Vollpauschalierung lediglich auf Fragen der Bemessungsgrundlage und nicht der effektiven Einkommensteuerlast der Land- und Forstwirtschaft beziehen. Selbst wenn man aber davon ausgeht, dass es sich bei den unseren Berechnungen (mangels anderen Datenmaterials) zugrunde gelegten, in den sog. »Buchführungsergebnissen« erfassten buchführenden Betrieben wohl um überdurchschnittlich gut geführte Betriebe handelt, deren Ergebnisse womöglich für kleinere, nicht erfasste Betriebe nicht repräsentativ sind,⁷ lässt sich dennoch eine verfassungsrechtlich relevante Größenordnung der Unterschätzung der Bemessungsgrundlage veranschla-

4 UFS Innsbruck 30. 3. 2011, RV/0688-I/10.

5 Kofler/Schellmann, Verfassungsrechtliche Aspekte der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung (AK Wien, Mai 2011).

6 Siehe Schürer-Waldheim, Verfassungswidrigkeit der Pauschalierung in der Land- und Forstwirtschaft, SWK 2011, S 792 (S 792 ff); Steuerinsider, SWK 2011, T 146 (T 146 f); Kaluza, Anmerkungen zur Landwirtpauschalierung, SWK 2011, T 157 (T 157 ff); Schürer-Waldheim, Ergänzungen und Klarstellungen zu den Begünstigungen der Land- und Forstwirtschaft im Steuerrecht, SWK 2011, T 227 (T 227 f). Auch Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 394 ff, geht in einem Kapitel »Erneute Vorwürfe 2011« auf diese Diskussion ein.

7 So die Einschätzung von Ruppe, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 273; siehe auch Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 400.

1 UFS Innsbruck 30. 3. 2011, RV/0688-I/10.

2 Siehe generell zur Kritik Baldauf, Gaststätten- und Beherbergungspauschalierung: ein beachtliches Steuerprivileg, SWK 2008, S 830 (S 830 ff); Baldauf, Die Gaststättenpauschalierung: ein Privileg wie aus dem Bilderbuch, SWK 2010, T 171 (T 171 ff); Prodinger, Basispauschalierung und Pauschalierungsverordnungen im Lichte der Steuergerechtigkeit, SWK 2010, S 819 (S 819 ff); Baldauf in Jakom⁴ (2011) § 17 Rz 56; Renner, »Gaststättenpauschalierung«: unionsrechtlich verbotene Beihilfe? UFSjournal 2011, 178 (178 ff).

3 VwGH 15. 9. 2011, A 2011/0003 bis 0006.

gen.⁸ Mangels empirischen Materials kann freilich daraus keine exakte Aussage abgeleitet werden, wie sich die Untererfassung der Bemessungsgrundlage angesichts des Grundfreibetrags und alternativer Gestaltungsmöglichkeiten auf die tatsächliche Steuerleistung auswirkt. Hier wird tatsächlich nicht von der Hand zu weisen sein, dass bei zahlreichen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 bzw Abs 3 EStG keine nennenswerte Steuerleistung resultieren würde⁹ und daher eine Pauschalierung in gewissen Grenzen als Vereinfachungsmaßnahme angebracht erscheint. Allerdings werden – wie die bundesdurchschnittliche Betrachtung zeigt¹⁰ – je nach Hektarsätzen und Betriebsgröße gewisse land- und forstwirtschaftliche Betriebe von der Vollpauschalierung ungerechtfertigter Weise erheblich begünstigt.

Unsere Ausführungen bezweifeln keineswegs, dass die österreichische Land- und Forstwirtschaft als Rückgrat eines lebenswerten ländlichen Raumes anzusehen ist und auch die kulturelle Tradition unseres Landes widerspiegelt. Dies beantwortet allerdings nicht die Frage, ob die Land- und Forstwirtschaft zusätzlich in weiten Bereichen aus dem allgemeinen Steuersystem herausgeschält und einem intransparenten, nicht zielsicheren Pauschalierungsregime unterstellt werden soll, das zumindest im Hinblick auf die steuerliche Bemessungsgrundlage zu einer dramatischen Untererfassung führt und zudem der Finanzverwaltung über weite Strecken Kontrollmöglichkeiten nimmt. Die einkommensteuer-

liche Pauschalierung hat auch außersteuerliche Nebeneffekte, etwas dass es aufgrund der niedrigen einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage womöglich zu ungerechtfertigt hohen staatlichen Transferleistungen kommt.¹¹ Es geht in diesem Beitrag auch nicht darum, »Bevölkerungsgruppen, zu denen man selbst nicht gehört oder Regelungen, denen man selbst nicht unterliegt, in kritischer Weise vor den Vorhang zu bitten«,¹² sondern lediglich um die Frage, ob die Pauschalierung für die Land- und Forstwirtschaft den verfassungsrechtlichen Vorgaben entspricht.

Sowohl verfassungsrechtlich als auch rechtspolitisch ist es daher geboten, die Voraussetzungen für die Pauschalierung so zu definieren, dass nur jene Betriebe erfasst werden, bei denen die Pauschalierung tatsächlich im Wesentlichen Vereinfachungs-, nicht aber umfassenden Begünstigungscharakter hat. Im Hinblick auf die Land- und Forstwirtschaft könnte und müsste daher in gewissen eingeschränkten Bereichen – etwa nach deutschem Vorbild – eine pauschalierende Begünstigung weiterhin der Verwaltungsökonomie dienen und solcherart bäuerliche Familienbetriebe entlasten. Sollte es darüber hinaus zu einer steuerlichen Höherbelastung der in der Landwirtschaft Tätigen führen, läge es am Gesetzgeber, über Förderungsmaßnahmen in den als konkret förderungswürdig eingestuften Bereichen zu reflektieren und außerhalb des Steuerrechts zielsichere Maßnahmen zu schaffen.

8 Siehe zu den konkreten Berechnungen und Korrekturen unter Offenlegung der Prämissen und allfälliger Schwächen den Anhang.

9 Siehe Kapitel I.B.

10 Siehe Kapitel III.B.

11 Dazu Schürer-Waldheim, Verfassungswidrigkeit der Pauschalierung in der Land- und Forstwirtschaft, SWK 2011, S 792 (S 792).

12 So der Vorwurf von Kaluza, Anmerkungen zur Landwirtpauschalierung, SWK 2011, T 157 (T 160), und Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 401.

Rechtsquellen

§ 17 EStG; LuF Pausch VO; § 22 VStG; § 7a MinStG.

Schlagworte

Pauschalierung; Einheitswert; Land- und Forstwirtschaft.

Inhaltsübersicht

I.	Problemstellung und Gang der Untersuchung	92
	A. Grundlegung	92
	B. Rechtspolitische Einordnung der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung	93
	C. Gang der Untersuchung	98
II.	System und historische Entwicklung der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung	98
	A. Erste Republik und Deutsches Reich (1918 – 1945)	98
	B. Zweite Republik	99
	1. Nachkriegszeit und „Pauschalierungserlässe (1945 – 1957)	99
	2. EStG 1953 idF EStG-Novelle 1957 (1958 – 1967)	100
	3. EStG 1967 (1968 – 1972)	105
	4. EStG 1972 (1973 – 1988)	105
	5. EStG 1988 (1989 – 2011)	107
	C. Zwischenergebnis	113
III.	Verfassungsrechtliche Beurteilung der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung	114
	A. Grundlegung	114
	B. Verfassungswidriges Missverhältnis zwischen tatsächlichem und pauschaliertem Gewinn bei der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung	115
	1. Überblick	115
	2. Unsachlichkeit der Wahl des Pauschalierungsmaßstabes	119
	3. Unsachlichkeit der Subjektivierung und der Festsetzung der Durchschnittssätze	123
	4. Unsachliche Anwendungsgrenze der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung ...	129
	5. Zwischenergebnis	130
	C. Vorteilskompensation durch steuerliche Gesamtschau?	131
	1. Überblick	131
	2. Steuerneutralität von realisierten Umwidmungsgewinnen	133
	3. Kraftfahrzeugsteuerbefreiung und Mineralölsteuerrückvergütung	135
	4. Umsatzsteuerpauschalierung	138
	a. Einleitung	138
	b. Historische Entwicklung der landwirtschaftlichen Umsatzsteuerpauschalierung	138
	c. Umsatzsteuerpauschalierung im Umsatzsteuergesetz 1994 und Schranken der MwStSystRL	140
	5. Exkurs: Die Kammerumlagen und -beiträge zur Finanzierung der Landwirtschaftskammern	141
	D. Zwischenergebnis	144
IV.	Schlussbetrachtung	145
V.	Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse	145
	Anhang: Datenblätter und Berechnungen	149

I. Problemstellung und Gang der Untersuchung

A. Grundlegung

Seit dem Bestehen der zweiten Republik finden sich in der österreichischen Rechtsordnung **Pauschalierungsbestimmungen für den land- und forstwirtschaftlichen Gewinn**. Diese, seit 1959 in Verordnungsform ergehen den Regelungen knüpfen an die **bewertungsrechtlichen Einheitswerte** an und ermitteln durch die **Anwendung eines Durchschnittssatzes und diverse Korrekturen** den der Besteuerung zu Grunde zu legenden Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft. Die Bedeutung der Pauschalierung in der Landwirtschaft ist enorm: So waren etwa von »den zum 1. Jänner 1989 im gesamten Bundesgebiet bestehenden rd 621 000 land- und forstwirtschaftlichen Einheiten [...] rd 50 700 (rd 8,2 vH) steuerlich erfaßt (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft). Von diesen Landwirten führten rd 2 600 Bücher und ermittelten rd 48 100 (rd 95 vH) die Einkünfte durch Pauschalierung«.¹ Schon vor der Anhebung der Einheitswertsgrenze durch die LuF PauschVO 2011² nahmen somit **mehr als 90%** aller steuerlich erfassten land- und forstwirtschaftlichen Betriebe die Vollpauschalierung in Anspruch.³ Bei der Finanzverwaltung ist überdies nur ein Bruchteil der rund 187.000 land- und forstwirtschaftlichen Betriebe⁴ erfasst: So waren 2009 – offenbar mangels Steuererklärungspflicht bei einem (pauschalierten) Einkommen unter der Besteuerungsgrenze – nur rund 40.000 Betriebe mit einem Einheitswert von unter € 65.500 und rund 1.600 Betriebe mit einem Einheitswert zwischen € 65.500 und € 100.000 erfasst;⁵ ebenfalls für das Jahr 2009 zeigte sich, dass lediglich rund 800 land- und forstwirtschaftliche Betriebe ihre Gewinne durch doppelte Buchführung und rund 2.800 Betriebe durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelten.⁶

Nach § 17 EStG 1988 kann zur vereinfachten Ermittlung einzelner Einkünfte der Gewinn, also das Ergebnis der betrieblichen Einkunftsarten nach § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG, auch mittels Durchschnittssätzen ermittelt werden. Nach § 17 Abs 4 EStG kann der Bundesminister für Finan-

zen (BMF) zudem mittels Verordnung Durchschnittssätze für die Gewinnermittlung für Steuerpflichtige aufstellen, die Einkünfte aus einer der drei betrieblichen Einkunftsarten beziehen und bei denen keine Buchführungspflicht besteht und die auch keine Bücher führen, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG ermöglichen.⁷ Basierend auf der Verordnungsermächtigung des § 17 Abs 4 EStG besteht derzeit die **Pauschalierungsvorordnung für die Land- und Forstwirtschaft 2011 (LuF PauschVO 2011)**,⁸ die ab 2011 die gleich strukturierte LuF PauschVO 2006⁹ abgelöst hat. Demnach besteht bis zu einem Einheitswert von € 100.000 die Möglichkeit einer Vollpauschalierung, wonach der Gewinn prinzipiell pauschal mittels eines fixen **Prozentsatzes des Einheitswertes** ermittelt wird, diverse Beträge aber als außerordentliche Einnahmen gesondert zu erfassen sind und bestimmte Ausgaben zum Abzug zugelassen werden.¹⁰

Der Gesetzgeber hat solcherart mit der **Vollpauschalierung** eine pauschale Gewinnermittlung im Auge, für die die tatsächlichen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben grundsätzlich nicht von Bedeutung sind, sofern in der jeweiligen Pauschalierungsverordnung nicht Abweichendes bestimmt ist;¹¹ dementsprechend stellt die Pauschalierung nach der Rechtsprechung des VwGH eine **besondere Art der Gesamtschätzung nach äußereren Betriebsmerkmalen** dar.¹² Wie *Stoll* hervorgehoben hat, machen diese Charakteristika die Vollpauschalierung aber zu einem **Fremdkörper** im gesamten Konzept der einkommensteuerlichen Erfolgsermittlung, enthält sie doch eine Soll-Anknüpfung anstelle einer tatsächlichen Gewinnermittlung und beruht überdies auf personensteuerfremden Bemessungselementen.¹³ Nach *Ruppe* kann solcherart die Verordnungsermächtigung nur dann verfassungskonform ausgefüllt werden, wenn eine **ungefähre Vorstellung über den tatsächlichen Gewinn des betreffenden Steuerpflichtigen** besteht.¹⁴ Schon

7 Dabei kann sowohl der Gewinn als solcher pauschaliert werden (Vollpauschalierung) oder aber eine Pauschalierung nur hinsichtlich der Betriebsausgaben erfolgen (Teilpauschalierung), wobei im letzteren Fall nach § 17 Abs 5 Z 3 EStG entweder sämtliche Betriebsausgaben pauschaliert werden können (Vollpauschalierung im Bereich der Betriebsausgaben) oder – ähnlich der gesetzlichen Pauschalierung – nur Teile davon (Teilpauschalierung im Bereich der Betriebsausgaben).

8 BGBl II 2010/471 idF II 2011/4.

9 BGBl II 2005/259.

10 Siehe dazu ausführlich die Diskussion in Kapitel II zur historischen Entwicklung.

11 Siehe VwGH 19. 6. 2002, 99/15/0264, ÖStZB 2003/57; weiters zB *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, ESt-HB (1985) § 17 Tz 13.

12 VwGH 28. 4. 1967, 89/67; VwGH 7. 7. 1967, 49/67; VwGH 19. 10. 1971, 13/70.

13 *Stoll*, Gewinnrealisierung ohne Umsatzakt, in: *Ruppe* (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht (1981) 207 (237).

14 *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 140; ebenso UFS Innsbruck 30. 3. 2011, RV/0688-I/10.

1 Tz 30.11.1 des Tätigkeitsberichts des Rechnungshofs für das Verwaltungsjahr 1990, III-54 BlgNR XVIII. GP, 75f.

2 BGBl II 2010/471 idF II 2011/4.

3 Siehe zB *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 33; *Krimberger* in *Trauner/Wakounig* (Hrsg.), Handbuch der Land- und Forstwirtschaft² (2011) Rz 6/96. weiters zB Tz 30.11.1 des Tätigkeitsberichts des Rechnungshofs für das Verwaltungsjahr 1990, III-54 BlgNR XVIII. GP, 75f.

4 Siehe für 2010 den Grünen Bericht 2011, 9.

5 Siehe die parlamentarische Anfragebeantwortung 7774/AP XXIV. GP (3. 5. 2011).

6 Siehe die parlamentarische Anfragebeantwortung 7774/AP XXIV. GP (3. 5. 2011).

dies dürfte allerdings **nicht der Fall sein**: So konnte in einer **parlamentarischen Anfragebeantwortung** durch den Bundesminister für Finanzen weder geklärt werden, wie viele Betriebe unter der Pauschalierungsgrenze lagen, noch wie viele pauschalierte Betriebe aufgrund des landwirtschaftlichen Einkommens Einkommensteuer zahlten, wie hoch die entsprechenden Einkünfte waren und wie hoch das Steueraufkommen war.¹⁵

B. Rechtspolitische Einordnung der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung

Historische und aktuelle Zielsetzung der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsregelungen war und ist die – sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Verwaltung – **vereinfachte Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen**.¹⁶ So dienen die Durchschnittssätze »nur der vereinfachten Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen«;¹⁷ materiell dürfe jedoch bei ihrer Anwendung »weder eine Steuerbegünstigung noch eine steuerliche Benachteiligung bewirkt werden«.¹⁸ Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg formulieren diese Zielsetzung wie folgt:

Auch die Durchschnittssätze sollen daher zu einer möglichst den wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechenden Besteuerung führen; nur unter dem Gesichtspunkt der Vereinfachung für den Steuerpflichtigen, nicht aber unter dem eines Steuergeschenkes dürfen sohin die Durchschnittssatzverordnungen des BMF ergehen, sonst sind sie mit Gesetzwidrigkeit behaftet.¹⁹

Zunehmend wurde freilich der – auch vom BMF sowohl gegenüber dem Rechnungshof²⁰ als auch in den Förde-

15 Siehe die Fragen 5 bis 8a der Anfrage 5209/J XXIV. GP (3. 5. 2010) und die entsprechende Antwort in 5139/AB XXIV. GP (2. 7. 2010).

16 Siehe für einen historischen Überblick Kapitel II; weiters zB Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, ESt-HB (1985) § 17 Tz 5; weiters etwa VwGH 21. 9. 2006, 2006/15/0041, ÖStZB 2007, 115 (zur Basispauschalierung).

17 oV, ÖStZ 1961, 230 (230).

18 oV, ÖStZ 1961, 230 (230).

19 Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, ESt-HB (1985) § 17 Tz 5.

20 Siehe zB Tz 30.11.3 des Tätigkeitsberichts des Rechnungshofs für das Verwaltungsjahr 1990, III-54 BlgNR XVIII. GP, 75 f: »Laut Stellungnahme des BMF sei die geltende Form der Pauschalierung der Landwirte nicht nur vom Gesichtspunkt einer Vereinfachung getragen, sondern bringe auch eine weitgehende steuerliche Entlastung der Land- und Forstwirtschaft mit sich.« Allgemein zur Frage des Begünstigungs- oder Vereinfachungsscharakters des § 17 EStG Ruppe, Schlussbericht des Arbeitsausschusses »Überprüfung der Ausnahmebestimmungen des EStG«, in: Helige (Hrsg), Dokumentation zur Steuerreformkommission II (1980–1983) (1983) 192 (195 f), der generell die Pauschalierung iSd § 17 EStG – ohne spezifisch die land- und forstwirtschaftliche Pauschalierung anzusprechen – als »unechte Vereinfachung« bezeichnet.

rungsberichten²¹ zugestandene – erhebliche **Begünstigungscharakter** dieser Regelungen ersichtlich, die sich realpolitisch allerdings als kaum veränderbar darstellten und darstellen.²² So konnte der **Rechnungshof** mit seiner Kritik an der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung bereits 1955 wegen des Widerstandes der Landwirtschaftskammern nicht durchdringen.²³ Aber auch die umfassende Kritik des Rechnungshofes in seinem **Tätigkeitsbericht für das Verwaltungsjahr 1990**,²⁴ die auch in den Berichten für die Verwaltungsjahre 1993,²⁵ 1994,²⁶ 1995,²⁷ 1996,²⁸ 1997²⁹ und – letztmals – 1998³⁰ erneut aufgegriffen wurde, fand keine Umsetzung, da nach Auskunft des Bundesministeriums für Finanzen »[w]egen der wirtschaftlichen Schwierigkeiten für viele Land- und Forstwirte aufgrund der EU-Integration [...] eine stärkere steuerliche Erfassung von Land- und Forstwirten politisch nicht durchsetzbar«³¹ und »[e]ine gänzliche Verwirklichung der Anregung des RH [...] nicht möglich gewesen« sei.³²

Ungeachtet dieser realpolitischen Schwierigkeiten mangelt es freilich nicht an pointierter **Kritik am System der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung**: So würden die Pauschalierungsregelungen »in der Landwirtschaft zu einer starken Unterbewertung des Einkommens«,³³ einem »krasse[n] Mißverhältnis zwischen den laut Durchschnittssätzen ermittelten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und den tatsächlichen Ein-

21 Das Bundesministerium für Finanzen weist zB in seinem »Förderungsbericht 2009« den Einnahmenausfall aufgrund der Durchschnittssatzbesteuerung für die Land- und Forstwirtschaft mit € 200 Mio jährlich aus; siehe den Förderungsbericht 2009, 223 (für die Jahre 2007 bis 2009) und zB auch den Förderungsbericht 2007, 241 (für die Jahre 2005 bis 2007).

22 Siehe zB die Ausführungen von Nolz und Quantschnigg im Rahmen der Diskussion des Österreichischen Juristentages, ÖJT 1991/III (1992) 62 bzw 78.

23 Tz 265 des Tätigkeitsberichts des Rechnungshofes für das Verwaltungsjahr 1955, 1 BlgNR VIII. GP, 1 (31), wonach das vom Rechnungshof kritisierte »krasse Mißverhältnis« zwischen pauschalierten und realen Einkünften »im Zuge der Verhandlungen des Bundesministeriums für Finanzen mit den Vertretern der Landwirtschaftskammern infolge der ablehnenden Haltung dieser Kammern nur geringfügig geändert werden« konnte.

24 III-54 BlgNR XVIII. GP.

25 Reihe Bund 1994/9, 128.

26 III-57 BlgNR XIX. GP, 104 = Reihe Bund 1995/7, 104.

27 III-60 BlgNR XX. GP, 56 = Reihe Bund 1996/11, 56

28 III-106 BlgNR XX. GP, 98 = Reihe Bund 1997/5, 98.

29 Reihe Bund 1998/5, 98.

30 III-11 BlgNR XX. GP, 86 = Reihe Bund 1999/3, 86.

31 III-106 BlgNR XX. GP, 98 = Reihe Bund 1997/5, 98.

32 Reihe Bund 1998/5, 98; ebenso auch III-11 BlgNR XX. GP, 86 = Reihe Bund 1999/3, 86.

33 Siehe Kausel, Die sozialen Aspekte der Besteuerung, in: Weber/Kausel/Schwab/Taus (Hrsg), Untersuchungen über Zentralprobleme der österreichischen Bundesfinanzen (1966) 36 (40).

künften«³⁴ bzw. »zu einer exorbitanten Begünstigung«³⁵ führen und solcherart »einer Förderung entsprechen«.³⁶ Die populäre Literatur spricht gar von einer »Steueroase Landwirtschaft«.³⁷

Hinzu tritt, dass die land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnungen dem Steuerpflichtigen die **Wahlfreiheit der Gewinnermittlung nach § 4 EStG**³⁸ und somit die Möglichkeit offen halten, »die jeweils steuerlich günstigere Variante zu wählen«.³⁹ Es sei nach der Rechtsprechung des VwGH »geradezu vom Zweck der Pauschalierungsregelungen umfasst, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu bieten, die **jeweils steuerlich günstigere Variante** zu wählen«,⁴⁰ wobei »jede Pauschalierungsregelung **zwangsläufig Elemente einer Begünstigung**«⁴¹ bzw. eine »bewusst in Kauf genommene Unterbesteuerung«⁴² enthalte.

Über das **Ausmaß dieser Begünstigung** finden sich unterschiedliche Stellungnahmen: *Leitner/Roser* ermittelten für das Jahr 1990 einen Einkommensteuerausfall durch die Pauschalierung von – umgerechnet – rund € 320 Mio. Andere Einschätzungen sind eher größerer Natur: *Nolz*⁴³ referierte einen steuerlichen Erfassungsgrad von einem Zwanzigstel des Einkommens, *Fellner*⁴⁴ spricht auf Basis einer Studie des ÖGB von einer »Steuerleistung der Landwirte« von »lediglich 1 % ihres tatsächlichen Einkommens«. Das Bundesministerium für Finanzen weist in seinem »**Förderungsbericht 2009**« den Einnahmenausfall aufgrund der Durchschnittssatzsteuerung für die Land- und Forstwirtschaft mit € 200 Mio jährlich aus,⁴⁵ wies aber in der Vergangenheit auch darauf hin, dass offenbar »[n]eben Förderungsgedanken

auch Gesichtspunkte einer Vereinfachung« eine Rolle spielen.⁴⁶

Aus dem »**Grünen Bericht**« für 2010 lässt sich immerhin ein Gesamtabgabenbetrag der Land- und Forstwirtschaft entnehmen:

*Die Abgabenleistung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben machte 2009 laut einer Schätzung des Bundesministeriums für Finanzen rund 93 Mio. Euro aus. Davon entfielen auf die Einkommenssteuer 30 Mio. Euro, auf die Grundsteuer A 27 Mio. Euro und auf die Abgabe land- und forstwirtschaftlicher Betriebe 20 Mio. Euro [...].*⁴⁷

Isoliert man hier die Einkommensteuer und die veröffentlichten Steuerleistungen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, so zeigt sich in den vergangenen Jahren ein **relativ stabiles Einkommensteueraufkommen von etwa € 29 Mio** im Durchschnitt der Jahre 1995 bis 2009.⁴⁸ Bezogen auf die von der »Statistik Austria« für das Jahr 2007 ausgewiesenen 179.849 land- und forstwirtschaftlichen Betriebe, die nicht in Form einer Körperschaft organisiert sind, entspräche dies einer **Einkommensteuerleistung von etwa € 195 je Betrieb im Jahr 2007**; für das Jahr 1999 läge dieser Wert bei rund € 133 und für 2005 bei rund € 175.⁴⁹

Eine weitere Größenordnung wird durch eine parlamentarische Anfragebeantwortung⁵⁰ nahegelegt, in der das – im Rahmen der Landwirtschaftlichen Gesamtrechnung (LGR) ermittelte⁵¹ – **Faktoreinkommen des land- und forstwirtschaftlichen Wirtschaftsbereiches** und der korrespondierende **Nettounternehmensgewinn** ausgewiesen sind; der Nettounternehmensgewinn dient dabei »als Maßzahl für das Arbeitsentgelt der Betriebsleiterin oder des Betriebsleiters (und der nicht entlohten Familienarbeitskräfte) und des beim Betrieb verbleibenden Gewinnes des Sektors«.⁵² Setzt man diesen Nettounternehmensgewinn⁵³ – wie eine weitere parlamentarische Anfragebeantwortung nahelegt⁵⁴ – in **Relation**

34 Tz 265 des Tätigkeitsberichts des Rechnungshofes für das Verwaltungsjahr 1955, 1 BlgNR VIII. GP, 1 (31).

35 *Fellner*, Perpetuierung der land- und forstwirtschaftlichen Einheitswerte verfassungswidrig? RdW 2010, 252 (253).

36 *Prodinger*, Basispauschalierung und Pauschalierungsverordnungen im Lichte der Steuergerechtigkeit, SWK 2010, S 819 (S 822).

37 Weiss, Schwarzbuch Landwirtschaft (2010) 121.

38 Bis 2005 konnte der Steuerpflichtige grundsätzlich jährlich die Gewinnermittlungsart wechseln (Rz 4250 EStR 2000; *Doralt*, EStG⁹ § 21 Tz 120); erst § 14 LuF PauschVO 2006, BGBl II 2005/258, hat eine 5-jährige Sperrfrist eingeführt, die allerdings lediglich für das Rückwechseln auf die Pauschalierung besteht.

39 VwGH 21. 9. 2006, 2006/15/0041, ÖStZB 2007, 115.

40 VwGH 27. 2. 2003, 99/15/0143, ÖStZB 2003/385 (zur Basispauschalierung); VwGH 4. 3. 2009, 2008/15/0333, ÖStZB 2009, 534.

41 VwGH 4. 3. 2009, 2008/15/0333, ÖStZB 2009, 534.

42 VwGH 28.4.1967, 89/67, ÖStZB 1967, 134; VwGH 7. 7. 1967, 49/67, ÖStZB 1968, 11.

43 ÖJT 1991/III (1992) 61.

44 *Fellner*, Perpetuierung der land- und forstwirtschaftlichen Einheitswerte verfassungswidrig? RdW 2010, 252 (253).

45 Siehe zB den Förderungsbericht 2007, 241 (für die Jahre 2005 bis 2007), und den Förderungsbericht 2009, 223 (für die Jahre 2007 bis 2009).

46 So die Spaltenanmerkung im Förderungsbericht 2007, 241.

47 Grüner Bericht 2010, 59 und 205 (Tabelle 2.6.5). Im Grünen Bericht 2011 (S 26 und Tabelle 1.3.5. auf S 189) wurde die Schätzung der Einkommensteuerleistung auch für die Vergangenheit ohne Begründung angehoben (zB für 2009 auf € 45 Mio).

48 Siehe die Daten in der parlamentarischen Anfragebeantwortung 5139/AB XXIV. GP, 2 (2. 7. 2010), und im Grünen Bericht 2010, 205 (Tabelle 2.6.5).

49 Für 1999: 210.851 Betriebe bei einer Steuerleistung von € 29 Mio; für 2005: 182.813 Betriebe bei einer Steuerleistung von € 32 Mio.

50 Anfragebeantwortung 5127/AB XXIV. GP, 2 (28. 6. 2010).

51 Abrufbar auf <http://www.statistik.at/>.

52 Anfragebeantwortung 5127/AB XXIV. GP, 2 (28. 6. 2010).

53 Dieses beinhaltet allerdings auch das nicht zu vernachlässigende Faktoreinkommen der körperschaftlich organisierten landwirtschaftlichen Betriebe.

54 Siehe 5139/AB XXIV. GP, 3 (2. 7. 2010), wo der Produktionswert in Relation zu Einkommen und Einkommensteuer aufgeschlüsselt wird.

zum ertragsteuerlichen Einkommen⁵⁵ und der Einkommensteuerleistung⁵⁶ jener Steuerfälle mit alleinigen oder schwerpunktmaßigen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, ergibt sich einerseits der – von Nolz⁵⁷ (ein »Zwanzigstel« des Einkommens) angedeutete –

Erfassungsgrad des Einkommens von durchschnittlich 5,44% und das – von Fellner⁵⁸ (»lediglich 1 % ihres tatsächlichen Einkommens«) angedeutete – Verhältnis der Steuerleistung zum Nettounternehmensgewinn von durchschnittlich etwa 1,25% im Zeitraum von 1995 bis 2009.

Jahr	Land- und forstwirtschaftl. Faktoreinkommen in Mio €	Nettounternehmensgewinn in Mio €	Zu versteuerndes Einkommen in Mio €	Verhältnis zwischen Nettounternehmensgewinn und zu versteuerndem Einkommen	Einkommensteuer in Mio €	Verhältnis zwischen Nettounternehmensgewinn und Einkommensteuer
1995	3.010	2.537	86	3,39%	19	0,75%
1996	2.802	2.308	95	4,12%	21	0,91%
1997	2.589	2.090	94	4,50%	22	1,05%
1998	2.541	1.984	102	5,14%	23	1,16%
1999	2.541	1.951	114	5,84%	28	1,44%
2000	2.613	1.986	104	5,24%	24	1,21%
2001	2.978	2.337	138	5,91%	31	1,33%
2002	2.882	2.227	142	6,38%	32	1,44%
2003	2.910	2.236	159	7,11%	37	1,65%
2004	2.998	2.299	133	5,79%	30	1,30%
2005	2.960	2.231	125	5,60%	32	1,43%
2006	3.386	2.622	141	5,38%	35	1,33%
2007	3.910	3.082	194	6,29%	35 ⁵⁹	1,14%
2008	3.688	2.843	–	–	35	1,23%
2009	2.975	2.269	–	–	30	1,32%
Ø	2.986	2.333	125	5,44%	29	1,25%

55 Daten von 1995 bis 2007 entnommen aus der parlamentarische Anfragebeantwortung 5139/AB XXIV. GP, 3 (2. 7. 2010).

56 Daten von 1995 bis 2006 entnommen aus der parlamentarische Anfragebeantwortung 5139/AB XXIV. GP, 3 (2. 7. 2010), Daten für 2007 bis 2009 entnommen aus dem Grünen Bericht 2010, 205 (Tabelle 2.6.5).

57 ÖJT 1991/III (1992) 61.

58 Fellner, Perpetuierung der land- und forstwirtschaftlichen Einheitswerte verfassungswidrig? RdW 2010, 252 (253).

59 Der Grüne Bericht 2010, 205 (Tabelle 2.6.5), weist für 2007 eine Einkommensteuerleistung von € 35 Mio aus; davon abweichend wird in der parlamentarische Anfragebeantwortung 5139/AB XXIV. GP, 3 (2. 7. 2010), der Betrag von € 50 Mio genannt.

Diese Zahlen können freilich lediglich einen groben Eindruck vermitteln, haben aber **kaum einen konkreten ertragsteuerlichen Aussagewert im Hinblick auf das Ausmaß einer Begünstigung**. Aufgrund der Systematik der **synthetischen Einkommensteuer** lassen sich konkrete Aussagen und Berechnungen zur Frage des Ausmaßes der Steuerbegünstigung offenbar nur schwer treffen.⁶⁰ Allerdings dürfte auch das Argument nicht völlig durchgreifen können, dass das Einkommen eines großen Teiles der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe unter dem **tariflichen Grundfreibetrag** zu liegen käme, zumal viele Landwirte – immerhin knapp 60% der land- und forstwirtschaftlichen Einzelunternehmen (104.814 Betriebe im Jahr 2007)⁶¹ – dieser Tätigkeit nebenberuflich nachgehen und den Grundfreibetrag bereits anteilig mit ihrem übrigen Einkommen konsumieren. Eine Aussage über die entgangene Steuerleistung kann aber auch deshalb schwer getroffen werden, weil eine Schätzung dieser Effekte auch **steuerliche Alternativgestaltungen** – zB die Bildung von Mitunternehmerschaften bei Mitarbeitenden Familienangehörigen – im Rahmen einer Gewinnermittlung nach § 4 EStG miteinbeziehen müsste und daher womöglich in einer Vielzahl von Fällen aus diesen Gründen kein steuerliches Mehrergebnis nach einem Wechsel zur »echten« Gewinnermittlung zu erwarten wäre.⁶² Dazu führt *Jilch* Folgendes aus:

Dazu sei angemerkt, dass auch bei Nebenerwerbslandwirten vielfach der Partner oder die Partnerin des Betriebsführers keine weiteren Einkünfte hat bzw weitere am Bauernhof lebende Personen, welche nur sehr geringe Einkünfte beziehen (zB die bloß eine – in der Regel sehr niedrige – Bauernpension beziehenden Eltern des Betriebsführers oder noch in Ausbildung stehende Kinder) durch Mitarbeit faktisch am Betrieb[s]erfolg beteiligt sind. Ein Steuerberater, den Landwirte derzeit aufgrund der Pauschalierung kostensparend kaum brauchen, würde hier recht schnell und zu Recht die Gründung einer Personengesellschaft empfehlen. Durch ein Gewinnsplitting nach den allgemeinen Regeln kämen die (meisten) Beteiligten an der Mitunternehmerschaft wiederum unter dem Steuerfreibetrag von € 11.000 bzw unter Berücksichtigung des Grundfreibetrages von € 12.430 zu liegen. Vom Großteil der luf Betriebsführer wäre daher – nach aufwändiger Steuerberatung und Betriebsprüfung durch das Finanzamt – auch bei Buchführung oder Einnahmen-

*Ausgaben-Rechnung keine bzw nicht viel Einkommensteuer zu erwarten.*⁶³

Seriöserweise ist aufgrund des vorhandenen Datenmaterials daher nur eine annähernde Ermittlung der durch die Pauschalierung erfolgenden **Unterschätzung der steuerlichen Bemessungsgrundlage** möglich.⁶⁴ Mangels empirischen Materials kann daher keine exakte Aussage getroffen werden, wie sich die Untererfassung der Bemessungsgrundlage angesichts des Grundfreibetrags und alternativer Gestaltungsmöglichkeiten auf die **tatsächliche Steuerleistung** auswirkt. Hier wird tatsächlich nicht von der Hand zu weisen sein, dass – angesichts betriebswirtschaftlicher Einkünfte von durchschnittlich € 22.863 Euro je Betrieb (vor Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen) im Jahr 2010⁶⁵ – bei zahlreichen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 bzw Abs 3 EStG unter Ausschöpfung steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten (insb »Familiensplitting« durch Mitunternehmerschaften) keine nennenswerte Steuerleistung des *einzelnen Steuerpflichtigen* resultieren würde und daher eine Pauschalierung **in gewissen Grenzen als Vereinfachungsmaßnahme** angebracht erscheint, auch um ressourcenbindende Diskussionen über eine allfällige Liebhabereibeurteilung zu vermeiden. Inwieweit aber die Bildung von Mitunternehmerschaften eine angemessene, die Steuerleistung mindernde Alternativgestaltung (»Familiensplitting«) sein kann, hängt letztlich von den tatsächlichen Umständen im Einzelfall ab. Immerhin zeigt sich, dass für das Jahr 2010 bezogen auf den Arbeitseinsatz immerhin € 17.508 Euro Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft je nicht entlohnter Arbeitskraft (nAK; früher: Familienarbeitskraft bzw FAK) festgestellt wurden.⁶⁶ Unstrittig dürfte aber jedenfalls sein, dass – wie die bundesdurchschnittliche Betrachtung zeigt⁶⁷ – je nach Hektarsätzen und Betriebsgröße gewisse land- und forstwirtschaftliche Betriebe von der Vollpauschalierung ungerechtfertigter Weise erheblich begünstigt werden. Rechtspolitisch wäre es daher erforderlich, die Voraussetzungen für die Pauschalierung so zu definieren, dass nur jene Betriebe erfasst werden, bei denen die Pauschalierung tatsächlich im Wesentlichen **Vereinfachungs-, nicht aber umfassenden Begünstigungscharakter** hat.

Bereits seit geraumer Zeit bestehen allerdings nicht nur erhebliche rechtspolitische, sondern auch **verfassungsrechtliche Bedenken** gegen diese Form der Gewin-

60 Siehe auch die parlamentarische Anfragebeantwortung 5139/AB XXIV. GP, 3 (2. 7. 2010).

61 Grüner Bericht 2010, 65.

62 Dazu *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 400 f.

63 *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 401.

64 Siehe Kapitel 3.B. und die Berechnungen im Anhang.

65 Grüner Bericht 2011, 10 und 78.

66 Grüner Bericht 2011, 10 und 78.

67 Siehe Kapitel III.B.

nermittlung.⁶⁸ So haben vor allem *Ruppe*,⁶⁹ *Doralt*,⁷⁰ *Fellner*⁷¹ und *Schürer-Waldheim*⁷² kritisiert, dass die in den Verordnungen festgelegten Durchschnittssätze für die Land- und Forstwirtschaft nicht den Erfahrungswerten entsprechen würden und daher verfassungsrechtlich bedenklich seien. *Stoll*⁷³ scheint ebenfalls Bedenken hinsichtlich der Sachlichkeit der Vollpauschalierung zu hegen, zumal sie »einen Fremdkörper nicht nur im System der Gewinnermittlung, sondern schlechthin in dem gesamten Konzept der einkommensteuerlichen Erfolgsermittlung« bilde. *Leitner/Rosner*⁷⁴ und *Peyerl*⁷⁵ geben darüber hinaus zu bedenken, dass es auf Grund der Pauschalierung auch zu Ungleichbehandlungen innerhalb der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe kommen kann. Ebenso hat der **österreichische Rechnungshof** im Lichte der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wiederholt Kritik an den land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnungen geübt⁷⁶ und zB in seinem **Tätigkeitsbericht für das Verwaltungsjahr 1990**⁷⁷ ausgeführt:

Wenn auch die Pauschalierung eine Vereinfachung des Abgabenverfahrens sowohl für die Abgabepflichtigen als auch für die Abgabenbehörde bewirkt, ist dieses Verfahren jedoch nach Ansicht des RH außerordentlich ungerecht und steht nicht im Einklang mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, weil bei gleich hohem wirtschaftlichen Ein-

68 Siehe generell zur Kritik an Pauschalierungsbestimmungen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft zB *Doralt*, Betriebsausgabenpauschale verfassungswidrig? *RdW* 1994, 24 (24); *Baldauf*, Gaststätten- und Beherbergungspauschalierung: ein beachtliches Steuerprivileg, *SWK* 2008, S 830 (S 830 ff); *Baldauf*, Die Gaststättenpauschalierung: ein Privileg wie aus dem Bilderbuch, *SWK* 2010, T 171 (T 171 ff); *Prodinger*, Basispauschalierung und Pauschalierungsverordnungen im Lichte der Steuergerechtigkeit, *SWK* 2010, S 819 (S 819 ff); für die Annahme der Gesetzeswidrigkeit der Gaststättenpauschalierungsverordnung siehe jüngst UFS Innsbruck 30. 3. 2011, RV/0688-I/10; siehe schließlich auch die Diskussion um die frühere Pauschalierung von Gewerbebetrieben bei *Mathes*, Pauschalierung – Krasseste Steuerungsgerechtigkeit, *Finanznachrichten* 1969 Nr 14/15, und *Ruppe*, Eine Lanze für die Steuerpauschalierung, *Finanznachrichten* 1969 Nr 19.

69 *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 270 ff.

70 *Doralt*, EStG^o § 21 Tz 121.

71 *Fellner*, Perpetuierung der land- und forstwirtschaftlichen Einheitswerte verfassungswidrig? *RdW* 2010, 252 (253).

72 *Schürer-Waldheim*, Verfassungswidrigkeit der Pauschalierung in der Land- und Forstwirtschaft, *SWK* 2011, S 792 (S 792 ff).

73 *Stoll*, Gewinnrealisierung ohne Umsatzakt, in: *Ruppe* (Hrsg), *Gewinnrealisierung im Steuerrecht* (1981) 207 (237).

74 *Leitner/Rosner*, Fiskalische und wirtschaftspolitische Wirkungen der Pauschalierung der Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (1992) 10 und 22.

75 *Peyerl*, Verfassungswidrigkeit der Pauschalierung von Land- und Forstwirten aufgrund überholter Einheitswerte? *SWK* 2007, S 823 (S 827).

76 Siehe den historischen Überblick unten Kapitel II.

77 III-54 BlgNR XVIII. GP.

kommen unterschiedliche Abgabenbelastungen entstehen können. Während das EStG eine Besteuerung des tatsächlich erwirtschafteten Gewinnes vorsieht, stellt die am Einheitswert ausgerichtete Pauschalierung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft auf einen Sollertrag ab, der – weil zu niedrig angesetzt – nicht der Wirklichkeit entspricht und den tüchtigen sowie den Landwirt in guten Lagen begünstigt. Die Pauschalierung führt auch dazu, daß bei allen einkommensabhängigen Transferleistungen eine ungerechtfertigte Bevorzugung dieser Abgabepflichtigen eintritt.⁷⁸

Hinzu tritt, dass die ursprüngliche Überlegung, kleinen Land- und Forstwirten könne die **Führung ordnungsmäßiger Bücher und Aufzeichnungen** nicht zugemutet werden,⁷⁹ ihre Überzeugungskraft verloren hat bzw »heute keine praktische Relevanz« haben kann.⁸⁰ So weise der Landwirt »heutzutage eine entsprechende Schul- und (Berufs-)Ausbildung auf, so daß er ebenso wie der Gewerbetreibende die notwendigen Aufzeichnungen führen kann«.⁸¹ Treffend wies der **deutsche Bundesrechnungshof** zur deutschen Parallelbestimmung darauf hin, dass bei den Steuerpflichtigen zwar eine Vereinfachung bestehe, die weit überwiegende Anzahl der Landwirte von Aufzeichnungslasten jedoch nicht befreit [ist]. Da die Landwirte fast ausnahmslos Einkommensbeihilfen in Anspruch nehmen, müssen sie dafür in einem Umfang Aufzeichnungen vornehmen, der nicht selten vergleichbar ist mit Aufzeichnungen für die Gewinnermittlung aufgrund von Betriebseinnahmen und -ausgaben.⁸²

Auch der – historisch gerechtfertigte⁸³ – Rechtsvergleich demonstriert die rechtspolitische und verfassungsrechtliche Problematik der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung: Im Unterschied zu Österreich besteht in Deutschland eine **gesetzliche Zielvorgabe**, die Landwirtschaft durch die **Steuerpolitik** spezifisch zu fördern.⁸⁴ Die 1980 durch das Gesetz zur Neuregelung

78 Tz 30.11.1 ff des Tätigkeitsberichts, III-54 BlgNR XVIII. GP, 75f.

79 Siehe dazu unten Kapitel Kapitel II mwN.

80 *Leitner/Rosner*, Fiskalische und wirtschaftspolitische Wirkungen der Pauschalierung der Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (1992) 20.

81 *Leitner/Rosner*, Fiskalische und wirtschaftspolitische Wirkungen der Pauschalierung der Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (1992) 20.

82 BT-Drs 13/2600, 112.

83 Siehe zur gemeinsamen Wurzel der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung in Österreich und Deutschland unten Kapitel II.

84 Siehe § 1 des deutschen Landwirtschaftsgesetzes 1955, dBG-Bl 1955 I S. 2936: »Um der Landwirtschaft die Teilnahme an der fortschreitenden Entwicklung der deutschen Volkswirt-

der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft⁸⁵ novellierte deutsche Pauschalierung bestimmt des § 13a dESTG sollte daher zwar eine »maßvolle Begünstigung«⁸⁶ der Land- und Forstwirtschaft sichern, aber zumindest eine **steuerliche Erfassungsrate von 50% bis 70%** der durchschnittlichen tatsächlichen Gewinne gewährleisten.⁸⁷ Dies war nicht gelungen: Der **deutsche Bundesrechnungshof** hat diese Regelung 1995 durchwegs kritisiert und gefolgt, dass in **mehr als zwei Dritteln der untersuchten Fälle der tatsächliche oder geschätzte Gewinn zu weniger als 50%** erfasst werde.⁸⁸ Durch das StEntLG 1999/2000/2002⁸⁹ wurde die deutsche Regelung daher »zielgenauer ausgestaltet und vereinfacht«,⁹⁰ wobei der deutsche Gesetzgeber durch die heutigen Begrenzungen hinsichtlich Nutzfläche (20 Hektar), Tierbestände (50 Vieheinheiten) und Sondernutzungen (1.024 €) nur mehr Kleinbetriebe begünstigen möchte, die regelmäßig im Nebenerwerb geführt werden.⁹¹

C. Gang der Untersuchung

Zusammenfassend lässt sich zunächst festhalten:

Die einheitswertbasierende Vollpauschalierung des land- und forstwirtschaftlichen Gewinnes dient nicht nur der Verwaltungsökonomie, sondern wird vom Rechnungshof und im Schrifttum auch als rechtspolitisch und verfassungsrechtlich bedenkliche Begünstigung kritisiert. Die Vollpauschalierung bildet einen Fremdkörper im System der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung, dem zudem nach der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung notgedrungen ein Begünstigungscharakter innewohnt. Das Ausmaß der steuerlichen Untererfassung lässt sich freilich angesichts des

schafft und um der Bevölkerung die bestmögliche Versorgung mit Ernährungsgütern zu sichern, ist die Landwirtschaft mit den Mitteln der allgemeinen Wirtschafts- und Agrarpolitik – insbesondere der Handels-, Steuer-, Kredit- und Preispolitik – in den Stand zu setzen, die für sie bestehenden naturbedingten und wirtschaftlichen Nachteile gegenüber anderen Wirtschaftsbereichen auszugleichen und ihre Produktivität zu steigern. Damit soll gleichzeitig die soziale Lage der in der Landwirtschaft tätigen Menschen an die vergleichbarer Berufsgruppen angeglichen werden.«

85 dBGBl 1980 I 732.

86 BT-Drs 14/23, 176.

87 Siehe BT-Drs 8/3239, 8.

88 Bericht des Bundesrechnungshofes, BT-Drs 13/2600, 113.

89 dBGBl 1999 I 402.

90 BT-Drs 14/23, 176.

91 BT-Drs 14/23, 176; dazu und zur weiterbestehenden (verfassungsrechtlichen) Kritik *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁰ (2010) § 9 Rz 410f; weiters zB *Kanzler*, Die steuerliche Gewinnermittlung zwischen Einheit und Vielfalt, FR 1998, 233 (236 f);

Kanzler, Die neue Durchschnittssatzgewinnermittlung für Land- und Forstwirte – oder: einfach und zielgenau in die Verfassungswidrigkeit? DStZ 1999, 682 (682 ff)

tariflichen Grundfreibetrags und möglicher alternativer Gestaltungen bei mitarbeitenden Familienmitgliedern kaum beziffern. Allerdings weist das Bundesministerium für Finanzen den Einnahmehausfall aufgrund der Durchschnittssatzbesteuerung für die Land- und Forstwirtschaft zB im »Förderungsbericht 2009« mit € 200 Mio jährlich aus.

Ein Verständnis von Zielsetzung, System und Funktionsweise der Pauschalierung lässt sich nur aus dem **historischen Kontext** gewinnen (Kapitel II). Hier ist – im historischen Zeitablauf – darzulegen, wie sich die land- und forstwirtschaftliche Vollpauschalierung auf Basis von Einheitswerten insbesondere in der Zweiten Republik entwickelt hat und in welchen Bereichen die Rechtsetzung auf die sich verändernden Umstände und die Kritik des Rechnungshofes reagiert hat.

Vor dem Hintergrund einer **Analyse der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung** (Kapitel III.A.) ist sodann zu prüfen, ob die **Wahl des Einheitswertes als Pauschalierungsmaßstab** geeignet ist, eine dem tatsächlichen Gewinn nahe kommende Größe zu ermitteln, und die **Festsetzung der Durchschnittssätze** durch den Verordnungsgeber realistisch ist (Kapitel III.B.). Zumal beides zu verneinen ist, bleibt weiterhin zu prüfen, ob allenfalls **andere (rechtliche) Nachteile für die Land- und Forstwirtschaft** die Begünstigung durch die land- und forstwirtschaftliche Vollpauschalierung zu kompensieren vermögen; auch dies ist zu verneinen (Kapitel III.C.) Schließlich ist noch auf Bedenken im Hinblick auf das **unionsrechtliche Beihilfeverbot** einzugehen (Kapitel IV).

II. System und historische Entwicklung der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung

A. Erste Republik und Deutsches Reich (1918–1945)

In der **Ersten Republik** sah das 1921 wiederkundgemachte,⁹² aus der Monarchie stammende⁹³ **PersonalsteuerG** in seinem § 163 zwar Grundsätze für die Einkommensbesteuerung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe vor, jedoch keine Durchschnittssteuersatz- oder Pauschalbesteuerung. Die Grundlage für die heutige Durchschnittssatzbesteuerung wurde vielmehr durch § 46 dESTG 1925⁹⁴ in der Weimarer Republik gelegt.⁹⁵

92 BGBl 1921/275.

93 RGBl 1896/220.

94 dRGBl 1925 I 189.

95 Siehe dazu und zur deutschen Rechtsentwicklung bis zu § 13a EStG *Kanzler*, Die steuerliche Gewinnermittlung zwischen Einheit und Vielfalt, FR 1998, 233 (236 f).

Diese Bestimmung wurde im nationalsozialistischen Deutschen Reich detaillierter und spezifischer in § 29 dESTG 1934⁹⁶ übernommen, der ausdrücklich die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft vorsah. Die gleichlautende Regelung des § 29 dESTG 1938⁹⁷ bzw des § 29 dESTG 1939⁹⁸ wurde sodann durch die Siebente⁹⁹ bzw Zwanzigste¹⁰⁰ Verordnung zur Einführung steuerrechtlicher Vorschriften im Land Österreich ab 1938 bzw 1939 auch in Österreich in Kraft gesetzt; die im Dezember 1936 erlassene Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft¹⁰¹ wurde sodann ab 1940 für anwendbar erklärt.¹⁰² Die Begründung für die Anwendung von Durchschnittssätzen wurde dabei im Wesentlichen in der Vereinfachung gesehen:

§ 29 des Einkommensteuergesetzes (EStG.) gemäß können für die Ermittlung des Gewinns Durchschnittssätze aufgestellt werden. Die Anwendung von Durchschnittssätzen erleichtert die Einkommenbesteuerung in den Fällen, in denen die Ermittlung der tatsächlich erzielten Einkünfte schwierig ist. Schwierigkeiten ergeben sich in der Regel bei Steuerpflichtigen, die ordnungsmäßige Bücher nicht führen. Das gilt auch für die große Zahl der nichtbuchführenden Land- und Forstwirte. Sie werden deshalb aufgrund der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft vom 31. Dezember 1936 (dRöBl. 1938 I S. 1, Reichssteuerblatt 1937 S. 33) nach Durchschnittssätzen veranlagt.¹⁰³

B. Zweite Republik

1. Nachkriegszeit und »Pauschalierungserlasse« (1945–1957)

Mit dem RechtsüberleitungsG 1945¹⁰⁴ und dem Abgabenweitergeltungsgesetz¹⁰⁵ wurde zunächst das reichsdeutsche Steuerrecht in die österreichische Rechts-

96 dRöBl 1934 I 266; siehe zur Begründung RStBl 1935, 33 (46 ff).

97 dRöBl 1938 I 121.

98 dRöBl 1939 I 297.

99 dRöBl 1938 I 1817.

100 dRöBl 1939 I 2303.

101 dRöBl 1937 I 1 = RStBl 1937, 33; abgedruckt zB bei Pucharski, Einkommensteuergesetz (1949) 268 ff.

102 dRöBl 1941 I 22; siehe auch Abschn A Abs 2 des Erlasses vom 30. 1. 1941, S 2142–180 III, abgedruckt bei Pucharski, Einkommensteuergesetz (1949) 244.

103 Siehe Abschn A Abs 1 des Erlasses vom 30. 1. 1941, S 2142–180 III, abgedruckt bei Pucharski, Einkommensteuergesetz (1949) 244.

104 StGB 1945/6.

105 StGB 1945/12.

ordnung der Zweiten Republik übernommen; die »Austrifizierung« des Einkommensteuerrechts erfolgte erst mit dem EStG 1953,¹⁰⁶ wobei eine land- und forstwirtschaftliche Pauschalierung erst durch die EStG-Novelle 1957¹⁰⁷ gesetzlich vorgesehen wurde. Bis dahin herrschte die Praxis der »Pauschalierungserlasse«: Nachdem die reichsdeutsche Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft¹⁰⁸ infolge der geänderten Verhältnisse nach dem Zweiten Weltkrieg überholt erschien, wurde sie durch Art III StÄndG 1949¹⁰⁹ mit Wirkung ab 1. 1. 1948 aufgehoben.¹¹⁰ Für die Zeit ab 1948 behalf man sich für nichtbuchführende Land- und Forstwirte mit »Richtlinien« zur Schätzung des Gewinnes (»Pauschalierungserlasse«¹¹¹), die auf der Schätzungsvorschrift des § 217 AO¹¹² beruhten;¹¹³ diese Richtlinien waren jeweils »mit den Vertretern der Landwirtschaftskammern« abgestimmt.¹¹⁴ Diese erlassmäßige Pauschalierung wurde im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

106 Dies Stammfassung des EStG 1953, BGBl 1954/1, enthielt noch keine Vorschrift zur Ermittlung des Einkommens nach Durchschnittssätzen. Der entsprechende § 29 wurde erst durch die Einkommensteuernovelle 1957, BGBl 1957/283, eingefügt (ab Veranlagung 1958); siehe dazu Fasching/Hofstätter, Die Ermittlung des Gewinnes (Gewerbeetrages) und des Umsatzes nach Durchschnittssätzen, ÖStZ 1959, 184 (184 ff).

107 BGBl 1957/283; dazu Jiresch/Zapletal, Die Einkommensteuernovelle 1957, ÖStZ 1958, 1 (13 f); Fasching/Hofstätter, Die Ermittlung des Gewinnes (Gewerbeetrages) und des Umsatzes nach Durchschnittssätzen, ÖStZ 1959, 184 (184 ff)

108 dRöBl 1937 I 1.

109 BGBl 1949/132.

110 Dazu Strunz, Die Einkommen- und Umsatzsteuerberechnung bei nicht buchführenden Land- und Forstwirten, ÖStZ 1951, 135 (135).

111 Zum Begriff Strunz, Die Einkommen- und Umsatzsteuerberechnung bei nicht buchführenden Land- und Forstwirten, ÖStZ 1951, 135 (136).

112 dRöBl 1931 I 161 (iVm dRöBl 1938 I 389).

113 Dazu oV, Einkommen- und Umsatzsteuerveranlagung der nichtbuchführenden Land- u. Forstwirte, ÖStZ 1956, 91 (91); Fasching/Hofstätter, Die Ermittlung des Gewinnes (Gewerbeetrages) und des Umsatzes nach Durchschnittssätzen, ÖStZ 1959, 184 (184).

114 Siehe zB den Einleitungstext des Erlasses vom 22. 4. 1050, Z 26.502–9/50, AÖF 1950/78, des Erlasses vom 8. 5. 1951, Z 31.120–9/51, AÖF 1951/107, und des Erlasses vom 18. 4. 1952, Z 26.510–9/52, AÖF 1952/110. Rotal (Probleme der Einkommen- und Umsatzsteuerveranlagung bei Land- und Forstwirten, ÖStZ 1952, 109 (110) wies in diesem Zusammenhang darauf hin, dass der jeweilige Pauschalierungserlass ungeachtet eines möglichen wesentlichen Abweichens des tatsächlichen Gewinnes vom pauschalierten Gewinn von den Finanzämtern anzuwenden sei; eine Zurücknahme oder Nichtanwendung bei Vorliegen besonderer Verhältnisse könne zwar vom Erlassgeber verfügt werden, »eine solche Verfügung wird aber der Erlassgeber dann nicht treffen, wenn dem Erlass eine Vereinbarung zu Grunde liegt und in dieser Vereinbarung diesbezüglich nichts festgelegt worden ist.«

Die Umsatz- und Gewinnermittlung stieß bei [...] kleinen Landwirten seit jeher auf Schwierigkeiten, weil diese Steuerpflichtigen vielfach infolge der sonstigen Arbeitsbelastung der Führung von Aufzeichnungen nicht die nötige Aufmerksamkeit zuwenden. Die in den Steuergesetzen vorgeschriebenen Aufzeichnungen wurden entweder nicht oder nicht vollständig geführt, so daß die Finanzbehörden in diesen Fällen gezwungen waren, den Umsatz und den Gewinn nach § 217 Abgabenordnung zu schätzen. [...] Da die Anzahl der Steuerpflichtigen, deren Besteuerungsgrundlagen im Schätzungsweg zu ermitteln sind, verhältnismäßig groß ist, war es notwendig, um eine einheitliche Verwaltungspraxis zu gewährleisten, Richtlinien, die auf Grund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen gewonnen worden sind, zu erlassen. Solche Veranlagungsrichtlinien, die nur eine Dienstanweisung an die Finanzämter darstellen, wurden für die nichtbuchführenden Land- und Forstwirte [...] in Form von Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen herausgegeben und im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht.¹¹⁵

¹¹⁵ *Fasching/Hofstätter*, Die Ermittlung des Gewinnes (Gewerbebeitrages) und des Umsatzes nach Durchschnittssätzen, ÖStZ 1959, 184 (184); siehe auch *Rotal*, Probleme der Einkommen- und Umsatzsteuerveranlagung bei Land- und Forstwirten, ÖStZ 1952, 109 (109), der die Pauschalierungserlässe damit begründet, dass »[d]ie von Land- und Forstwirten eingereichten Steuererklärungen [...] erfahrungsgemäß meist in den ziffernmäßigen Angaben so dürtig [sind], weil die Steuerpflichtigen – von Ausnahmen abgesehen – neben ihrer landwirtschaftlichen Tätigkeit nichts für ordnungsgemäße Aufzeichnungen übrig haben, daß diese als brauchbare Unterlage für die Veranlagung in Betracht kommen«. Auch eine »Aufforderung des Finanzamtes, Fehlendes nachzutragen, Zweifel zu beseitigen und Lücken zu ergänzen, hätte bei dieser Sachlage keinen Sinn«. Zwar könnte der Veranlagungsbeamte schätzen, doch würde »[u]nter den derzeitigen Verhältnissen [...] die Durchführung solcher Schätzungen bei allen Land- und Forstwirten, die keine ordnungsmäßigen Bücher oder Aufzeichnungen führen, scheitern, weil genügend Kräfte nicht zur Verfügung stehen«. Solange also, so *Rotal* (ÖStZ 1952, 109 (109)) weiter, »diese Umstände obwalten, müssen die bei nichtbuchführenden Land- und Forstwirten allgemein für die Bemessung der Einkommen- und Umsatzsteuer in Betracht kommenden Fragen generell geregelt – pauschaliert – werden«. *Jiresch/Zapletal* (Die Einkommensteuernovelle 1957, ÖStZ 1958, 1 (13)) verwiesen als Begründung für die Pauschalierungserlässe darauf, dass »erfahrungsgemäß einer verhältnismäßig nicht unerheblichen Anzahl von [...] Land- und Forstwirten die Führung ordnungsmäßiger Bücher oder brauchbarer Aufzeichnungen nicht zugemutet werden kann und es sich in diesen Fällen in der Mehrzahl um im wesentlichen gleichgelagerte Fälle handelt«, weshalb »es aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Verwaltungsvereinfachung erforderlich [erschien], Schätzungsrichtlinien zu erlassen«.

Diese Erlässe regelten die Pauschalierung des land- und forstwirtschaftlichen Einkommens für die Jahre von 1948 bis 1957 und waren von **enormer praktischer Bedeutung**, zumal zB im Jahr 1951 etwa 400.000 der insgesamt 437.607 land- und forstwirtschaftlichen Betriebe, also rund 91%, von der erlassmäßigen Pauschalierung betroffen waren.¹¹⁶ Diese bezog sich auf Fälle, in denen der Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes eine gewisse Grenze (S 100.000 von 1948 bis 1957) nicht überschritt und zudem »weder ordnungsmäßige Bücher noch Aufzeichnungen, die eine Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 3 des Einkommensteuergesetzes ermöglichen, geführt werden«.¹¹⁷

Die Pauschalierungserlässe enthielten **Regelungen zur Ermittlung des Grundbetrages sowie Sonderbestimmungen** für forstwirtschaftlich genutzte Grundflächen landwirtschaftlicher Betriebe, den Weinbau, den Obstbau, den Feldgemüsebau etc; für Viehverkäufe wurden – offenbar korrespondierend mit der diesbezüglichen Einheitsbewertung nach § 29 Abs 3 RBewG 1934¹¹⁸ bzw § 30 Abs 3 BewG 1955 – keine Zuschläge vorgenommen, sofern »im Betriebe wertmäßig überwiegend eigene Futtermittel verwendet werden«.¹¹⁹

Die Pauschalierungserlässe zogen durchwegs einen **Prozentsatz des Einheitswertes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes** (einschließlich der Zupachtungen und abzüglich der Verpachtungen) als **Grundbetrag** heran,¹²⁰ der sodann um den Wert der Ausgedingelasten, die Sozialversicherungsbeiträge für familieneigene und fremde Arbeitskräfte, die bezahlten Pachtzinse sowie Schuldzinsen vermindert und um vereinnahmte Pachtzinse erhöht wurde. Dieses System geht im Ansatz auf die reichsdeutsche Verordnung¹²¹ zurück, den objektiven, zur Einheitswertermittlung herangezogenen Reinertrag in einen subjektiven ertragsteuerlichen Gewinn überzurechnen. Denn der dem Einheitswert zu Grunde liegende Reinertrag stimmt schon deshalb nicht mit dem ertragsteuerlichen Gewinn überein, weil der Reinertrag ein Ertrag ist, der unter gewöhnlichen Verhältnissen, ordnungsmäßig, gemeinüblich und mit entlohten fremden Arbeitskräften bewirtschaftet wird

¹¹⁶ *Rotal*, Probleme der Einkommen- und Umsatzsteuerveranlagung bei Land- und Forstwirten, ÖStZ 1952, 109 (110).

¹¹⁷ Siehe zB den Einleitungstext des Erlasses vom 22. 4. 1950, Z 26.502-9/50, AÖF 1950/78, des Erlasses vom 8. 5. 1951, Z 31.120-9/51, AÖF 1951/107, und des Erlasses vom 18. 4. 1952, Z 26.510-9/52, AÖF 1952/110.

¹¹⁸ dRgBl 1934 I 1035.

¹¹⁹ Siehe zB Pkt 8 des Erlasses vom 14. 7. 1955, Z 77.162-9/55, AÖF 1955/180.

¹²⁰ Ein niedrigerer Prozentsatz war in unterschiedlichen Varianten durchwegs für Bergbauern vorgesehen; siehe zB Z 2 des Erlasses vom 22. 4. 1050, Z 26.502-9/50, AÖF 1950/78; Z 1 des Erlasses vom 8. 5. 1951, Z 31.120-9/51, AÖF 1951/107.

¹²¹ § 2 der Verordnung dRgBl 1937 I 1.

und schuldenfrei ist;¹²² aus ertragsteuerlicher Sicht musste daher in der **rechtsdeutschen Verordnung** für die pauschale Gewinnermittlung zumindest eine Hinzurechnung der Arbeitsleistung des Steuerpflichtigen und der im Betrieb tätigen Familienangehörigen und der vereinnahmten Pachtzinse kommen, während insbesondere bezahlte Pachtzinse und Schuldzinsen abzuziehen waren.¹²³ Die letztgenannten Positionen – und zusätzlich Sozialversicherungsbeiträge – fanden grundsätzlich als Hinzu- und Abrechnungspositionen auch Eingang in die **Pauschalierungserlässe**, wohingegen die **eigene Arbeitsleistung allenfalls im Durchschnittssatz** Berücksichtigung fand.¹²⁴

War als **Ausgangswert für die Pauschalierung** in der rechtsdeutschen Verordnung noch – korrespondierend mit dem (heutigen) Einheitswertansatz als das 18fache des objektiven Reinertrages¹²⁵ – der 18. Teil¹²⁶ bzw – in Österreich – 5%¹²⁷ des Einheitswertes angesetzt worden, wurden infolge der Änderung des Geldwertes die Prozentsätze in den Pauschalierungserlässen von 25% (für 1948) auf 55% (für 1954 bis 1957) angehoben.¹²⁸ Teilweise war durch **abfallend gestaffelte Prozentsätze** für den eine gewisse Grenze überschreitenden Einheitswert (zB 20% statt 35% für den über S 40.000 liegenden Einheitswert für das Jahr 1950)¹²⁹ auch das relative Ab-

sinken des Reinertrages durch die Beschäftigung von Arbeitskräften mit zunehmender Betriebsgröße berücksichtigt worden;¹³⁰ diese Staffelung geht wiederum auf die Überlegung der Überrechnung des einheitswertdeterminierenden Reinertrages in eine ertragsteuerliche Gewinngröße zurück, zumal dem Umstand der – ertragsteuerlich zu bereinigenden – eigenen Arbeitsleistung im Unterschied zur konkreten Berechnung nach der rechtsdeutschen Verordnung¹³¹ in einer abfallenden Staffelung pauschal durch die Annahme Rechnung getragen werden sollte, dass bei einer Betriebsgröße bis zu einem Einheitswert von S 40.000 »keine fremden Arbeitskräfte verwendet werden«.¹³²

Die **Anhebung des Prozentsatzes im Zeitablauf** war demgegenüber offenbar auch auf die **Kritik des Rechnungshofes** zurückzuführen, wenngleich dessen Bedenken nicht vollständig Rechnung getragen wurde:

Ebenso konnte auch das vom Rechnungshof auf gezeigte krasse Mißverhältnis zwischen den laut Durchschnittssätzen ermittelten Einkünften aus Land und Forstwirtschaft und den tatsächlichen Einkünften im Zuge der Verhandlungen des Bundesministeriums für Finanzen mit den Vertretern der Landwirtschaftskammern infolge der ablehnenden Haltung dieser Kammern nur geringfügig geändert werden, u. zw. wurde der für die Ermittlung des Grundbetrages maßgebliche Schlüssel für das Jahr 1954 von 45 v. H. nur auf 55 v. H. des Einheitswertes erhöht.¹³³

Die »**Pauschalierungserlässe**« für die **Jahre 1948 bis 1957** lassen sich überblicksweise – und in Relation zu den damals relevanten einheitswert- und umsatzzorientierten Buchführungsgrenzen¹³⁴ – folgendermaßen aufschlüsseln.

122 Siehe § 31 Abs 2 RBewG 1934, dRGG 1934 I 1035, bzw nunmehr § 32 BewG 1955, wo zudem – seit BGBI 1977/320 – von notwendiger Wirtschaftsgebäudeausstattung ausgegangen wird.

123 Siehe § 2 Abs 2 und Abs 3 der Verordnung dRGG 1937 I 1 sowie oV, Einkommen- und Umsatzsteuerveranlagung der nichtbuchführenden Land- u. Forstwirte, ÖStZ 1956, 91 (92).

124 Dazu sogleich unten sowie oV, Einkommen- und Umsatzsteuerveranlagung der nichtbuchführenden Land- u. Forstwirte, ÖStZ 1956, 91 (92).

125 Nach § 31 Abs 2 RBewG, dRGG 1934 I 1035, war der Einheitswert (»Ertragswert«) noch als das 25fache des Reinertrags definiert; nach § 3a der Durchführungsverordnung zum Reichsbewertungsgesetz (RBewDV), dRGG 1935 I 81 idF dRGG 1944 I 338, war jedoch »[d]er Reinertrag der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe ist zur Ermittlung des Ertragswerts abweichend vom § 31 Abs 2 des Gesetzes mit 18 zu vervielfältigen«. Dieser Wert fand auch Eingang in § 32 des österreichischen BewG 1955, BGBI 1955/148.

126 § 2 der Verordnung dRGG 1937 I 1.

127 Siehe für Österreich Abschn A Abs 4 des Erlasses vom 30. 1. 1941, S 2142–180 III, abgedruckt bei *Pucharski*, Einkommensteuergesetz (1949) 244; dazu weiters auch *Strunz*, Die Einkommen- und Umsatzsteuerberechnung bei nicht buchführenden Land- und Forstwirten, ÖStZ 1951, 135 (136); oV, Einkommen- und Umsatzsteuerveranlagung der nichtbuchführenden Land- u. Forstwirte, 1956, 91 (91 m FN 1).

128 Siehe *Strunz*, Die Einkommen- und Umsatzsteuerberechnung bei nicht buchführenden Land- und Forstwirten, ÖStZ 1951, 135 (136); oV, Einkommen- und Umsatzsteuerveranlagung der nichtbuchführenden Land- u. Forstwirte, 1956, 91 (92).

129 Siehe Z 1 des Erlasses vom 8. 5. 1951, Z 31.120–9/51, AÖF 1951/107.

130 Dazu *Strunz*, Die Einkommen- und Umsatzsteuerberechnung bei nicht buchführenden Land- und Forstwirten, ÖStZ 1951, 135 (136); *Rotal*, Probleme der Einkommen- und Umsatzsteuerveranlagung bei Land- und Forstwirten, ÖStZ 1952, 109 (110); siehe zur nachfolgenden Abkehr von dieser Überlegung auch *Schlögl*, Die Landwirtpauschalierung für 1978 und 1979, ÖStZ 1979, 161 (162).

131 Siehe § 2 Abs 2 Z 1 iVm § 4 der Verordnung dRGG 1937 I 1.

132 *Rotal*, Probleme der Einkommen- und Umsatzsteuerveranlagung bei Land- und Forstwirten, ÖStZ 1952, 109 (110). Dementsprechend normierten die Pauschalierungserlässe auch, dass der »Wert der Arbeitsleistung des Betriebsinhabers und seiner im Betrieb tätigen Familienangehörigen [...] im Grundbetrag enthalten« ist; siehe zB den Erlass vom 14. 7. 1955, Z 77.162–9/55, AÖF 1955/180.

133 Siehe Tz 265 des Tätigkeitsberichts des Rechnungshofes für das Verwaltungsjahr 1955, 1 BlgNR VIII. GP, 1 (31).

134 Außer Betracht bleiben bei dieser Aufstellung aus Übersichtsgründen die gewinnorientierten Buchführungsgrenzen.

Erlass im AÖF	Jahr	Einheitswert-grenze	Prozentsatz	Buchführungs-grenze: EW	Buchführungs-grenze: Umsatz
— ¹³⁵	1948	S 100.000	25/15%	RM 100.000	RM 200.000
1950/78 ¹³⁶	1949	S 100.000	30/20%	RM 100.000	RM 200.000
1951/107 ¹³⁷	1950	S 100.000	35/20%	S 100.000 ¹³⁸	S 500.000 ¹³⁹
1952/110 ¹⁴⁰	1951	S 100.000	40/30%	S 100.000	S 500.000
1953/151 ¹⁴¹	1952	S 100.000	45/35%	S 100.000	S 500.000
1954/69 ¹⁴²	1953	S 100.000	45/35%	S 100.000	S 500.000
1955/180 ¹⁴³	1954	S 100.000	55%	S 500.000 ¹⁴⁴	S 1.000.000 ¹⁴⁵
1956/62 ¹⁴⁶	1955	S 100.000	55%	S 500.000	S 1.000.000
1957/139 ¹⁴⁷	1956	S 100.000	55%	S 500.000	S 1.000.000
1958/174 ¹⁴⁸	1957	S 100.000	55%	S 500.000	S 1.000.000

2. EStG 1953 idF EStG-Novelle 1957 (1958–1967)

Zweifel daran, ob die Schätzungsrichtlinien durch die Bestimmung des § 217 AO gedeckt sind, führten schließlich zur ausdrücklichen Aufnahme einer **Pauschalierungsbestimmung in § 29 EStG 1953** durch die EStG-

¹³⁵ Geregelt im Erlass vom 31. 5. 1949, Z. 39.196-9/49 (nicht im AÖF veröffentlicht), abgedruckt in *Pucharski*, Einkommensteuer – Ergänzungsband (1949) 268 ff.

¹³⁶ Erlass vom 22. 4. 1950, Z. 26.502-9/50; abgedruckt in *Pucharski*, Einkommensteuer³ (1951) 291 ff.

¹³⁷ Erlass vom 8. 5. 1951, Z. 31.120-9/51; abgedruckt in *Pucharski*, Einkommensteuer³ (1951) 295 ff; dazu auch *Strunz*, Die Einkommen- und Umsatzsteuerberechnung bei nicht buchführenden Land- und Forstwirten, ÖStZ 1951, 135 (135 ff).

¹³⁸ Ab 1950 bis einschließlich 1953 nach § 161 AO, dRGBl 1931 I 161 (iVm dRGBl 1938 I 389) idF BGBL 1950/101.

¹³⁹ Siehe die vorhergehende Fußnote.

¹⁴⁰ Erlass vom 18. 4. 1952, Z. 26.510-9/52; dazu *Rotal*, Probleme der Einkommen- und Umsatzsteuerveranlagung bei Land- und Forstwirten, ÖStZ 1952, 109 (109 ff).

¹⁴¹ Erlass vom 8. 7. 1953, Z. 38.900-9/53; abgedruckt in ÖStZ 1953, 213 (213 f).

¹⁴² Erlass vom 8. 4. 1954, Z. 32.600-9/54; dazu *Strunz*, Die pauschalierte Steuerermittlung 1953 für Bauern: unverändert, ÖStZ 1954, 130 (130 f).

¹⁴³ Erlass vom 14. 7. 1955, Z. 77.162-9/55; dazu *Strunz*, Besteuerungsrichtlinien 1954/55 für nichtbuchführende Land- und Forstwirte, ÖStZ 1955, 223 (223).

¹⁴⁴ Ab 1954 bis einschließlich 1961 nach § 161 AO, dRGBl 1931 I 161 (iVm dRGBl 1938 I 389) idF BGBL 1955/150; siehe dazu und zu den vorhergehenden Grenzen ab 1945 *Reeger*, Grenzen für die steuerliche Buchführungspflicht, ÖStZ 1955, 193 (193 f).

¹⁴⁵ Siehe die vorhergehende Fußnote.

Novelle 1957.¹⁴⁹ § 29 EStG 1953 idF der Novelle 1957 schuf eine Verordnungsermächtigung für jene Fälle, in denen weder ordnungsmäßige Bücher noch Aufzeichnungen geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 EStG ermöglichen; für land- und forstwirtschaftliche Betriebe wurde als mögliches Betriebsmerkmal für die Schaffung von Durchschnittssätzen ausdrücklich der Einheitswert angeführt. Begründet wurde die Einfügung dieser Bestimmung wie folgt:

In der Vergangenheit wurde verschiedentlich bezweifelt, daß die vom Bundesministerium für Finanzen für bestimmte nichtbuchführende gewerbliche Berufsgruppen aufgestellten Schätzungsrichtlinien ihre Deckung im § 217 AO. finden. Der vom Entwurf vorgeschlagene § 29 Abs 1 bis 3 soll eine Ermächtigung zur Aufstellung von Durchschnittssätzen darstellen. Durch den Abs 4 des vorgeschlagenen § 29 soll das Bundesministerium für Finanzen ermächtigt

¹⁴⁶ Erlass vom 10. 1. 1956, 21.000-9/56; dazu oV, Einkommen- und Umsatzsteuerveranlagung der nichtbuchführenden Land- u. Forstwirte, ÖStZ 1956, 91 (91 ff), und *Strunz*, Besteuerung nichtbuchführender Land- und Forstwirte für 1955, ÖStZ 1956, 118 (118 f).

¹⁴⁷ Erlass vom 2. 5. 1957, Z. 53.182-9/57; abgedruckt in ÖStZ 1957, 163 (163 f).

¹⁴⁸ Erlass vom 17. 7. 1958, Z. 94.329-9/58; abgedruckt in ÖStZ 1958, 214 (214).

¹⁴⁹ BGBL 1957/283; dazu *Jiresch/Zapletal*, Die Einkommensteuernovelle 1957, ÖStZ 1958, 1 (13 f); *Fasching/Hofstätter*, Die Ermittlung des Gewinnes (Gewerbebeitrages) und des Umsatzes nach Durchschnittssätzen, ÖStZ 1959, 184 (184 ff)

werden, Durchschnittssätze für Werbungskosten bestimmter Berufsgruppen, wie zum Beispiel Musiker, Bühnenangehörige, Artisten, Filmschaffende, Journalisten aufzustellen.¹⁵⁰

§ 29 EStG 1953 idF EStG-Novelle 1957 blieb während der Geltungsdauer des EStG 1953 unverändert und normierte unter der Überschrift »**Durchschnittssätze**« für die Land- und Forstwirtschaft in Abs 1 bis 3 Folgendes:¹⁵¹

(1) Für die Ermittlung des Gewinnes können mit Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen Durchschnittssätze für Gruppen von Steuerpflichtigen aufgestellt werden. Die Durchschnittssätze sind auf Grund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen festzusetzen.

(2) Solche Durchschnittssätze sind in den Fällen anzuwenden, in denen weder ordnungsmäßige Bücher noch Aufzeichnungen geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 und eine Umsatzermittlung ermöglichen.

(3) In der Verordnung werden bestimmt:

1. die Gruppen von Betrieben, für die Durchschnittssätze anzuwenden sind;
2. die für die Einstufung jeweils maßgeblichen Betriebsmerkmale.

Als solche kommen insbesondere in Betracht:

a) Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben die Betriebsart und der Einheitswert,
b) bei gewerblichen Betrieben die örtliche Lage, die Ausstattung, die Konkurrenzverhältnisse, der Wareneingang oder Wareneinsatz und die Zahl der Arbeitskräfte der Betriebe;
3. die Art der Gewinnermittlung für die einzelnen Gruppen von Betrieben durch Aufstellung von Reingewinnsätzen und Reingewinnprozentsätzen vom Einheitswert oder vom Umsatz, der ebenfalls auf Grund von Durchschnittssätzen für bestimmte Gruppen ermittelt werden kann. In der Verordnung kann bestimmt werden, daß für die Gewinnermittlung nur die Betriebsausgaben oder Betriebsausgabenteile nach Durchschnittssätzen ermittelt werden;

¹⁵⁰ Siehe ErlRV 319 BlgNR VIII. GP, 10, und zu den textuellen Anpassungen im Finanzausschuss den AB 363 BlgNR VIII. GP, 2 und 5.

¹⁵¹ § 29 Abs 4 sah zudem eine Bestimmung für Durchschnittssätze im Bereich der Werbungskosten vor. Diese lautete: »In Fällen, in denen die genaue Ermittlung von Werbungskosten mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden ist, können vom Bundesministerium für Finanzen Durchschnittssätze für Werbungskosten für einen einzelnen Steuerpflichtigen oder im Verordnungswege für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt werden.«

4. der Veranlagungszeitraum, für den die Durchschnittssätze anzuwenden sind;
5. der Umfang, in dem Abgabepflichtigen, deren Gewinn nach diesen Durchschnittssätzen zu ermitteln ist, Erleichterungen in der Führung von Aufzeichnungen gewährt werden.

Die auf dieser Norm basierenden **Verordnungen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Umsatzes und des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft** stellten eine in § 29 Abs 3 Z 3 EStG 1953 idF EStG-Novelle 1957 vorgesehene **Aufstellung von Reingewinnprozentsätzen vom Einheitswert** dar¹⁵² und knüpften offenkundig inhaltlich an die frühere Praxis der »Pauschalierungserlässe« an. Sie waren prinzipiell anwendbar auf jene Fälle land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, in denen eine gewisse Einheitswertgrenze (zunächst S 500.000 von 1958 bis 1965,¹⁵³ danach S 600.000 für 1966 und 1967) nicht überschritten wurde und »deren Inhaber weder ordnungsmäßige Bücher noch Aufzeichnungen führen, die eine [...] Gewinnermittlung nach § 4 Einkommensteuergesetz 1953 ermöglichen«.¹⁵⁴ Wie bereits in den Jahren ab 1948 zogen auch die auf § 29 EStG 1953 idF EStG-Novelle 1957 basierenden Pauschalierungsverordnungen durchwegs einen **Prozentsatz des Einheitswertes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes** (einschließlich der Zupachtungen und abzüglich der Verpachtungen) als Grundbetrag heran, der sodann um den Wert der Ausgedingelasten, die Sozialversicherungsbeiträge für familieneigene und fremde Arbeitskräfte, die bezahlten Pachtzinse sowie Schuldzinsen vermindert und um ver einnahmte Pachtzinse erhöht wurde. Sonderbestimmungen waren für forstwirtschaftlich genutzte Grundflächen landwirtschaftlicher Betriebe, den Weinbau und die Sondergewinne land- und forstwirtschaftlicher Betriebe (zB aus Fuhrwerksleistungen, Nebenbetrieben, Bienenzucht)¹⁵⁵ vorgesehen; Gewinne aus Viehverkäufen waren vom Grundbetrag erfasst, sofern »im Betrieb überwiegend wertmäßig eigene Futtermittel verwendet werden«. Eine Sonderregelung sah zudem eine Kürzung

¹⁵² Siehe dazu zB Jiresch/Zapletal, Die Einkommensteuernovelle 1957, ÖStZ 1958, 1 (14); Fasching/Hofstätter, Die Ermittlung des Gewinnes (Gewerbebeitrages) und des Umsatzes nach Durchschnittssätzen, ÖStZ 1959, 184 (184).

¹⁵³ Wobei für die Jahre 1964 und 1965 in der Verordnung BGBl 1965/247 keine explizite Einheitswertgrenze als Anwendungsvoraussetzungen statuiert wurden, weshalb die – ebenfalls mit S 500.000 bezifferte – einheitswertbezogene Buchführungsgrenze der BAO maßgeblich war; siehe zu dieser Vorgangsweise auch Schlägl, Die Landwirtepauschalierung für 1978 und 1979, ÖStZ 1979, 161 (161).

¹⁵⁴ Siehe zB § 1 der VO BGBl 1959/121.

¹⁵⁵ Dazu allgemein Schlägl, Die Landwirtepauschalierung für 1978 und 1979, ÖStZ 1979, 161 (161 f.).

bei Ernteausfällen (zB aufgrund von Dürre, Hochwasser, Hagelschlag) vor.

Die **Prozentsätze in den Pauschalierungsverordnungen** waren durchwegs niedriger als jene in den Pauschalierungserlässen und zudem der Höhe nach gestaffelt (zB für das Jahr 1958 20% für den Einheitswert bis S 100.000, 15% für den Einheitswert zwischen S 100.000 und S 250.000 und schließlich 10% für den S 250.000 übersteigenden Betrag),¹⁵⁶ wodurch das relative Absinken des Reinertrages durch Beschäftigung von Arbeitskräften mit zunehmender Betriebsgröße berücksichtigt werden sollte.¹⁵⁷ Die gegenüber den »Pauschalierungserlässen« niedrigeren Prozentsätze und höheren Einheitswertgrenzen

ergaben sich offenbar daraus, dass die Einheitswerte bis einschließlich 1955 auf der **Hauptfeststellung in Österreich zum 1. 1. 1940** (auf Basis des RBewG¹⁵⁸)¹⁵⁹ beruhten und daher eine laufende Erhöhung insbesondere zur Anpassung an die Geldwertänderung notwendig war, hingegen nach der **Hauptfeststellung der Einheitswerte zum 1. 1. 1956** (auf Basis des BewG 1955¹⁶⁰) die Einheitswerte auf aktuellen Wertverhältnissen beruhten.¹⁶¹

Die **Pauschalierungsverordnungen im Geltungsbereich des § 29 EStG 1953 für die Jahre 1958 bis 1967** lassen sich überblicksweise – und in Relation zu den damals relevanten einheitswert- und umsatzorientierten Buchführungsgrenzen – folgendermaßen aufschlüsseln.

VO BGBl	Jahr	Einheits-wertgrenze	Prozentsatz	Buchführungs-grenze: EW	Buchführungs-grenze: Umsatz
1959/121 ¹⁶²	1958	S 500.000	20/15/10%	S 500.000	S 1.000.000
1961/140	1959	S 500.000	20/15/10%	S 500.000	S 1.000.000
	1960	S 500.000	20/16/12%	S 500.000	S 1.000.000
1962/172	1961	S 500.000	20/16/12%	S 500.000	S 1.000.000
	1962	S 500.000	20/16/12%	S 500.000 ¹⁶³	S 1.000.000 ¹⁶⁴
1964/90	1963	S 500.000	20/16/12%	S 500.000	S 1.000.000
1965/247 idF 1966/88	1964	—	20/17/14%	S 500.000	S 1.000.000
	1965	—	20/17,5/15%	S 500.000	S 1.000.000
	1966	S 600.000 ¹⁶⁵	20/18/16%	S 600.000 ¹⁶⁶	S 1.500.000 ¹⁶⁷
1968/132	1967	S 600.000	21/19/16%	S 600.000	S 1.500.000

¹⁵⁶ § 3 Abs 1 der VO BGBl 1959/121.

¹⁵⁷ Dazu *Strunz*, Die Einkommen- und Umsatzsteuerberechnung bei nicht buchführenden Land- und Forstwirten, ÖStZ 1951, 135 (136); *Rotal*, Probleme der Einkommen- und Umsatzsteuerveranlagung bei Land- und Forstwirten, ÖStZ 1952, 109 (110); siehe zur nachfolgenden Abkehr von dieser Überlegung auch *Schlögl*, Die Landwirtepauschalierung für

1978 und 1979, ÖStZ 1979, 161 (162).

¹⁵⁸ dRGBl 1934 I 1035.

¹⁵⁹ Dazu *Langer*, BewG (1974) § 20 Rz 1.

¹⁶⁰ BGBl 1955/148.

¹⁶¹ Siehe *oV*, Einkommen- und Umsatzsteuerveranlagung der nichtbuchführenden Land- u. Forstwirte, ÖStZ 1956, 91 (92).

¹⁶² Dazu *Fasching/Hofstätter*, Die Ermittlung des Gewinnes (Gewerbeertrages) und des Umsatzes nach Durchschnittssätzen, ÖStZ 1959, 184 (187 ff).

¹⁶³ § 125 BAO, BGBl 1961/194 (ab 1. 1. 1962).

¹⁶⁴ § 125 BAO, BGBl 1961/194 (ab 1. 1. 1962).

¹⁶⁵ An die Buchführungsgrenze nach § 125 BAO angepasst durch VO BGBl 1966/88.

¹⁶⁶ Erhöht durch BGBl 1965/201 (ab 1. 1. 1966).

¹⁶⁷ Siehe die vorhergehende Fußnote.

3. EStG 1967 (1968–1972)

§ 29 EStG 1953 idF EStG-Novelle 1957 wurde nachfolgend unverändert in § 29 EStG 1967¹⁶⁸ übernommen¹⁶⁹ und blieb auch bis zum EStG 1972 ohne Modifikation. Auch die darauf basierenden Pauschalierungsverordnungen entsprachen sowohl hinsichtlich der Voraussetzungen

als auch der Rechtsfolgen jenen, die zu § 29 EStG 1953 ergangen waren.¹⁷⁰ Wiederum lassen sich die **Pauschalierungsverordnungen im Geltungsbereich des § 29 EStG 1967** für die Jahre 1968 bis 1972 überblicksweise – und in Relation zu den damals relevanten einheitswert- und umsatzorientierten Buchführungsgrenzen – folgendermaßen aufschlüsseln.

VO BGBl	Jahr	Einheitswert-grenze	Prozentsatz	Buchführungs-grenze: EW	Buchführungsgrenze: Umsatz
1968/132	1968	S 600.000	22/20/17%	S 600.000	S 1.500.000
	1969	S 600.000	22/20/17%	S 600.000	S 1.500.000
1971/255	1970	S 600.000	22/20/17%	S 600.000	S 2.000.000*
	1971	S 600.000	24/21/18%	S 600.000	S 2.000.000
1972/480	1972	S 600.000	24/21/18%	S 700.000**	S 2.000.000

* Erhöht durch BGBl 1976/667 (ab 1. 1. 1977).

** Erhöht durch BGBl 1972/262 (ab 1. 1. 1972).

4. EStG 1972 (1973–1988)

Gegenüber dem EStG 1953 bzw dem EStG 1967 erfolgte durch das EStG 1972¹⁷¹ eine systematische Umgliederung der Pauschalierungsvorschrift in den § 17, ein Wegfallen der Vorgaben für die Umsatzsteuerpauschalierung und eine Modifikation der Festsetzung der Durchschnittssätze für einzelne Steuerpflichtige;¹⁷² eine Modifikation der ertragsteuerlichen Pauschalierung für die Land- und Forstwirtschaft gegenüber dem EStG 1967 wurde hingegen nicht vorgenommen.¹⁷³ § 17 EStG 1972 stand unter der Überschrift »**Durchschnittssätze**« und hatte in Abs 1 bis 3 hinsichtlich auch der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung folgenden, bis zum EStG 1988 unveränderten Wortlaut:¹⁷⁴

168 BGBl 1967/268 (ab 1968).

169 Siehe ErlRV 545 BlgNR XI. GP, 58 (zu § 29 EStG 1967): »Zu § 29: Unverändert aus geltendem Recht in der Fassung ESt-Nov. 1957, BGBl. Nr 283, übernommen.«

170 So ist zB auch die Verordnung BGBl 1968/132 (für die Jahre 1967 bis 1969) formell zu § 29 EStG 1953 und § 29 EStG 1967 ergangen.

171 BGBl 1972/440 (ab 1973).

172 Siehe ErlRV 474 BlgNR XIII. GP, 64 (zum EStG 1972); weiters zB Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, ESt-HB (1985) § 17 Tz 22 ff.

173 ErlRV 474 BlgNR XIII. GP, 64 (zum EStG 1972), wo insofern darauf hingewiesen wird, dass die »Vorschrift des § 17« dem »§ 29 EStG 1967 entspricht«.

174 § 17 Abs 4 sah eine gegenüber dem § 29 Abs 4 EStG 1967 modifizierte Bestimmung für Durchschnittssätze im Bereich der Werbungskosten vor. Diese lautete: »In Fällen, in denen die genaue Ermittlung von Werbungskosten mit unverhäl-

(1) Für die Ermittlung des Gewinnes können mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen Durchschnittssätze für Gruppen von Steuerpflichtigen aufgestellt werden. Die Durchschnittssätze sind auf Grund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen festzusetzen.

(2) Solche Durchschnittssätze sind für die Fälle aufzustellen, in denen weder ordnungsmäßige Bücher noch Aufzeichnungen geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 ermöglichen.

(3) In der Verordnung werden bestimmt:

1. Die Gruppen von Betrieben, für die Durchschnittssätze anzuwenden sind,
2. die für die Einstufung jeweils maßgeblichen Betriebsmerkmale.

Als solche kommen insbesondere in Betracht:

- a) Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben die Betriebsart und der Einheitswert,

nismäßigen Schwierigkeiten verbunden ist, können vom Bundesminister für Finanzen neben dem Werbungskostenpauschbetrag gemäß § 16 Abs 3 Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt werden. Der Bundesminister für Finanzen kann bei Berufsgruppen, die eindeutig von der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten erfaßt werden, anordnen, daß diese Durchschnittssätze vom Arbeitgeber beim Steuerabzug vom Arbeitslohn zu berücksichtigen sind, ohne daß es einer Eintragung auf der Lohnsteuerkarte des Arbeitnehmers bedarf.«

- b) bei gewerblichen Betrieben die örtliche Lage, die Ausstattung, die Konkurrenzverhältnisse, der Wareneingang oder Wareneinsatz und die Zahl der Arbeitskräfte der Betriebe,
3. die Art der Gewinnermittlung für die einzelnen Gruppen von Betrieben durch Aufstellung von Reingewinnsätzen und Reingewinnprozentsätzen vom Einheitswert oder vom Umsatz. In der Verordnung kann bestimmt werden, daß für die Gewinnermittlung nur die Betriebsausgaben oder Betriebsausgabenanteile nach Durchschnittssätzen ermittelt werden,
4. der Veranlagungszeitraum, für den die Durchschnittssätze anzuwenden sind,
5. der Umfang, in dem Steuerpflichtigen, deren Gewinn nach diesen Durchschnittssätzen zu ermitteln ist, Erleichterungen in der Führung von Aufzeichnungen gewährt werden.

Auch die Verordnungen zu § 17 EStG 1972 orientierten sich an jenen zu den gleichlautenden § 29 EStG 1953 idF EStG-Novelle 1957 bzw § 29 EStG 1967. Im Unterschied zu den früheren Verordnungen war jedoch bereits ab 1973 das gärtnerische Vermögen iSd § 49 BewG nicht mehr erfasst; für die Ermittlung des **Gewinns aus gärtnerischen Betrieben** war vielmehr im Geltungsbereich des EStG 1972 ab 1986 eine eigene Teilpauschalierungsverordnung erlassen worden.¹⁷⁵ Die **Einheitswertgrenze** (ohne gärtnerisches Vermögen) wurde aufgrund des Abstellens auf die einheitswertbezogene Buchführungspflicht 1981 auf S 900.000 (zuvor S 700.000) angehoben; die **Prozentsätze** für den Durchschnittssatz waren bis 1979 tenden-

ziell steigend (auf 32%) und wurden danach – wohl aufgrund der Hauptfeststellung der Einheitswerte zum 1. 1. 1979 – auf 30% (1980) bzw 31% (ab 1981) abgesenkt.¹⁷⁶ Während jedoch – wie auch in früheren Zeiträumen – bis zum Jahr 1977 verschiedene, nach Einheitswertstufen tendenziell fallend gestaffelte Prozentsätze vorgesehen waren, wurde durch die Verordnung BGBl 1979/217 eine **Anhebung und Vereinheitlichung des Prozentsatzes** vorgenommen. Dies wurde folgendermaßen begründet:

Mit der Anhebung des Prozentsatzes im Rahmen des Grundbetrages wird auf die zwischen 1977 und 1978 eingetretenen Einkommenssteigerungen in der Land- und Forstwirtschaft Bedacht genommen. Für die Vereinheitlichung des Prozentsatzes waren folgende Überlegungen maßgebend: Der für die frühere Differenzierung maßgebende Gesichtspunkt, daß mit wachsender Größe der zu bewirtschaftenden Fläche die Intensität der Bewirtschaftung abnimmt, erweist sich nicht mehr als zutreffend. Die Entwicklung in der Landwirtschaft, die insbesondere durch wachsenden Maschineneinsatz gekennzeichnet ist, läßt eher eine gegenteilige Tendenz, also erhöhte Hektarerträge bei steigendem Ausmaß der land- und forstwirtschaftlichen Fläche erkennen. Außerdem trägt es zur Vereinheitlichung des Prozentsatzes einer vereinfachten Berechnung des Grundbetrages Rechnung.¹⁷⁷

Die **Pauschalierungsverordnungen im Geltungsbereich des § 17 EStG 1972 für die Jahre 1973 bis 1988** lassen sich überblicksweise – und in Relation zu den damals relevanten einheitswert- und umsatzorientierten Buchführungsgrenzen – folgendermaßen aufschlüsseln:

VO BGBl	Jahr	Einheitswert-grenze	Prozentsatz	Buchführungs-grenze: EW	Buchführungsgrenze: Umsatz
1974/90	1973	S 700.000	24/21/18%	S 700.000	S 2.000.000
	1974	S 700.000	24/21/18%	S 700.000	S 2.000.000
1976/199	1975	S 700.000	24/29/26/23%	S 700.000	S 2.000.000
1977/143	1976	S 700.000	24/29/26/23%	S 700.000	S 2.000.000
	1977	S 700.000	30/28/26%	S 700.000	S 3.000.000 ¹⁷⁸

¹⁷⁵ BGBl 1987/470 idF BGBl 1989/239 (1986 bis 1988).

¹⁷⁶ Die in Art II Abs 1 das BewÄndG 1979, BGBl 1979/318, vorgesehene pauschale Erhöhung der zum 1. 1. 1979 festgestellten Einheitswerte des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens um 5% ab 1. 1. 1983 war von keiner Änderung der Prozentsätze begleitet.

¹⁷⁷ Schlägl, Die Landwirtepauschalierung für 1978 und 1979, ÖStZ 1979, 161 (162). Diese Überlegung bestätigt sich nachfolgend auch darin, dass in späteren Pauschalierungsverordnung eine ansteigende Staffelung vorgesehen wurde, wie zB ab 1998 nach § 1 Abs 1 iVm Abs 4 der Verordnung II 1997/430 idF II 1998/30, II 1999/448.

¹⁷⁸ Erhöht durch BGBl 1976/667 (ab 1. 1. 1977).

1979/217 ¹⁷⁹	1978	— ¹⁸⁰	31%	S 700.000	S 3.000.000
	1979	—	32%	S 700.000	S 3.000.000
1981/266	1980	—	30%	S 700.000	S 3.000.000
	1981	—	31%	S 900.000 ¹⁸¹	S 3.500.000 ¹⁸²
1983/32 idF 1985/38	1982	—	31%	S 900.000	S 3.500.000
	1983	—	31%	S 900.000	S 3.500.000
	1984	—	31%	S 900.000	S 3.500.000
	1985	—	31%	S 900.000	S 3.500.000
	1986	—	31%	S 900.000	S 3.500.000
1987/33 idF 1989/238	1987	—	31%	S 900.000	S 3.500.000
	1988	—	31%	S 900.000	S 3.500.000

5. EStG 1988 (1989–2011)

Die Stammfassung des § 17 EStG 1988¹⁸³ entsprach sodann im Wesentlichen § 17 EStG 1972, worauf auch die Gesetzesmaterialien ausdrücklich hingewiesen haben.¹⁸⁴ Eine Gesamtneuverfassung des § 17 EStG erfolgte erst durch das StRefG 1993¹⁸⁵ ab dem Veranlagungsjahr 1994. So wurde in § 17 Abs 1 bis 3 EStG eine gesetzliche und branchenunabhängige Betriebsausgabenpauschalierung eingeführt,¹⁸⁶ wohingegen die bisherigen § 17 Abs 1 bis 4 inhaltlich in § 17 Abs 4 bis 6 EStG 1988 idF StRefG 1993 überführt und erweitert wurden;¹⁸⁷ die für die land- und forstwirtschaftliche Pauschalierung relevanten § 17 Abs 4 und 5 hatten folgenden Wortlaut:

¹⁷⁹ Dazu *Schlögl*, Die Landwirtepauschalierung für 1978 und 1979, ÖStZ 1979, 161 (161 ff).

¹⁸⁰ Durch den Wegfall der Einheitswertgrenze in der Pauschalierungsverordnung BGBl 1979/217 konnte von der Anwendung der Durchschnittssätze so lange Gebrauch gemacht werden, als keine Buchführungspflicht nach § 125 BAO eintrat, die damals zwar ebenfalls bei S 700.000 lag, dies aber aufgrund einer 15%igen Toleranzgrenze bei § 125 BAO dennoch eine Verbesserung für die Land- und Forstwirtschaft darstellte; siehe dazu *Schlögl*, Die Landwirtepauschalierung für 1978 und 1979, ÖStZ 1979, 161 (161).

¹⁸¹ Erhöht durch BGBl 1981/336 (ab 1. 1. 1981).

¹⁸² Erhöht durch BGBl 1981/336 (ab 1. 1. 1981).

¹⁸³ BGBl 1988/400.

¹⁸⁴ Siehe ErlRV 621 BlgNR XVII. GP, 76: »Der bisherige Inhalt des § 17 wurde im wesentlichen unverändert aus § 17 EStG 1972 übernommen.«

¹⁸⁵ BGBl 1993/818.

¹⁸⁶ Siehe ErlRV 1237 BlgNR XVIII. GP, 45 und 52 (zum StRefG 1993).

¹⁸⁷ ErlRV 1237 BlgNR XVIII. GP, 52 (zum StRefG 1993).

(4) Für die Ermittlung des Gewinnes können weiters mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen Durchschnittssätze für Gruppen von Steuerpflichtigen aufgestellt werden. Die Durchschnittssätze sind auf Grund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen festzusetzen. Solche Durchschnittssätze sind nur für Fälle aufzustellen, in denen weder eine Buchführungspflicht besteht noch ordnungsmäßige Bücher oder Aufzeichnungen geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 ermöglichen.

(5) In der Verordnung werden bestimmt:

1. Die Gruppen von Betrieben, für die Durchschnittssätze anzuwenden sind.

2. Die für die Einstufung jeweils maßgeblichen Betriebsmerkmale.

Als solche kommen insbesondere in Betracht:

a) Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben die Betriebsart und der Einheitswert.

b) Bei anderen Betrieben die örtliche Lage, die Ausstattung, der Wareneingang oder Wareneinsatz, die Zahl der Arbeitskräfte und die Stabilität der Erträge und Aufwendungen.

3. Die Art der Gewinnermittlung für die einzelnen Gruppen von Betrieben durch Aufstellung von Reingewinnsätzen und Reingewinnprozentsätzen vom Einheitswert oder vom Umsatz oder von anderen, für einen Rückschluß auf den Umsatz und Gewinn geeigneten äußeren Betriebsmerkmalen. In der Verordnung kann bestimmt werden, daß für die Gewinnermittlung nur die Betriebsausgaben oder Betriebsausgabenteile nach Durchschnittssätzen ermittelt werden.

4. Der Veranlagungszeitraum, für den die Durchschnittssätze anzuwenden sind.
5. Der Umfang, in dem jenen Steuerpflichtigen, die den Gewinn nach Durchschnittssätzen ermitteln, Erleichterungen in der Führung von Aufzeichnungen gewährt werden.

Wenngleich nachfolgende Novellen zwar insbesondere die Bestimmungen des § 17 Abs 1 und 2 EStG modifizierten, erfolgte eine **Änderung der Verordnungsermächtigung des § 17 Abs 4 EStG** lediglich durch das **StRefG 2005**.¹⁸⁸ Im Zuge der parlamentarischen Behandlung wurde im Finanzausschuss der letzte Satz des § 17 Abs 4 dahingehend geändert,¹⁸⁹ dass »[s]olche Durchschnittssätze [...] nur für Fälle aufzustellen [sind], in denen weder eine Buchführungspflicht besteht noch ordnungsmäßige Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ermöglichen.« Im Unterschied zur vorhergehenden Fassung entfiel somit das Tatbestandsmerkmal der »Aufzeichnungen« und die Möglichkeit der »Gewinnermittlung nach § 4«. Diese Änderung diente ausweislich der Materialien »der Klarstellung, dass eine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ausschließlich für Einnahmen-/Ausgabenrechner zulässig ist«¹⁹⁰ bzw. – umgekehrt – eine freiwillige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung die Zulässigkeit der Pauschalierung nicht ausschließt.¹⁹¹

Auf Basis des § 17 Abs 4 und 5 EStG hat der BMF für den betrieblichen Bereich eine Reihe von Pauschalierungsverordnungen erlassen; davon sahen bzw. sehen die meisten eine Betriebsausgabenpauschalierung (Teilpauschalierung)¹⁹² und lediglich jene für Gaststätten- und Beherbergungsbetriebe,¹⁹³ Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhändler¹⁹⁴ sowie **Land- und Forstwirte** eine **Pauschalierung für den gesamten Gewinn (Vollpauschalierung)** vor, wobei sich für die beiden erstgenannten Gruppen der pauschale Gewinn von den Betriebseinnahmen bemisst, bei den Land- und Forstwirten hingegen – bis zu einer gewissen Einheitswertgrenze (derzeit € 100.000, bis 2010 € 65.500) – nach dem **Einheitswert**; bei der Land- und Forstwirtschaft war bzw. ist nach den jeweiligen Pauschalierungsverordnungen dar-

über hinaus bzw. bisweilen optional¹⁹⁵ eine **Teilpauschalierung** möglich.¹⁹⁶

Die durch das EStG 1988 geschaffene Rechtslage und die dazu ergangene land- und forstwirtschaftliche Pauschalierungsverordnung BGBl 1990/100 war erneut vom **Rechnungshof** kritisiert worden. Dieser führte in seinem **Tätigkeitsbericht für das Verwaltungsjahr 1990**¹⁹⁷ wörtlich aus:

30.11.1 Von den zum 1. Jänner 1989 im gesamten Bundesgebiet bestehenden rd 621 000 land- und forstwirtschaftlichen Einheiten waren rd 50 700 (rd 8,2 vH) steuerlich erfaßt (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft). Von diesen Landwirten führten rd 2 600 Bücher und ermittelten rd 48 100 (rd 95 vH) die Einkünfte durch Pauschalierung.

Die Pauschalierung erfolgt im wesentlichen in der Weise, daß der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft mit einem Durchschnittssatz von 31 vH des maßgeblichen Einheitswertes der selbst bewirtschafteten Fläche ermittelt wird. Die Gewinnsumme ist um die vereinnahmten Pachtzinse zu erhöhen und um verschiedene Aufwendungen zu vermindern (Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft, zuletzt BGBl Nr 100/1990). Eine pauschalierte Gewinnermittlung ist bis zu einem Einheitswert von 900 000 S zulässig.

Der RH untersuchte beim FA Braunau anhand der jeweils letzten Veranlagungsergebnisse die Steuerleistung (ohne Abgaben und Beiträge von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) der insgesamt 455 zum 1. Jänner 1990 pauschalierten Landwirte durch Hochrechnung mittels Stichproben von 51 diesbezüglichen Abgabenakten. Die so errechnete Steuerleistung betrug rd 1 784 000 S an Einkommensteuer und rd 628 000 S an Vermögensteuer. In hochgerechnet 161 Fällen ergab sich keine Steuerleistung, so daß bei den übrigen 294 pauschalierten Fällen die durchschnittliche Steuerleistung rd 8 200 S betrug.

30.11.2 Wenn auch die Pauschalierung eine Vereinfachung des Abgabenverfahrens sowohl für die Abgabepflichtigen als auch für die Abgabenbehörde bewirkt, ist dieses Verfahren jedoch nach Ansicht des RH außerordentlich ungerecht und steht nicht im Einklang mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, weil bei gleich hohem wirtschaft-

¹⁸⁸ BGBl I 2004/57 (Änderung des § 17 Abs 4 letzter Satz ab 5. 6. 2004).

¹⁸⁹ Siehe AB 461 BlgNR XXII. GP; in der RV 451 BlgNR XXII. GP, war diese Änderung noch nicht enthalten.

¹⁹⁰ AB 461 BlgNR XXII. GP, 7.

¹⁹¹ Siehe zB *Baldau* in Jakom⁴ (2011) § 21 Rz 96.

¹⁹² Siehe dazu zB *Doralt*, EStG¹⁴ § 17 Tz 62/1.

¹⁹³ BGBl II 1999/227; zu den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen diese Verordnung siehe nur UFS Innsbruck 30. 3. 2011, RV/o688-I/10 mwN.

¹⁹⁴ BGBl II 1999/228.

¹⁹⁵ ZB bei einem über S 500.000 liegenden Einheitswert nach § 2 Abs 3 der Verordnung BGBl II 1997/430 oder generell nach § 2 Abs 3 der LuF PauschVO 2011.

¹⁹⁶ Kritisch zur Teilpauschalierung *Schürer-Waldheim*, Verfassungswidrigkeit der Pauschalierung in der Land- und Forstwirtschaft, SWK 2011, S 792 (S 795).

¹⁹⁷ III-54 BlgNR XVIII. GP.

lichen Einkommen unterschiedliche Abgabenbelastungen entstehen können. Während das EStG eine Besteuerung des tatsächlich erwirtschafteten Gewinnes vorsieht, stellt die am Einheitswert ausgerichtete Pauschalierung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft auf einen Sollertrag ab, der – weil zu niedrig angesetzt – nicht der Wirklichkeit entspricht und den tüchtigen sowie den Landwirt in guten Lagen begünstigt. Die Pauschalierung führt auch dazu, daß bei allen einkommensabhängigen Transferleistungen eine ungerechtfertigte Bevorzugung dieser Abgabepflichtigen eintritt.

Der RH erachtete eine Neuordnung der Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft für geboten. Hierbei wäre eine pauschale Gewinnermittlung in der Weise einzurichten, daß von den tatsächlichen Erlösen, deren Erfassung den Landwirten durchaus zumutbar wäre, pauschale auf Erfahrungswerten beruhende Betriebsausgaben abgezogen werden. Ab einer bestimmten Höhe des Einheitswertes (bspw 500 000 S) oder der Erlöse sollte der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft nach den Bestimmungen des EStG ermittelt werden.

Der RH empfahl dem BMF, langfristig eine Neuordnung der Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft zu erwägen, die einfach zu handhaben ist und eine gleichmäßige Besteuerung aller Abgabepflichtigen gewährleistet.

30.11.3 Laut *Stellungnahme des BMF* sei die geltende Form der Pauschalierung der Landwirte nicht nur vom Gesichtspunkt einer Vereinfachung getragen, sondern bringe auch eine weitgehende steuerliche Entlastung der Land- und Forstwirtschaft mit sich. Das BMF verwies auf die in der Land- und Forstwirtschaft bestehenden, mit anderen Wirtschaftsbereichen nicht vergleichbaren besonderen Verhältnisse, stellte aber bei zukünftigen Pauschalierungen der Landwirte die Prüfung von Möglichkeiten einer gerechteren und vereinfachten Form in Aussicht.

30.11.4 Der RH verwies neuerlich auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und wiederholte seine bisherige Empfehlung.¹⁹⁸

Die **Pauschalierungsverordnung zu § 17 EStG** im Bereich der Land- und Forstwirtschaft für die Jahre **1989 bis 1993**¹⁹⁹ stand freilich weiterhin deutlich in der Rechtstradition der Verordnungen zu den Vorgängerbestimmungen; der Kritik des Rechnungshofes wurde letztlich nicht bzw. nur eingeschränkt Rechnung getragen.

¹⁹⁸ Tz 30.11.1ff des Tätigkeitsberichts, III-54 BlgNR XVIII. GP, 75f.

¹⁹⁹ Siehe die VO BGBI 1990/100 idF BGBI 1991/476, 1992/565, 1994/207, 1995/139.

In seinem Bericht für das Verwaltungsjahr 1993 ging der **Rechnungshof** – unter dem Punkt »Unerledigte Anregungen aus Vorjahren« – erneut auf seine Forderung zur **Neuordnung der Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft**, »die einfach zu handhaben ist und eine gleichmäßige Besteuerung aller Abgabepflichtigen gewährleistet«, ein. Er wies darauf hin, dass

[l]aut Mitteilung des BMF [...] infolge der rückläufigen Ergebnisse der Land- und Forstwirtschaft in den Jahren 1991 bis 1993 die Landwirtpauschalierung für 1993 unverändert geblieben [sei]. Für das Jahr 1994 sei neben der Voll- auch eine Teilpauschalierung vorgesehen. Die Einzelheiten dieser Teilpauschalierung müssen jedoch erst unter den Gesichtspunkten einer Vereinfachung und des EU-Beitrittes ausverhandelt werden.²⁰⁰

Ab **1994** wurde zunächst in einer isolierten Verordnung²⁰¹ und ab **1995** integriert in die land- und forstwirtschaftliche Pauschalierungsverordnung²⁰² eine **Teilpauschalierung** ab einer gewissen Einheitswertgrenze (S 900.000) vorgesehen. Bis zu dieser Grenze blieb es – wie zuvor und damit wohl im drastischen Kontrast zur Forderung des Rechnungshofs – bei der Vollpauschalierung, bei Überschreiten dieser Grenze war eine Teilpauschalierung mit einem grundsätzlichen Betriebsausgabenpauschale von 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) vorgesehen.

Wenngleich der **Rechnungshof** die Frage der Pauschalierung in seinen Berichten für die Verwaltungsjahre 1994,²⁰³ 1995,²⁰⁴ 1996,²⁰⁵ 1997²⁰⁶ jeweils unter dem Punkt »Unerledigte Anregungen aus Vorjahren und – letztmals – 1998²⁰⁷ unter dem Punkt »In Verwirklichung begriffene Anregungen« führte, sei nach Auskunft des BMF »[w]egen der wirtschaftlichen Schwierigkeiten für viele Land- und Forstwirte aufgrund der EU-Integration [...] eine stärkere steuerliche Erfassung von Land- und Forstwirten politisch nicht durchsetzbar« gewesen.²⁰⁸ Ab **1997** wurden zwar punktuelle Änderungen vorgenommen,²⁰⁹ allerdings sei nach Auskunft des BMF

²⁰⁰ Reihe Bund 1994/9, 128.

²⁰¹ BGBI 1995/689.

²⁰² Erstmals BGBI 1997/107.

²⁰³ III-57 BlgNR XIX. GP, 104 = Reihe Bund 1995/7, 104.

²⁰⁴ III-60 BlgNR XX. GP, 56 = Reihe Bund 1996/11, 56

²⁰⁵ III-106 BlgNR XX. GP, 98 = Reihe Bund 1997/5, 98.

²⁰⁶ Reihe Bund 1998/5, 98.

²⁰⁷ III-11 BlgNR XX. GP, 86 = Reihe Bund 1999/3, 86.

²⁰⁸ III-106 BlgNR XX. GP, 98 = Reihe Bund 1997/5, 98.

²⁰⁹ *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte (1999) 253, weist darauf hin, dass in Reaktion auf die Kritik des Rechnungshofs in der Pauschalierungsverordnung BGBI II 1997/430 »zusätzliche Aufzeichnungspflichten (insbesondere bei Be- und Verarbeitung von Urprodukten, Mostbuschenschank) eingeführt, die Gewinndurchschnittssätze (zB von 10% auf 30% in der Forstwirtschaft) erhöht, Aus-

»[e]ine gänzliche Verwirklichung der Anregung des RH [...] nicht möglich gewesen«.²¹⁰

Eine Kurzbetrachtung der Pauschalierungsverordnungen ab 2001 ergibt nunmehr folgendes Bild: Die Anwendungsbereiche der **LuF PauschVO 2001**,²¹¹ der **LuF PauschVO 2006**²¹² und zuletzt der **LuF PauschVO 2011**²¹³ waren bzw. sind im ersten Teil der Verordnung (§ 1) zunächst so definiert, dass der »Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, dessen Inhaber hinsichtlich dieses Betriebes weder zur Buchführung verpflichtet ist noch freiwillig Bücher führt«²¹⁴ durch Pauschalierung ermittelt werden kann. Von der Pauschalierung erfasst sind dabei die in den Betrieben **regelmäßig anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge**, die auch von der unionsrechtlichen MwSt-RL erfasst sind (§ 1 Abs 4).²¹⁵ Abpauschaliert ist auch die **Veräußerung von Urprodukten**.¹⁹⁰

Der zweite Teil der Verordnungen (§§ 2 bis 7) regelt die **Gewinnermittlung durch Vollpauschalierung** bis zu einer

gabenpauschalsätze gesenkt (Gartenbau) oder neu geregelt (Weinbau) [wurden], obwohl sich die Einkünfte in der Land- und Forstwirtschaft seit dem EU-Beitritt laufend verringert haben.«

²¹⁰ Reihe Bund 1998/5, 98; ebenso auch III-11 BlgNR XX. GP, 86 = Reihe Bund 1999/3, 86

²¹¹ BGBl II 2001/54.

²¹² BGBl II 2005/258.

²¹³ BGBl II 2010/471 idF II 2011/4.

²¹⁴ Zu den sonstigen Aufzeichnungspflichten nach § 126 BAO siehe *Adametz*, Aufzeichnungspflicht zum Zwecke der Einheitsbewertung, ÖStZ 1997, 462 (462 ff).

²¹⁵ Derzeit Art 295 der RL 2006/112/EG idgF; siehe § 1 Abs 4 LuF PauschVO 2011 und *Baldau* in Jakom⁴ (2011) § 21 Rz 104 ff. Im Anhang VII der Richtlinie werden die Tätigkeiten der landwirtschaftlichen Erzeugung und im Anhang VIII die landwirtschaftlichen Dienstleistungen aufgezählt (siehe auch Rz 4172 f EStR 2000). Die Tätigkeiten laut Anhang VII umfassen: Ackerbau (im Allgemeinen, einschließlich Weinbau), Obstbau und Gemüse, Blumen- und Zierpflanzengartenbau (auch unter Glas), Anbau von Pilzen und Gewürzen, Erzeugung von Saat- und Pflanzgut, Betrieb von Baumschulen; Tierzucht und Tierhaltung in Verbindung mit der Bodenbewirtschaftung (Vieh-, Geflügel- und Kaninchenzucht und -haltung; Imkerei, Seidenraupen- und Schneckenzucht); Forstwirtschaft und Fischerei; Verarbeitungstätigkeiten, die ein Landwirt bei im Wesentlichen aus seiner landwirtschaftlichen Produktion stammenden Erzeugnissen mit eigenständigen Mitteln ausübt. Die in Anhang VIII exemplarisch aufgezählten landwirtschaftlichen Dienstleistungen umfassen: Landwirtschaftliche Dienstleistungen, wie insbesondere: Anbauarbeit, Ernte, Dreschen, Pressen, Lesen und Einsammeln, Säen und Pflanzen; Verpackung, Zubereitung und Lagerung landwirtschaftlicher Erzeugnisse; Hüten, Zucht und Mästen von Vieh; Vermietung normalerweise in land-, forst- und fischwirtschaftlichen Betrieben verwendeter Mittel zu landwirtschaftlichen Zwecken sowie technische Hilfe; Vernichtung schädlicher Pflanzen und Tiere; Behandlung von Pflanzen und Boden durch Besprühen; Betrieb von Be- und Entwässerungsanlagen; Beschneiden und Fällen von Bäumen und andere forstwirtschaftliche Dienstleistungen.

²¹⁶ Dazu Rz 4215 ff EStR 2000; nach Rz 4219 EStR ist die Frage, ob noch (vollpauschalierte) Urproduktion oder bereits

gewissen Einheitswertgrenze, sofern nicht von der »großen« Beitragsgrundlagenoption nach § 23 Abs 1 BSVG Gebrauch gemacht wird und solcherart ohnehin Aufzeichnungen zu führen sind. Diese Einheitswertgrenze war in der LuF PauschVO 2001 und der LuF PauschVO 2006 mit 65.500 € normiert und wurde durch die LuF PauschVO 2011 auf 100.000 € angehoben.²¹⁷ Diese Anhebung wurde offenbar damit begründet, dass »das strukturell bedingte (automatische) Herausfallen der Betriebe aus der Vollpauschalierung« verhindert werden sollte, das aus der Zupachtung oder dem Zukauf weiterer Flächen resultieren würde.²¹⁸ Das in einer parlamentarischen Anfragebeantwortung zugesagte Begutachtungsverfahren für die LuF PauschVO 2011 wurde allerdings nicht durchgeführt.²¹⁹

Der relevante **Durchschnittssatz** war zunächst in der LuF PauschVO 2001 steigend gestaffelt mit 37% (bis 15.000 €), 41% (über 15.000 € bis 36.500 €) und 45% (über 36.500 € bis 65.500 €) vorgesehen und wurde durch die LuF PauschVO 2006 mit 39% vereinheitlicht, was auch unverändert in die LuF PauschVO 2011 übernommen wurde. Mit der Senkung des Durchschnittssatzes durch

Be- und/oder Verarbeitung vorliegt, nach der Verkehrsauf fassung zu beurteilen, die durch § 2 Abs 4 Z 1 GewO 1994 sowie durch die Urprodukteverordnung, BGBl II 2008/410, geprägt ist. Siehe dazu auch *Petschnigg*, Neuer Urprodukte katalog ab 2009, SWK 2009, S 293 (S 293)

²¹⁷ Bei der Ermittlung des maßgebenden Einheitswerts des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs sind – neben den schon immer relevanten Zu- und Verpachtungen – auch Zu- und Verkäufe bzw zur Nutzung übernommene und überlassene Flächen zu berücksichtigen (§ 1 Abs 2 und Abs 3 LuF PauschVO 2011). Die Anhebung der Einheitswertgrenze dürfte – in Anlehnung an die Forderung im parlamentarischen Entschließungsantrag 1077/A(E) XXIV. GP – die Überlegung zu Grunde liegen, dass es vor allem durch Zupachtungen zu einer Überschreitung der Einheitswertgrenze mit der Folge der Teilpauschalierung und Einnahmen-Ausgaben-Rechnung komme; im Entschließungsantrag 1077/A(E) XXIV. GP in diesem Sinne gefordert worden, »die derzeitige Grenze in der Pauschalierungsverordnung (LuF PauschVO 2006) für die Vollpauschalierung von derzeit € 65.500 Einheitswert auf € 130.000,-- Einheitswert« anzuheben.

²¹⁸ *Jilch/Kaluza*, Die Landwirtepauschalierung für die Jahre 2011 bis 2015, SWK 2011, S 71 (S 72); *Kaluza*, Anmerkungen zur Landwirtepauschalierung, SWK 2011, T 157 (T 159); siehe auch die parlamentarische Anfragebeantwortung 7774/AP XXIV. GP (3. 5. 2011), und die Erläuterungen in 234/ME XXIV. GP (Entwurf des BBG 2011) zum letztlich nicht umgesetzten Entfall der Einheitswertgrenze in § 125 BAO.

²¹⁹ Siehe die parlamentarische Anfragebeantwortung 4079/AB XXIV. GP (11. 2. 2010). In der parlamentarischen Anfragebeantwortung 7774/AB XXIV. GP (3. 5. 2011) wird das Unterbleiben der zugesagten Begutachtung sehr unbefriedigend lediglich damit begründet, dass »gemäß Art 18 Abs 2 B-VG [...] jede Verwaltungsbehörde innerhalb ihres Wirkungsbe reiches Verordnungen erlassen [kann]. Demgemäß erfolgt die Erlassung von Verordnungen im Rahmen der Zuständig keit und Verantwortung des jeweiligen Bundesministers und bedarf keiner externen Abstimmung. Die Versendung von Verordnungen zur Begutachtung ist daher auch nicht bin dend vorgesehen.«

die LuF PauschVO 2006 sollte offenbar »auf die rückläufige Einkommenssituation der Land- und Forstwirtschaft reagiert« werden.²²⁰

Abweichende Regelungen sind vorgesehen für Alpen (§ 2 Abs 2), Forstwirtschaft,²²¹ Weinbau,²²² Gartenbau,²²³ Buschenschank im Rahmen des Obstbaues, land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb²²⁴ und Be- oder Verarbeitung (§§ 3 bis 6).²²⁵²²⁶ Die bisherige Sonderregelung für **außergewöhnliche Ernteschäden und besondere Viehverluste** (§ 7 LuF PauschVO 2001 und 2006) wurde nicht in die LuF PauschVO 2011 übernommen.

Auf den dritten Teil der Verordnungen, die die Teilpauschalierung regeln, folgen im vierten Teil Vorschriften über **gewinnerhöhende und gewinnmindernde Beträge** (§ 13)

- ²²⁰ Dazu *Silber*, Neuerungen für pauschalierte Land- und Forstwirte – Anmerkungen zur neuen LuF PauschVO 2006, ÖStZ 2006, 121 (123), und *Silber*, Die Einkommensbesteuerung in der Land- und Forstwirtschaft² (2008) 18f, der – isoliert im System der Pauschalierung – darauf hinweist, »dass die Einkommen der Land- und Forstwirtschaft in den letzten Jahren wesentlich stärker gesunken sind als dies durch die Satzreduktion Berücksichtigung findet. So sind die Einkommen in der Landwirtschaft in den letzten 10 Jahren um 8,5 % gesunken, hingegen ist der Durchschnittssatz für die Gewinnermittlung im gleichen Zeitraum um rund 26 % angehoben worden. Eine weitergehende Satzreduktion wäre daher durchaus sachgerecht gewesen.«
- ²²¹ Beträgt der forstwirtschaftliche (Teil)Einheitswert nicht mehr als € 11.000, ist er durch den Grundbetrag abgedeckt und unterliegt – seit der LuF PauschVO 2006 – ebenfalls dem einheitlichen Satz von 39% (dazu *Silber*, Neuerungen für pauschalierte Land- und Forstwirte – Anmerkungen zur neuen LuF PauschVO 2006, ÖStZ 2006, 121 (122); *Silber*, Die Einkommensbesteuerung in der Land- und Forstwirtschaft² (2008) 19), ansonsten ist der Gewinn durch Teilpauschalierung zu ermitteln; siehe zB § 3 LuF PauschVO 2011 und *Baldaufin Jakom⁴* (2011) § 21 Rz 113f.
- ²²² Von der Vollpauschalierung erfasst sind auch weinbaulich genutzte Grundflächen bis höchstens 60 Ar, bei größeren Flächen findet eine Teilpauschalierung statt (siehe etwa § 4 LuF PauschVO 2006 und § 4 LuF PauschVO 2011; weiters zB *Silber*, Die Einkommensbesteuerung in der Land- und Forstwirtschaft² (2008) 20). Unabhängig von der weinbaulich genutzten Grundfläche sind jedoch Gewinne aus dem Buschenschank und dem Bouteillenweinverkauf durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit Teilpauschalierung zu ermitteln (§ 4 Abs 2 und 4 LuF PauschVO 2006 und § 4 Abs 2 und 4 LuF PauschVO 2011).
- ²²³ Ab 1995 wurde die Teilpauschalierung für Gewinne aus gärtnerischen Betrieben, die zuvor wie im Anwendungsbereich des EStG 1972 auch im Anwendungsbereich des EStG 1988 in einer eigenen Verordnung geregelt war (siehe die Verordnung BGBl 1990/54 idF BGBl 1991/477, 1992/564, 1994/206 und 1995/138), wieder in die land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsvorordnungen integriert.
- ²²⁴ Siehe speziell zur Zimmervermietung und zu Dienstleistungen mit land- und forstwirtschaftlichen Geräten *Silber*, Neuerungen für pauschalierte Land- und Forstwirte – Anmerkungen zur neuen LuF PauschVO 2006, ÖStZ 2006, 121 (123 f).
- ²²⁵ Zur Erhöhung der Einnahmengrenze für die wirtschaftliche Unterordnung von Nebenerwerb, Be- und/oder Verarbeitung und Almausschank von zuvor € 24.200 auf nunmehr € 33.000 siehe § 6 Abs 4 LuF PauschVO 2011.
- ²²⁶ Siehe dazu im Detail zB *Baldaufin Jakom⁴* (2011) § 21 Rz 96 ff.



Spektrum

DER RECHTSGESELLSCHAFT – 1/2011

GEORG GRAF | MICHAEL GRUBER | GEORG KOFLER | MATTHIAS NEUMAYR | NICOLAS RASCHAUER | ALEXANDER SCHOPFER
KAPITALMARKTRECHT | ÖFFENTLICHES RECHT | STEUER- & ABGABENRECHT | STRAFRECHT & KRIMINIOLOGIE
| UNTERNEHMENSRECHT | ZIVILRECHT | ZIVILVERFAHRENS- & INSOLVENZRECHT | ISSN 2221-9862



DRUCKWERK



Festeinband
ca. € 49,90 zzgl Versandkosten
NICHT IM HANDEL
BEZUG NUR ÜBER DEN VERLAG
ERSCHIEN FEBRUAR 2012

In der juristischen Zeitschriftenwelt mangelt es bisher an Journals mit Peer-Review-Prozess zur Veröffentlichung tiefgreifender und längerer Abhandlungen. Um diese Lücke zu schließen und zudem die Vorteile eines Online-Produkts zu nutzen, geben seit dem Frühjahr 2011 Prof. Dr. Georg Graf (Universität Salzburg), Prof. Dr. Michael Gruber (Universität Salzburg), Prof. Dr. Hubert Hinterhofer (Universität Salzburg), Prof. DDr. Georg Kofler (JKU), Hon.-Prof. Dr. Matthias Neumayr (OGH und JKU Linz), Prof. Dr. Nicolas Raschauer (JKU) und Prof. Dr. Alexander Schopfer (Universität Innsbruck) in Kooperation mit dem Jan Sramek Verlag die während des laufenden Jahres online erscheinende Zeitschrift »Spektrum der Rechtswissenschaft« heraus, die inhaltlich die gesamten Rechtswissenschaften umfasst.

Das »Spektrum der Rechtswissenschaft« hat eine vornehmlich wissenschaftliche Ausrichtung und steht insbesondere für längere Abhandlungen (Fachbeiträge, Antrittsvorlesungen, ausgereifte Working Papers, Proceedings von Konferenzen und Symposia etc) offen, die sonst kaum eine Publikationsmöglichkeit vorfinden, zugleich aber für die Scientific Community von großer Bedeutung sind. Um die wissenschaftliche Qualität der Fachbeiträge zu garantieren, unterliegen diese einem strengen Double-Blind-Peer-Review-Prozess, bei dem die Manuskripte anonymisiert von zwei Gutachtern beurteilt werden. Zur Qualitätssicherung steht den Herausgebern in den jeweiligen Fachbereichen überdies ein wissenschaftlicher Beirat zur Seite.

Die Zeitschrift erscheint seit März 2011 online, wobei die einzelnen Beiträge als PDF-Dokumente und voll zitierfähig zur Verfügung stehen.

Die gebundene Ausgabe ist ab Februar 2012 erhältlich. Der Zugang zum »Spektrum der Rechtswissenschaft« ist in den ersten beiden Jahren (2011 und 2012) kostenlos und erfordert lediglich eine Registrierung.

› Verlagshomepage www.jan-sramek-verlag.at
› SPEKTRUM www.spektrum-der-rechtswissenschaft.at



Jan Sramek Verlag

auch im Hinblick auf die Vollpauschalierung: Wie schon bei den historischen Vorbildern ist die sich aus §§ 2 bis 7 ergebende Summe – grob skizziert – um vereinnahmte Pachtzinse und andere, nicht von der Pauschalierung erfasste Vorgänge zu erhöhen und um Ausgedingelosten, gewisse Sozialversicherungsbeiträge, bezahlte Pachtzinse und Schuldzinsen zu vermindern, wobei durch die LuF PauschVO 2011 normiert wurde, dass der Abzug der bezahlten Pachtzinse 25% des auf die zugepachteten

Flächen entfallenden Einheitswerts nicht übersteigen darf. Die Verordnungen sehen bzw sahen dabei auch diverse Verlustentstehungsverbote vor.²²⁷

Die **Pauschalierungsverordnungen im Geltungsbereich des § 17 EStG 1988 für die Jahre 1989 bis 2011 (2015)**²²⁸ lassen sich überblicksweise – und in Relation zu den früher und heute relevanten einheitswert- und umsatzorientierten Buchführungsgrenzen – folgendermaßen aufschlüsseln:

VO BGBI	Jahr	Einheitswert-grenze	Prozentsatz	Buchführungs-grenze: EW	Buchführungsgrenze: Umsatz
1990/100 idF 1991/476, 1992/565, 1994/207, 1995/139	1989	—	31%	S 900.000	S 3.500.000
	1990	—	31%	S 900.000	S 3.500.000
	1991	—	31%	S 900.000	S 3.500.000
	1992	—	31%	S 900.000	S 3.500.000
	1993	—	31%	S 900.000	S 3.500.000
	1994	S 900.000 ²²⁹	31%	S 2.000.000 ²³⁰	S 5.000.000 ²³¹
II 1997/107	1995	S 900.000	31%	S 2.000.000	S 5.000.000
	1996	S 900.000	31%	S 2.000.000	S 5.000.000
II 1997/430 ²³² idF II 1998/30, II 1999/448	1997	S 900.000	31%	S 2.000.000	S 5.000.000
	1998	S 900.000	27/31/35%	S 2.000.000	S 5.000.000
	1999	S 900.000	27/31/35%	S 2.000.000	S 5.000.000
	2000	S 900.000	27/31/35%	S 2.000.000	S 5.000.000
	2001	€ 65.500	37/41/45%	S 2.000.000	S 5.000.000
II 2001/54 ²³³ idF II 2001/416	2002	€ 65.500	37/41/45%	€ 150.000 ²³⁴	€ 400.000 ²³⁵
	2003	€ 65.500	37/41/45%	€ 150.000	€ 400.000
	2004	€ 65.500	37/41/45%	€ 150.000	€ 400.000
	2005	€ 65.500	37/41/45%	€ 150.000	€ 400.000

²²⁷ Dazu zB *Silber*, Neuerungen für pauschalierte Land- und Forstwirte – Anmerkungen zur neuen LuF PauschVO 2006, ÖStZ 2006, 121 (124).

²²⁸ Nach § 15 Abs 1 der LuF PauschVO 2011 ist diese »für die Kalenderjahre 2011 bis einschließlich 2015 anzuwenden«

²²⁹ Nach der VO BGBI 1995/139 war die VO BGBI 1990/100 auch für das Kalenderjahr 1994 anzuwenden; aufgrund der Anhebung der Einheitswertgrenze in § 125 BAO durch BGBI 1993/818 (ab 1. 1. 1994) wurde allerdings in der VO BGBI 1995/689 für das Jahr 1994 die Grenze der Vollpauschalierung ausdrücklich mit S 900.000 festgelegt und in dieser Verordnung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe mit einem Einheitswert über S 900.000 die Teilpauschalierung vorgesehen; dazu *Dietschy/Jilch*, Die Landwirtepauschalierung für Betriebe über 900.000 S Einheitswert, SWK 1995, A 719 (A 719 ff).

²³⁰ Erhöht durch BGBI 1993/818 (ab 1. 1. 1994). Die signifikante Anhebung der Einheitswertgrenze für Land- und Forstwirte

von S 900.000 auf S 2.000.000 erfolgte erst im Rahmen der parlamentarischen Behandlung des StRefG 1993 (siehe AB 1301 BlgNR XVIII. GP, 8); allerdings sollte bei einem Einheitswert über S 900.000 »zwingende Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit Pauschalierung von Betriebsausgaben vorgesehen werden« (OV, RdW 1993, 376); dies ist auch durch VO BGBI 1995/689 für das Jahr 1994 umgesetzt worden.

²³¹ Erhöht durch BGBI 1993/818 (ab 1. 1. 1994).

²³² Dazu zB *Petschnigg*, Neue Pauschalierungsverordnung zur Land- und Forstwirtschaft, ÖStZ 1998, 198 (198 ff); *Brauner/Jilch*, Die Landwirtepauschalierung für die Jahre 1997 bis 1999, SWK 1998, S 219 (S 219 ff).

²³³ Dazu zB *Jilch/Kaluza*, Die Landwirtepauschalierung für die Jahre 2001 bis 2005, SWK 2001, S 275 (S 275 ff).

²³⁴ Siehe BGB I 2001/59.

²³⁵ Siehe BGB I 2001/59.

II 2005/258 ²³⁶	2006	€ 65.500	39%	€ 150.000	€ 400.000
	2007	€ 65.500	39%	€ 150.000	€ 400.000
	2008	€ 65.500	39%	€ 150.000	€ 400.000
	2009	€ 65.500	39%	€ 150.000	€ 400.000
	2010	€ 65.500	39%	€ 150.000	€ 400.000
II 2010/471 idF II 2011/4 ²³⁷	2011- 2015	€ 100.000	39%	€ 150.000 ²³⁸	€ 400.000

C. Zwischenergebnis

Zusammenfassend lässt sich festhalten:

Die historische Wurzel der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung lag in der Vermeidung einer Überbelastung der Finanzverwaltung durch Schätzungen bei mangelhaften Aufzeichnungen, der in den Jahren 1948 bis 1957 durch »Pauschalierungserlässe« begegnet wurde. In den folgenden Jahrzehnten hat sich die Vollpauschalierung einerseits zu einem komplexen System entwickelt, andererseits wurde an den verschiedenen Punkten des Systems pauschal nachjustiert. Die Rechtsentwicklung zeigt auch eine tendenzielle, wenngleich nicht konstante Anhebung der Durchschnittssätze (von 25% im Jahr 1948 auf nunmehr 39%) bei gleichzeitiger Ausdehnung

jener – mittlerweile von der Buchführungsgrenze entkoppelten – Einheitswertgrenze, bis zu der eine Vollpauschalierung möglich ist (von rund € 7.300 im Jahr 1948 auf nunmehr € 100.000); darüber hinaus sind seit 1994 bis zu gewissen Einheitswertgrenzen Teilpauschalierungen vorgesehen. Die Vollpauschalierung erfasst die in den Betrieben regelmäßig anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge der landwirtschaftlichen Erzeugung und der landwirtschaftlichen Dienstleistungen, wobei zB gewisse Verkäufe von Altmaschinen, Versicherungsentschädigungen, die Mineralölsteuervergütung sowie Niederlassungs-, Betriebs- und Flächenstilllegungs-, Schlacht-, Sonder-, Extensivierungs- und Alpungsprämien etc miterfasst sind. Abpauschaliert ist auch die Veräußerung von Urprodukten. Eine Reihe von Vorgängen

²³⁶ Dazu zB *Petschnigg*, Neue Pauschalierungsverordnung für Land- und Forstwirte ab 2006, SWK 2005, S 755 (S 755 ff); *Jilch/Kaluza*, Die Landwirtepauschalierung für die Jahre 2006 bis 2010, SWK 2006, S 655 (S 655 ff); *Silber*, Neuerungen für pauschalierte Land- und Forstwirte – Anmerkungen zur neuen LuF PauschVO 2006, ÖStZ 2006, 121 (121 ff); *Silber*, Die Einkommensbesteuerung in der Land- und Forstwirtschaft² (2008) 16 ff; *Krimbacher in Trauner/Wakounig* (Hrsg), Handbuch der Land- und Forstwirtschaft (2010) Rz 6/94 ff.

²³⁷ Dazu zB *Hammerl/Petschnigg*, LuF PauschalierungsVO 2011, RdW 2011, 115 (115 ff); *Jilch/Kaluza*, Die Landwirtepauschalierung für die Jahre 2011 bis 2015, SWK 2011, S 71 (S 71 ff); *Silber*, Steuerliche Neuerungen für pauschalierte Land- und Forstwirte ab 2011, ÖStZ 2011/270, 157 (157 ff).

²³⁸ Die im Ministerialentwurf zum abgabenrechtlichen Teil des BBG 2011 (234/ME XXIV. GP) vorgesehene Änderung des § 125 BAO dahingehend, dass – unter Entfall der Einheitswertgrenze – allein eine umsatzbezogene Buchführungsgrenze von € 700.000 gelten sollte, fand keinen Eingang in das Gesetz (siehe BGBI I 2010/111). Die bisherige Umsatzgrenze von € 400.000 und die Einheitswertgrenze von € 150.000 für die Begründung der Buchführungspflicht land- und forstwirtschaftlicher Betriebe blieb daher unverändert. Die vorgeschlagene Änderung war in den Erläuterungen folgendermaßen begründet worden: »Bereits die bisherige Umsatzgrenze und die Einheitswertgrenze haben sich hinsichtlich des Eintretens der Buchführungspflicht nicht gedeckt. So konnte nicht davon ausgegangen werden, dass ein Landwirt, der

die Einheitswertgrenze überschritten hat, auch die Umsatzgrenze überschreiten würde. Oftmals haben Landwirte mit einem Einheitswert von mehr als 150 000 Euro Umsätze weit unter 400 000 Euro erzielt. Da nur an Hand der Umsätze die wirtschaftliche Potenz eines Betriebes sinnvoll beurteilt werden kann, soll daher die Umsatzgrenze als wesentliches Kriterium für das Bestehen einer Buchführungspflicht gelten. Außerdem hat der derzeit laufende Strukturwandel in der Land- und Forstwirtschaft dazu geführt, dass immer mehr Betriebe zum Überleben Flächen dazupachten. Dies führte naturgemäß zu einer starken Steigerung der Einheitswerte, während die Umsätze diese Steigerung nicht in dem Ausmaß mitmachten. Die Zupachtungen erfolgen sehr oft sogar aus der Motivation, den bisherigen Umsatz nur mit größeren Flächen halten zu können. Als Ergebnis sind viele dieser Land- und Forstwirte aber durch die Einheitswertgrenze gezwungen, Bücher zu führen, obwohl sich hinsichtlich des Betriebsumsatzes nichts geändert hat. Aus diesen Gründen und um auch eine durch die Erhöhung der Umsatzgrenze immer größer werdende Diskrepanz zwischen der Umsatzgrenze und der Einheitswertgrenze für die Begründung der Buchführungspflicht land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zu vermeiden, soll auf die Beibehaltung der Einheitswertgrenze für die Begründung oder den Entfall der Buchführungspflicht verzichtet werden.« Siehe dazu auch *Kaluza*, Anmerkungen zur Landwirtepauschalierung, SWK 2011, T 157 (T 160).

ist von der Pauschalierung hingegen nicht erfasst; dazu gehören zB Ersätze, Abfindungen und Ablösen, Entschädigungen, Jagdpachterlöse, Veräußerungsgewinne und Einnahmen aus Vermietungen und Verpachtungen. Die Wertschöpfung von über die Urproduktion hinausgehenden, aber noch zur Land- und Forstwirtschaft gehörenden land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerben und die Be- oder Verarbeitung, wie zB Privatzimmervermietung, Schneeräumung und Fleischdirektvermarktung, wird außerhalb der Vollpauschalierung steuerlich erfasst (§§ 3 bis 6 LuF PauschVO 2011). Im Rahmen der Vollpauschalierung sind auch diverse Verlustentstehungsverbote vorgesehen.

Vollpauschalierungen existieren außer in der Land- und Forstwirtschaft lediglich für Gaststätten- und Beherbergungsbetriebe sowie Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhändler. Die Gaststättenpauschalierung steht derzeit bereits auf dem Prüfstand: Nach einer Entscheidung des UFS Innsbruck hat nunmehr auch der VwGH die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen Gaststättenpauschalierungs-Verordnung in mehreren Extremfällen geteilt und mit Beschluss vom 15. 9. 2011 den Antrag an den VfGH gestellt, die Kernbestimmungen dieser Verordnung wegen ihres begünstigenden Charakters als gesetzwidrig aufzuheben. Darüber hinaus hatte der UFS Innsbruck zuvor die aus der Gaststättenpauschalierung erfließenden Vorteile als unionsrechtswidrige, rückzufordernde Beihilfen beurteilt.

III. Verfassungsrechtliche Beurteilung der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung

A. Grundlegung

Der Gedanke der Pauschalierung von Steuerbemessungsgrundlagen widerspricht im Grunde den »steuerlichen Gerechtigkeitspostulaten, insbesondere dem Prinzip der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit«.²³⁹ Ebenso wie aber der VfGH dem Gesetzgeber allgemein **Spielraum für eine Durchschnittsbetrachtung** und das Abstellen auf den Regelfall einräumt,²⁴⁰ hat er in seiner bisherigen Rechtsprechung zu steuerlichen Pauschalierungsbestimmungen

²³⁹ Grabherr/Gasser, Grenzen der (Individual-)Pauschalierung – eine kritische Betrachtung aus aktuellem Anlass, RdW 2000, 185 (185); diesbezügliche Bedenken auch bei Krimbacher in Trauner/Wakounig (Hrsg), Handbuch der Land- und Forstwirtschaft^a (2011) Rz 6/96.

²⁴⁰ ZB VfSlg 8457/1978; VfSlg 8871/1980.

der **Verwaltungsökonomie** große Bedeutung beigemessen²⁴¹ und es unter diesem Gesichtspunkt auch zugelassen, dass eine Pauschalierung auf einen bestimmten, leicht überblickbaren Personenkreis beschränkt werde.²⁴² Es liege überdies im Wesen von Pauschalsätzen, »daß sie vergrößernd wirken und daher zu Differenzen gegenüber den Normalfällen der Besteuerung führen«, was auch »bei Extremfällen in Kauf genommen werden« müsse.²⁴³ Dies gilt freilich nicht schrankenlos:

*Wie der Verfassungsgerichtshof nämlich mehrfach ausgesprochen hat [...], dürfen der Verfahrensökonomie dienende, sohin auf Verwaltungsvereinfachung zielende und zumeist pauschalierende Regelungen vom Gesetzgeber in Übereinstimmung mit dem Gleichheitssatz nur derart getroffen werden, daß diese nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen.*²⁴⁴

Zudem können verwaltungsökonomische Überlegungen nicht jegliche Regelung sachlich rechtfertigen, sondern müssen in einem **angemessenen Verhältnis zu den damit in Kauf genommenen Differenzierungen** stehen.²⁴⁵

*Obzwar [...] es der Gleichheitsgrundsatz an sich zuläßt, auf die Praktikabilität des Gesetzes Bedacht zu nehmen, ist diese Erlaubnis doch nicht schrankenlos; sie findet ihre Grenze dort, wo anderen Überlegungen, die gegen die Regelung sprechen, größeres Gewicht beizumessen ist als den verwaltungsökonomischen Erwägungen.*²⁴⁶

Insofern kann eine Norm nur so lange als – prinzipiell womöglich verfassungskonforme – Vereinfachungsnorm »bezeichnet werden, als der Verlust der Besteuerungsrechtfertigkeit noch in einem vertretbaren Verhältnis zu der dadurch bewirkten Verwaltungersparnis steht«.²⁴⁷

²⁴¹ Siehe zB VfSlg 4930/1965 und VfSlg 4958/1965 (zum Werbungskostenpauschale für Fahrtkosten).

²⁴² VfSlg 9119/1981 (zur Pauschalierung von Werbungskosten).

²⁴³ VfSlg 3595/1959.

²⁴⁴ VfSlg 13.726/1994 (zur Verfassungswidrigkeit der Vermögensbesteuerung nach fiktiven Werten aufgrund einer bewertungsrechtlichen Wertfortschreibung); weiters zB VfSlg 5022/1965 (zur Berechnung einer Kanalbenutzungsgebühr); VfSlg 7136/1973 (zur Berechnung einer Kanalbenutzungsgebühr); VfSlg 7467/1974 (zur Pauschalierung von Werbungskosten); VfSlg 9608/1983 (zur Pauschalierung der Abgabe für Ferienwohnungen); VfSlg 9624/1983 (zur Pauschalierung der Abgabe für Ferienwohnungen).

²⁴⁵ VfSlg 8871/1980; VfSlg 11.201/1986; VfSlg 11.630/1988.

²⁴⁶ VfSlg 9524/1982 (zu einer Umsatzsteuerbegünstigung); VfSlg 13.726/1994 (zur Verfassungswidrigkeit der Vermögensbesteuerung nach fiktiven Werten aufgrund einer bewertungsrechtlichen Wertfortschreibung).

²⁴⁷ Ruppe, Schlußbericht des Arbeitsausschusses »Überprüfung der Ausnahmebestimmungen des EStG«, in: Helige (Hrsg), Dokumentation zur Steuerreformkommission II (1980–1983) (1983) 192 (214).

Die Grenzziehung zwischen zulässiger und unzulässiger Pauschalierung wurde vom VfGH in zwei groben Linien vorgezeichnet: Eine Grenze liege zunächst dort, wo gewisse negative Konsequenzen einer – auch verwaltungsökonomisch motivierten – Durchschnittsbetrachtung nicht bloß in vernachlässigbaren Einzelfällen eintreten, sondern »im System der getroffenen Regelung [liegen], sodaß zu ihrer Rechtfertigung nicht davon gesprochen werden kann, es handle sich bloß um (relativ seltene) Härtefälle, die bei einer Durchschnittsbetrachtung vernachlässigbar sind«.²⁴⁸ Darüber hinaus lässt sich der Rechtsprechung auch eine grobe Grenze entnehmen, inwieweit eine Durchschnittsbetrachtung von der Wirklichkeit entfernen darf. So hat **VfSlg 3595/1959** im Hinblick auf eine Pauschbesteuerung bestimmter vorübergehend beschäftigter Arbeitnehmergruppen ein **durchschnittliches Abweichen von etwa 10%**²⁴⁹ als verfassungsrechtlich unbedenklich angesehen; umgekehrt war es nach **VfSlg 5160/1965** bei einer gewerblichen Vollpauschalierung zulässig, die Pauschalierung bei einem **20%igen Abweichen vom Durchschnitt** zu versagen.²⁵⁰ Wörtlich führte der VfGH in VfSlg 3595/1959 aus:

Selbst wenn sich der Gesetzgeber in der Höhe der Pauschalsätze vergriffen und diese zu niedrig angesetzt haben sollte, wäre dies noch nicht sachlich bedenklich, sofern ein solches Vergreifen noch in-

²⁴⁸ VfSlg 11.201/1986.

²⁴⁹ VfSlg 3595/1959.

²⁵⁰ In VfSlg 5160/1965 hegte der Gerichtshof keine Bedenken gegen die Gesetzmäßigkeit der konkreten Pauschalierungsverordnung und führte aus: »Nach § 29 EStG. 1953 wird der Bundesminister ermächtigt, Durchschnittssätze für Gruppen von nicht buchführenden Steuerpflichtigen aufzustellen. Die Auswahl dieser Gruppen und ihre Abgrenzung ist dem Verordnungsgeber überlassen. Die Gruppe wird wohl nach der Art des Gewerbebetriebes, aber auch nach dem Umfang des Betriebes abzugrenzen sein, weil nur in diesem Fall überhaupt nach den Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse für die jeweilige Gruppe Durchschnittssätze festgelegt werden können. [...] Liegen aber die Verhältnisse in einem Betrieb so, daß sie den Erfahrungssätzen widersprechen, etwa wenn der Umsatz den Durchschnitt so erheblich unter- oder überschreitet, daß sie außerhalb des Rahmens einer Pauschalierungsmöglichkeit fallen, so können Durchschnittssätze für solche Gewerbebetriebe nicht aufgestellt werden. Es ist daher eine zulässige Abgrenzung der Gruppe von Steuerpflichtigen, wenn nur jene Steuerpflichtige eines bestimmten Gewerbes in die Durchschnittssätze einbezogen werden, die noch eine durchschnittliche Betrachtung zulassen. Wenn nun der Verordnungsgeber bestimmt, daß die Durchschnittssätze dann nicht anzuwenden sind, wenn der Umsatz oder Gewinn 20% der vorgesehenen Norm über- oder unterschreitet, oder wenn die Eigenart eines Betriebes in besonders augenfälliger Weise vom Normalfall abweicht, ist diese Bestimmung durch die gesetzliche Ermächtigung gedeckt. Anders wäre es, wenn die Durchschnittssätze so gewählt worden wären, daß die überwiegende Zahl der in der Verordnung aufgezählten Gewerbebetriebe nicht darunter fallen könnte.« Siehe dazu auch *Ruppe*, Eine Lanze für die Steuerpauschalierung, Finanznachrichten 1969 Nr 19, 3.

nerhalb des Spielraumes liegt, der allgemein bei Pauschbesteuerung dem Gesetzgeber zugestanden werden muß. Eine durchschnittliche Abweichung bis zu 10%, wie sie die Beschwerde errechnet, erscheint dem Verfassungsgerichtshof jedenfalls noch nicht bedenklich. Auch eine bewußte Begünstigung [...] in diesem durchschnittlichen Ausmaß erschiene dem Verfassungsgerichtshof nicht bedenklich, weil eine derartige Begünstigung den durch sozialpolitische Erwägungen gezogenen Rahmen sachlicher Rechtfertigung nicht überschreitet.²⁵¹

B. Verfassungswidriges Missverhältnis zwischen tatsächlichem und pauschaliertem Gewinn bei der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung

1. Überblick

Betrachtet man die land- und forstwirtschaftliche Vollpauschalierung aus der **Perspektive des Verfassungsrechts**, so wird im Schrifttum vor allem von *Ruppe*,²⁵² *Doralt*,²⁵³ *Fellner*²⁵⁴ und *Schürer-Waldheim*²⁵⁵ kritisiert, dass die in den Verordnungen festgelegten Durchschnittssätze für die Land- und Forstwirtschaft **nicht den Erfahrungswerten entsprechen** würden und daher verfassungsrechtlich bedenklich seien. Nach der soeben referierten Judikatur des Verfassungsgerichtshofes dürfen nämlich Pauschalierungsvorschriften im Lichte des Gleichheitssatzes nicht »den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen«²⁵⁶ und müssen in einem angemessenen Verhältnis zu den damit in Kauf genommenen Differenzierungen stehen,²⁵⁷ wobei eine »im System der getroffenen Regelung« liegende, vom zu erfassenden Durchschnitt abweichende Differenzierung jedenfalls bedenklich erscheinen könnte.²⁵⁸ Ein – benachteiligendes oder begünstigendes – Abweichen vom Durch-

²⁵¹ VfSlg 3595/1959.

²⁵² *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommenstergesetzes (1971) 270 ff.

²⁵³ *Doralt*, EStG⁹ § 21 Tz 121.

²⁵⁴ *Fellner*, Perpetuierung der land- und forstwirtschaftlichen Einheitswerte verfassungswidrig? RdW 2010, 252 (253).

²⁵⁵ *Schürer-Waldheim*, Verfassungswidrigkeit der Pauschalierung in der Land- und Forstwirtschaft, SWK 2011, S 792 ff.

²⁵⁶ VfSlg 13.726/1994 (zur Verfassungswidrigkeit der Vermögensbesteuerung nach fiktiven Werten aufgrund einer bewertungsrechtlichen Wertfortschreibung); weiters zB VfSlg 5022/1965 (zur Berechnung einer Kanalbenutzungsgebühr); VfSlg 7136/1973 (zur Berechnung einer Kanalbenutzungsgebühr); VfSlg 7467/1974 (zur Pauschalierung von Werbungskosten); VfSlg 9608/1983 (zur Pauschalierung der Abgabe für Ferienwohnungen); VfSlg 9624/1983 (zur Pauschalierung der Abgabe für Ferienwohnungen).

²⁵⁷ VfSlg 8871/1980; VfSlg 11.201/1986; VfSlg 11.630/1988.

²⁵⁸ VfSlg 11.201/1986.

schnitt scheint aber in einer Bandbreite von etwa 10%²⁵⁹ bis 20%²⁶⁰ zulässig zu sein.

Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die landwirtschaftliche Vollpauschalierung können solcherart **in zweierlei Hinsicht** bestehen: Zumal § 17 EStG und seine historischen Vorgängerbestimmungen nur die Aufstellung von Durchschnittssätzen »auf Grund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen« gestattet, also Sätze, die den **wirtschaftlichen Verhältnissen bei der jeweiligen Gruppe im Durchschnitt entsprechen** sollen, wäre die gesetzliche Deckung der Pauschalierungsverordnungen mit *Ruppe*²⁶¹ dann zu bezweifeln, wenn

1. die **Wahl eines Pauschalierungsmaßstabes** – konkret des Einheitswertes – erfolgt, der nicht geeignet ist, eine dem tatsächlichen Gewinn nahekommende Größe zu ermitteln, oder
2. eine völlig **unrealistische Festsetzung der Durchschnittssätze** durch den Verordnungsgeber erfolgt.

Wie im Folgenden zu zeigen sein wird, verwirklichen sich in der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung **beide Bedenken**:

- ▷ Erstens stellt der **Einheitswert** spätestens seit dem EU-Beitritt Österreichs eine **ungeeignete Bezugsgröße** dar, die mit der realen Ertragssituation keinen rechtlich (und tatsächlich) signifikanten Zusam-

²⁵⁹ VfSlg 3595/1959.

²⁶⁰ In VfSlg 5160/1965 hegte der Gerichtshof keine Bedenken gegen die Gesetzmäßigkeit der konkreten Pauschalierungsverordnung und führte aus: »Nach § 29 EStG. 1953 wird der Bundesminister ermächtigt, Durchschnittssätze für Gruppen von nicht buchführenden Steuerpflichtigen aufzustellen. Die Auswahl dieser Gruppen und ihre Abgrenzung ist dem Verordnungsgeber überlassen. Die Gruppe wird wohl nach der Art des Gewerbebetriebes, aber auch nach dem Umfang des Betriebes abzugrenzen sein, weil nur in diesem Fall überhaupt nach den Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse für die jeweilige Gruppe Durchschnittssätze festgelegt werden können. [...] Liegen aber die Verhältnisse in einem Betrieb so, daß sie den Erfahrungssätzen widersprechen, etwa wenn der Umsatz den Durchschnitt so erheblich unter- oder überschreitet, daß sie außerhalb des Rahmens einer Pauschalierungsmöglichkeit fallen, so können Durchschnittssätze für solche Gewerbebetriebe nicht aufgestellt werden. Es ist daher eine zulässige Abgrenzung der Gruppe von Steuerpflichtigen, wenn nur jene Steuerpflichtige eines bestimmten Gewerbes in die Durchschnittssätze einbezogen werden, die noch eine durchschnittliche Betrachtung zulassen. Wenn nun der Verordnungsgeber bestimmt, daß die Durchschnittssätze dann nicht anzuwenden sind, wenn der Umsatz oder Gewinn 20% der vorgesehenen Norm über- oder unterschreitet, oder wenn die Eigenart eines Betriebes in besonders augenfälliger Weise vom Normalfall abweicht, ist diese Bestimmung durch die gesetzliche Ermächtigung gedeckt. Anders wäre es, wenn die Durchschnittssätze so gewählt worden wären, daß die überwiegende Zahl der in der Verordnung aufgezählten Gewerbebetriebe nicht darunter fallen könnte.«

²⁶¹ *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 265.

menhang aufweist. Stellt sich aber bereits der Einheitswert als ungeeigneter Pauschalierungsmaßstab heraus, wäre wohl (alternativ) auch die **Verfassungskonformität des § 17 Abs 5 Z 2 und Z 3 EStG** selbst zu bezweifeln, der dem Verordnungsgeber den Einheitswert als relevantes Betriebsmerkmal aufzeigt (Z 2) und die Möglichkeit einräumt, die Gewinnermittlung »durch Aufstellung von Reingewinnsätzen und Reingewinnprozentsätzen vom Einheitswert« festzulegen (Z 3), also einen ungeeigneten Pauschalierungsmaßstab gesetzlich vorzeichnet.

- ▷ Zweitens sind die **Durchschnittssätze der Pauschalierungsverordnungen mangels hinreichender Subjektivierung** der aus dem Einheitswert abgeleiteten Steuergröße rechtlich (und tatsächlich) völlig ungeeignet, einen dem Durchschnitt entsprechenden Gewinn zu deduzieren; im Gegenteil werden durch die seit 1948 in Österreich geübte Berechnung vor allem wesentliche Teile des **Unternehmerlohnes** steuerfrei gestellt und die nicht unerheblichen **Sozialversicherungsbeiträge** im Ergebnis doppelt berücksicht, weshalb die Festsetzung der Durchschnittssätze als völlig unrealistisch bezeichnet werden muss.

Die Gesetzmäßigkeit der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung ist womöglich auch deshalb zu hinterfragen, weil § 17 Abs 4 EStG nur die Festlegung von Durchschnittssätzen jeweils für bestimmte **»Gruppen von Steuerpflichtigen«** gestattet. Nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes kommen jedoch nur »Gruppen« in Betracht, bei denen die **steuerlichen Verhältnisse vergleichbar** sind und daher eine durchschnittliche Betrachtung zulassen.²⁶² Es ist zumindest nicht von vornherein ersichtlich, dass die land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnungen diesen Anforderungen gerecht werden: Es erfolgt zwar eine teilweise, wenngleich äußerst grobe Gruppierung – »reine« Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau –, im Grunde wird aber die gesamte Land- und Forstwirtschaft mit ihren unterschiedlichen Nutzungsarten (zB Gartenbau, Ackerbau, Obstbau etc) und unterschiedlichen Ertragsstrukturen erfasst. Allerdings finden über **§ 40 BewG Zu- oder Abschläge vom Einheitswert** statt, wenn es zu einer wesentlichen Abweichung von der Urproduktion kommt (zB durch Intensivobstbau, überdurchschnittliche Tierhaltung, Sonderkulturen etc).²⁶³ Ob diese Anpassungen aber angesichts der grundsätzlichen Schwäche des Einheitswertes als Pauschalierungsgrundlage²⁶⁴ eine ausreichende Differenzierung iSd § 17 Abs 4 EStG

²⁶² VfSlg 5160/1965.

²⁶³ *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 397.

²⁶⁴ Dazu Kapitel III.B.2.

ermöglichen oder aber vielmehr die land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung verschiedenste Arten von Strukturen innerhalb der land- und forstwirtschaftlichen Einkunftsart, die im Grunde nicht oder nur sehr bedingt miteinander vergleichbar sind und sich daher auch nicht zu der – von § 17 Abs 4 EStG vorgesehenen – durchschnittlichen Betrachtung eignen,²⁶⁵ zusammenfasst, mag daher dahingestellt bleiben. Von der Pauschalierung erfasst sind sodann die in den Betrieben **regelmäßig anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge**, die auch von der unionsrechtlichen MwSt-RL erfasst sind (§ 1 Abs 4).²⁶⁶ Durch die Vollpauschalierung erfasst sind zB gewisse Verkäufe von Altmaschinen, Versicherungsentschädigungen, die Mineralölsteuervergütung sowie Niederlassungs-, Betriebs- und Flächenstilllegungs-, Schlacht-, Sonder-, Extensivierungs- und Alpungsprämien etc.²⁶⁷ Abpauschaliert ist auch die **Veräußerung von Urprodukten**.²⁶⁸ Eine Reihe von Vorgängen ist von der Pauschalierung hingegen nicht erfasst; dazu gehören zB Ersätze, Abfindungen und Ablösen, Entschädigungen, Jagdpachterlöse, Veräußerungsgewinne und Einnahmen aus Vermietungen und Verpachtungen.²⁶⁹ Im Folgenden ausgeblendet bleiben zudem jene über die Urproduktion hinausgehenden, aber noch zur Land- und Forstwirtschaft gehörenden land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerbe²⁷⁰ und die Be- oder Verarbeitung, wie zB Privatzimmervermietung, Schneeräumung und Fleischdirektvermarktung, deren Wertschöpfung außerhalb der Vollpauschalierung steuerlich zu erfassen ist und für die in der LuF PauschVO besondere Regelungen vorgesehen sind (§§ 3 bis 6 LuF PauschVO 2011).²⁷¹ Hinzuweisen ist

²⁶⁵ Für eine vergleichbare Überlegung im Hinblick auf die Gaststättenpauschalierung siehe zuletzt VwGH 15. 9. 2011, A 2011/0003 bis 0006; ebenso *Baldauf*, Gaststätten- und Beherbergungspauschalierung: ein beachtliches Steuerprivileg – Verwaltungsmehraufwand im Dienst der Steuerschönung, SWK 2008, S 830 (S 830), und UFS Innsbruck 30. 3. 2011, RV/0688-I/10.

²⁶⁶ Rz 4172 f EStR 2000.

²⁶⁷ Siehe die Auflistung in Rz 4174 f EStR 2000.

²⁶⁸ Dazu Rz 4215 ff EStR 2000; nach Rz 4219 EStR ist die Frage, ob noch (vollpauschalierte) Urproduktion oder bereits Be- und/oder Verarbeitung vorliegt, nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen, die durch § 2 Abs 4 Z 1 GewO 1994 sowie durch die Urprodukteverordnung, BGBl II 2008/410, geprägt ist. Siehe dazu auch *Petschnigg*, Neuer Urproduktekatalog ab 2009, SWK 2009, S 293 (S 293).

²⁶⁹ Ausf Rz 4176 ff EStR 2000.

²⁷⁰ Siehe speziell zur Zimmervermietung und zu Dienstleistungen mit land- und forstwirtschaftlichen Geräten *Silber*, Neuerungen für pauschalierte Land- und Forstwirte – Anmerkungen zur neuen LuF PauschVO 2006, ÖStZ 2006, 121 (123 f).

²⁷¹ Siehe dazu im Detail zB *Baldauf* in Jakom⁴ (2011) § 21 Rz 96 ff. Zur Erhöhung der Einnahmengrenze für die wirtschaftliche Unterordnung von Nebenerwerb, Be- und/oder Verarbeitung und Almausschank von zuvor € 24.200 auf nunmehr € 33.000 siehe § 6 Abs 4 LuF PauschVO 2011. Zum Umfang der vollpauschalierten Gewinne und Abgrenzungsfragen siehe bereits Kapitel II.B.5.

schließlich darauf, dass im Rahmen der Pauschalierung diverse Verlustentstehungsverbote vorgesehen sind.²⁷²

Diese – im Folgenden zu begründende – Verfassungswidrigkeit sowohl des § 17 Abs 5 Z 2 und Z 3 EStG als auch der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierungsbestimmungen besteht unabhängig davon, ob die einheitswertbasierende Pauschalierung allenfalls **historisch ein geeigneter Gewinnermittlungsmodus** war, diese Eigenschaft aber im Zeitablauf verloren gegangen wäre.²⁷³ Denn die Durchschnittssätze müssen »den Erfahrungswerten nicht nur zum Zeitpunkt der Erlassung der Verordnung, sondern in jedem Veranlagungszeitraum entsprechen, in dem sie angewandt werden«.²⁷⁴

Schließlich bleibt zu bedenken, dass die land- und forstwirtschaftliche Vollpauschalierung bei Erfüllen der Voraussetzungen ein unabdingbares Recht des Steuerpflichtigen ist²⁷⁵ und somit als **einseitig (durch den Steuerpflichtigen) widerlegbare Vermutung** betrachtet werden kann, weshalb auch ein **strenger verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab** angebracht scheint. Mit *Ruppe* ist daher der Ausschluss »einer Personengruppe von einer einseitig widerlegbaren Typisierung [...] als materiellrechtliche Differenzierung (Benachteiligung) anzusehen, die aus der Sicht des Gleichheitssatzes einer sachlichen Rechtfertigung bedarf«.²⁷⁶

Solcherart ist eine einseitige Typisierung aber wohl auch nur dann sachlich zu rechtfertigen, wenn es vor allem darum geht, **Bagatelfälle** global zu erledigen. Dies ist freilich bei der Land- und Forstwirtschaft nicht der Fall.²⁷⁷ Hinzu tritt, dass die land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnungen dem Steuerpflichtigen die Wahlfreiheit der Gewinnermittlung nach § 4

²⁷² Dazu zB *Silber*, Neuerungen für pauschalierte Land- und Forstwirte – Anmerkungen zur neuen LuF PauschVO 2006, ÖStZ 2006, 121 (124).

²⁷³ Siehe insbesondere VfSlg 9524/1982 (zu einer Umsatzsteuerbegünstigung), wonach »ein Gesetz jederzeit dem Gleichheitssatz entsprechen [müsste]. Auch wenn das geprüfte Gesetz (oder sein Vorgänger) zum Zeitpunkt der Erlassung sachgerecht gewesen sein mag, ist damit noch nicht nachgewiesen, daß es dies auch im Prüfungszeitpunkt ist.« Siehe auch VfSlg 16.678/2002 (zur Diskrepanz zwischen den Vervielfächern des §16 BewG 1955 und den versicherungsmathematischen Barwertfaktoren im Hinblick auf die Rentenbesteuerung nach § 29 EStG); VfSlg 18.093/2007 (zur Wirkung des Unterbleibens von Hauptfeststellungen auf die Erbschaftsbesteuerung von Grundvermögen).

²⁷⁴ UFS Innsbruck 30. 3. 2011, RV/0688-I/10.

²⁷⁵ VwGH 20. 12. 1982, 1266/80, ÖStZB 1983, 297; VwGH 6. 10. 1987, 87/13/0102, ÖStZB 1988, 40; siehe weiters zB *Peyerl*, Verfassungswidrigkeit der Pauschalierung von Land- und Forstwirten aufgrund überholter Einheitswerte? SWK 2007, S 823 (S 824).

²⁷⁶ *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 255 iVm 265 (Pauschalierung in der Landwirtschaft als »einseitig widerlegbare Typisierung«), unter Hinweis auf VfSlg 4681/1964.

²⁷⁷ Siehe die Vergleichsberechnungen in Kapitel III.B.3. und II.B.4.

EStG²⁷⁸ und somit die Möglichkeit offen halten, »die jeweils steuerlich günstigere Variante zu wählen«.²⁷⁹ Insofern verfängt auch das Argument von *Jilch* nicht, dass bereits seit 2001 »die Pauschalierung zumindest bei extensiv bewirtschafteten Land- und Forstwirtschaftsbetrieben zu wesentlich höheren Einkünften [führen], als dies bei Aufzeichnung der Einnahmen (und Ausgaben) der Fall ist«,²⁸⁰ steht es doch – die Richtigkeit dieser Annahme unterstellt²⁸¹ – dem Steuerpflichtigen dennoch jederzeit frei, **zur Gewinnermittlung nach § 4 EStG zu wechseln** und eine allfällige Überbesteuerung zu vermeiden. § 14 der LuF PauschVO 2011 sieht lediglich insofern eine Sperre für das beliebige Wechseln der Gewinnermittlungsart vor, als nach einem Übergang von der Pauschalierung auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 oder Abs 3 EStG, »eine erneute pauschale Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auf Grund dieser oder einer dieser Verordnung nachfolgenden Pauschalierungsverordnung frühestens nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren zulässig« ist.²⁸²

Auch das **Argument der Verwaltungskosten** vermag bei einer derartigen einseitigen Typisierung von vornherein nicht durchzugreifen: Die ursprüngliche Überlegung, kleineren Land- und Forstwirten könne die **Führung ordnungsmäßiger Bücher und Aufzeichnungen** nicht zugemutet werden,²⁸³ hat unzweifelhaft ihre Überzeugungskraft verloren bzw kann »heute keine praktische Relevanz« mehr haben.²⁸⁴ So weise der Landwirt »heutzutage eine entsprechende Schul- und (Berufs-)Ausbildung auf, so daß er ebenso wie der Gewerbetreibende die notwendigen Aufzeichnungen führen kann«;²⁸⁵ überdies habe »auch auf den Bauernhöfen längst schon der PC Einzug gehalten«, sodass »die Erfassung von Einnahmen und Ausgaben durchaus zuverlässig wär«.²⁸⁶ Im Übrigen mag – mit dem deutschen

Bundesrechnungshof²⁸⁷ – bezweifelt werden, ob nicht außersteuerliche Aufzeichnungspflichten (etwa für öffentliche Förderungen) jeglichen Vereinfachungseffekt praktisch zunichte machen oder zumindest stark relativieren. Das Gegenargument, dass eine zusätzliche steuerliche Aufzeichnungsverpflichtung »das Fass zum Überlaufen bringen« und noch mehr Betriebsführer zum Aufhören bewegen« könnte,²⁸⁸ ist weder empirisch belegt noch – im Lichte der für andere Unternehmer gelgenden steuerlichen Formalverpflichtungen – verfassungsrechtlich relevant. Dennoch wird dieser rechtspolitische Aspekt wohl dafür sprechen können, in einem engen Rahmen jedenfalls Pauschalierungs- oder sonstige Vereinfachungsbestimmungen vorzusehen, sofern damit keine materiell-steuerrechtliche Begünstigung verbunden ist.

Hinzu tritt die Grundfrage, ob ein allfälliger Vereinfachungseffekt tatsächlich einzutreten vermag, liegt es doch in der Natur der Sache, dass – sofern die Vorteilhaftigkeit nicht ohnehin außer Streit steht – Steuerpflichtige **zumindest eine grobe Vergleichsrechnung** zwischen den möglichen Gewinnermittlungsarten vornehmen werden und damit der Vereinfachungseffekt in den Hintergrund treten muss. Damit wird aber im Grunde das **Gegenteil einer Vereinfachung** bewirkt: Der ökonomisch denkende Steuerpflichtige ist gerau zu »gezwungen«, seinen Gewinn zum Zwecke der Vergleichsrechnung doppelt zu ermitteln, weshalb eine Pauschalierungsverordnung **den Mehraufwand fördert**, statt ihn zu verringern.²⁸⁹ Es entspricht solcherart auch der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, dass es »geradezu vom Zweck der Pauschalierungsregelungen umfasst, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu bieten, die jeweils steuerlich günstigere Variante zu wählen«,²⁹⁰ wobei »jede Pauschalierungsregelung zwangsläufig Ele-

²⁷⁸ Bis 2005 konnte der Steuerpflichtige grundsätzlich jährlich die Gewinnermittlungsart wechseln (Rz 4250 EStR 2000; *Doralt*, EStG⁹ § 21 Tz 120); erst § 14 LuF PauschVO 2006, BGBl II 2005/258, hat eine 5-jährige Sperrfrist eingeführt, die allerdings lediglich für das Rückwechseln auf die Pauschalierung besteht; ebenso nunmehr § 14 LuF PauschVO 2011, BGBl II 2010/471 idF II 2011/4.

²⁷⁹ VwGH 21. 9. 2006, 2006/15/0041, ÖStZB 2007, 115.

²⁸⁰ *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte³ (2007) 355; siehe auch *Jilch/Kaluza*, Die Landwirtepauschalierung für die Jahre 2001 bis 2005, SWK 2001, S 275 (S 275).

²⁸¹ Kritisch wohl *Krimbacher* in *Trauner/Wakounig* (Hrsg), Handbuch der Land- und Forstwirtschaft (2010) Rz 6/99.

²⁸² Siehe FN 278.

²⁸³ Siehe dazu unten Kapitel II mwN.

²⁸⁴ *Leitner/Rosner*, Fiskalische und wirtschaftspolitische Wirkungen der Pauschalierung der Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (1992) 20.

²⁸⁵ *Leitner/Rosner*, Fiskalische und wirtschaftspolitische Wirkungen der Pauschalierung der Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (1992) 20.

²⁸⁶ *Krimbacher* in *Trauner/Wakounig* (Hrsg), Handbuch der Land- und Forstwirtschaft² (2011) Rz 6/99.

²⁸⁷ Treffend wies der deutsche Bundesrechnungshof zur deutschen Parallelbestimmung darauf hin, dass bei den Steuerpflichtigen zwar eine Vereinfachung bestehe, »die weit überwiegende Anzahl der Landwirte von Aufzeichnungslasten jedoch nicht befreit [ist]. Da die Landwirte fast ausnahmslos Einkommensbeihilfen in Anspruch nehmen, müssen sie dafür in einem Umfang Aufzeichnungen vornehmen, der nicht selten vergleichbar ist mit Aufzeichnungen für die Gewinnermittlung aufgrund von Betriebseinnahmen und -ausgaben«. Siehe BT-Drs 13/2600, 112.

²⁸⁸ *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 399.

²⁸⁹ So auch zur Gaststättenpauschalierung zuletzt VwGH 15. 9. 2011, A 2011/0003 bis 0006; ebenso *Baldauf*, Gaststätten- und Beherbergungspauschalierung: ein beachtliches Steuerprivileg – Verwaltungsmehraufwand im Dienst der Steuerschonung, SWK 2008, S 830 (S 830), und UFS Innsbruck 30. 3. 2011, RV/0688-1/10.

²⁹⁰ VwGH 27. 2. 2003, 99/15/0143, ÖStZB 2003/385 (zur Basispauschalierung); VwGH 4. 3. 2009, 2008/15/0333, ÖStZB 2009, 534.

mente einer Begünstigung²⁹¹ bzw eine »bewusst in Kauf genommene Unterbesteuerung²⁹² enthalte.

Zu einer Vereinfachung kommt es bei einer **einseitig widerlegbaren Typisierung** somit bei unterstellt ökonomischen Verhalten der Steuerpflichtigen nur dann, wenn die Pauschalierung so vorteilhaft ist, dass sich ein solcher Vergleich erübrigt. Hier ist erneut darauf hinzuweisen, dass schon vor der Anhebung der Einheitswertgrenze durch die LuF PauschVO 2011²⁹³ **mehr als 90%** aller steuerlich erfassten land- und forstwirtschaftlichen Betriebe die Pauschalierung in Anspruch nahmen.²⁹⁴ Selbst unter Berücksichtigung der durch die Pauschalierung erreichten Vereinfachung könnte – wie bereits einleitend dargelegt²⁹⁵ – bereits dieser Umstand ein Indiz dafür abgeben, dass die Pauschalierung eine **verfassungsrechtlich bedenkliche, systematische Steuerbegünstigung** darstellt.²⁹⁶ Daran ändert auch der Umstand nichts, dass bei der Vollpauschalierung aus Sicht der Finanzverwaltung »Betriebsprüfungen [...] in der Regel nicht erforderlich« seien und insofern eine **Verwaltungsentlastung** bestehe.²⁹⁷ Dies belegt freilich nur, dass offenbar weite Teile der Land- und Forstwirtschaft im Unterschied zu anderen Erwerbstätigen praktisch ohne finanzbehördliche Kontrolle wirtschaften können und somit oftmals nicht einmal festgestellt werden kann bzw wird, ob und in welcher Höhe nicht-vollpauschalierte Einkünfte vorliegen. Durch den Verzicht auf Aufzeichnungs- und Mitteilungspflichten auf Seiten der vollpauschalierten Landwirtschaft wird zudem das **Täten von Schwarzumsätzen** geradezu begünstigt.

2. Unsachlichkeit der Wahl des Pauschalierungsmaßstabes

Die land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierungen greifen seit ihrer Einführung in die Rechtsordnung

291 VwGH 4. 3. 2009, 2008/15/0333, ÖStZB 2009, 534.

292 VwGH 28.4.1967, 89/67, ÖStZB 1967, 134; VwGH 7. 7. 1967, 49/67, ÖStZB 1968, 11.

293 BGBl II 2010/471 idF II 2011/4.

294 Siehe zB *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 33; *Krimbacher* in *Trauner/Wakounig* (Hrsg), Handbuch der Land- und Forstwirtschaft² (2011) Rz 6/96. weiters zB Tz 30.11.1 des Tätigkeitsberichts des Rechnungshofs für das Verwaltungsjahr 1990, III-54 Blg-NR XVIII. GP, 75f, wonach von »den zum 1. Jänner 1989 im gesamten Bundesgebiet bestehenden rd 621 000 land- und forstwirtschaftlichen Einheiten waren rd 50 700 (rd 8,2 vH) steuerlich erfasst [waren] (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft). Von diesen Landwirten führten rd 2 600 Bücher und ermittelten rd 48 100 (rd 95 vH) die Einkünfte durch Pauschalierung«.

295 Dazu oben Kapitel I.

296 Ebenso *Schürer-Waldheim*, Verfassungswidrigkeit der Pauschalierung in der Land- und Forstwirtschaft, SWK 2011, S 792 (S 794 f).

297 *Krimbacher* in *Trauner/Wakounig* (Hrsg), Handbuch der Land- und Forstwirtschaft² (2011) Rz 6/99.

nung²⁹⁸ auf die **bewertungsrechtlichen Einheitswerte** zurück, was auch in § 17 EStG durch die Ermächtigung zur »Aufstellung von Reingewinnsätzen und Reingewinnprozentsätzen vom Einheitswert« gesetzlich angesprochen wird.

Als Einheitswerte werden nach § 19 BewG 1955²⁹⁹ die für wirtschaftliche Einheiten oder Untereinheiten gesondert festgestellten Werte bezeichnet. Für land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§§ 29 ff BewG) stellt der Einheitswert einen **Ertragswert** (§ 32 BewG) dar. Dieser Ertragswert basiert – betriebswirtschaftlich – auf einem **fiktiven nachhaltigen Unternehmenserfolg** und ist definiert als

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.

Zu berücksichtigen sind dabei nach § 32 Abs 3 BewG einerseits die natürlichen Ertragsbedingungen (§ 1 Abs 2 Z 2 BoSchätzG) wie Bodenbeschaffenheit, Geländegegestaltung, klimatische Verhältnisse und Wasserverhältnisse sowie andererseits die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen (äußere und innere Verkehrslage eines Hofes sowie die Betriebsgröße).

Die **konkrete Ermittlung des Einheitswertes** nach §§ 30ff BewG für das landwirtschaftliche Vermögen³⁰⁰ erfolgt in einem mehrstufigen, vergleichenden Prozess, der letztlich in einem **Hektarsatz** mündet, dessen Multiplikation mit der Betriebsfläche den Vergleichswert ergibt, der wiederum sofort oder nach Berücksichtigung von Zu- und Abschlägen den Einheitswert des Betriebes ergibt.³⁰¹ Der maximale Hektarsatz für einen – in der Realität nicht existierenden – land- und forstwirtschaftlichen Betrieb mit unterstellten optimalen natürlichen und ausgeglichenen wirtschaftlichen Ertragsbedingungen (»Hauptvergleichsbetrieb« mit Betriebszahl 100) beträgt

298 Siehe oben Kapitel II für einen historischen Überblick.

299 BGBl 1955/148.

300 Für forstwirtschaftliches Vermögen, Weinbauvermögen, gärtnerisches Vermögen und das übrige land- und forstwirtschaftliche Vermögen finden sich spezielle Regelungen in §§ 46 ff BewG.

301 Siehe zB die schematische Darstellung bei *Silber*, Die Einkommensbesteuerung in der Land- und Forstwirtschaft² (2008) 7; weiters etwa *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts II⁵ (2006) Rz 56 ff

dabei derzeit € 2.289,1943.³⁰² Bei dieser – rechnerisch nicht nachvollziehbaren³⁰³ – Festsetzung des Hektarsatzes für den Hauptvergleichsbetrieb durch Bundesgesetz fließen nach Ansicht des **Rechnungshofes** auch »agrarpolitische Erwägungen (steuerliche Entlastung der Landwirtschaft)« ein, weshalb für das »land- und forstwirtschaftliche Vermögen [...] unrealistisch niedrige Werte« gelten.³⁰⁴ Festgesetzt wird dieser Hektarsatz zum jeweiligen Hauptfeststellungszeitpunkt auf der Grundlage der Reinertragsermittlung nach dem – gem § 9 LandwirtschaftsG³⁰⁵ jährlich erstellten – »Grünen Bericht«,³⁰⁶ »wobei auch agrarpolitische Gesichtspunkte eine wesentliche Rolle spielen«.³⁰⁷

Nach § 20 BewG 1955 – bzw zuvor § 21 RBewG 1934³⁰⁸ – werden die Einheitswerte allgemein festgestellt. Diese sogenannte **Hauptfeststellung** sollte für die wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens nach der Stammfassung des BewG 1955 – entsprechend § 21 RBewG 1934 – »in Zeitabständen von je sechs Jahren« erfolgen, wobei die erste Hauptfeststellung entsprechend § 81 BewG 1955 zum 1. 1. 1956 erfolgte.³⁰⁹ Die solcherart für den 1. 1. 1962 vorgesehene nächste Hauptfeststellung wurde jedoch auf den 1. 1. 1963 verschoben³¹⁰ und die für den 1. 1. 1969 vorgesehene auf den 1. 1. 1970.³¹¹ Durch die BewG-Novelle 1971³¹² wurde § 20 BewG schließlich dahingehend abgeändert, dass die Hauptfeststellung bei wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens »in Zeitabständen von je neun Jahren« zu erfolgen habe; sie erfolgte dementsprechend erneut zum 1. 1.

³⁰² BGBl 1987/649 iVm BGBl I 2001/59. Zuvor bei der Hauptfeststellung 1963 und 1970: 20.000 S (BGBl 1971/172 und BGBl 1976/143), 1979: 30.000 (BGBl 1979/318), 1988: 31.500 S (BGBl 1987/649).

³⁰³ So auch der Rechnungshof, III-57 BlgNR XIX. GP, 110 = Reihe Bund 1995/7, 110.

³⁰⁴ III-57 BlgNR XIX. GP, 108 = Reihe Bund 1995/7, 108.

³⁰⁵ BGBl 1992/375.

³⁰⁶ Abrufbar unter <http://www.gruenerbericht.at>.

³⁰⁷ III-57 BlgNR XIX. GP, 110 = Reihe Bund 1995/7, 110. Da nach den im »Grünen Bericht« veröffentlichten Buchführungsergebnissen der Jahre 1979 bis 1993 die Entwicklung der Reinerträge und damit der Ertragswerte in der Landwirtschaft stark rückläufig war, gab der RH dem BMF zu überlegen, den Ertragswert anhand einer anderen Messgröße, etwa dem Standarddeckungsbeitrag (das ist die pauschal ermittelte Summe der Beiträge je Flächen- oder Tiereinheit zum Betriebsergebnis) im Sinne des »Grünen Berichtes«, zu ermitteln; allerdings bedürfe nach der Stellungnahme des BMF »eine Änderung des Wertmaßstabes, der zu einer wesentlichen Änderung der landwirtschaftlichen Einheitswerte führen würde, der politischen Willensbildung und könne vom BMF nur angeregt werden«; siehe III-57 BlgNR XIX. GP, 111 = Reihe Bund 1995/7, 111.

³⁰⁸ dRGBl 1934 I 1035.

³⁰⁹ Dazu auch Langer, BewG (1974) § 20 Rz 1.

³¹⁰ BGBl 1962/226.

³¹¹ § 1 lit a BGBl 1968/393.

³¹² BGBl 1971/172.

1979.³¹³ Im Unterschied zur Hauptfeststellung bei wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens, bei denen die letzte Hauptfeststellung bereits zum 1. 1. 1973³¹⁴ erfolgte und es seither zu laufenden Verschiebungen³¹⁵ und lediglich zu pauschalen Anhebungen kam,³¹⁶ fand die letzte **Hauptfeststellung bei wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zum 1. 1. 1988** statt. Die darauffolgende, nach § 20 BewG zum 1. 1. 1997 durchzuführende Hauptfeststellung wurde allerdings durch das **StruktAnpG 1996**³¹⁷ zunächst auf den 1. 1. 1999 und sodann durch das **AbgÄG 1998**³¹⁸ auf den 1. 1. 2001 verschoben (§ 20a BewG). Das **BBG 2001**³¹⁹ schuf nachfolgend § 20b BewG, wonach die Hauptfeststellung für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen »zum 1. Jänner 2001 als durchgeführt« gilt; die dementsprechend nach § 20 BewG zum 1. 1. 2010 vorzunehmende Hauptfeststellung wurde schließlich durch das **BBG 2011**³²⁰ auf den 1. 1. 2015 verschoben.³²¹

³¹³ Nachfolgend sah Art II Abs 1 das BewÄndG 1979, BGBl 1979/318, eine pauschale Erhöhung der zum 1. 1. 1979 festgestellten Einheitswerte des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens um 5% ab 1. 1. 1983 vor.

³¹⁴ § 1 lit b BGBl 1968/393.

³¹⁵ Siehe Abschn XII Art I BGBl 1982/570 (Verschiebung von 1. 1. 1982 auf 1. 1. 1985), Abschn II BGBl 1986/327 (Verschiebung von 1. 1. 1985 auf 1. 1. 1988), Abschn I BewÄndG 1987, BGBl 1987/649 (Verschiebung von 1. 1. 1988 auf 1. 1. 1991) und schließlich Art IV AbgÄG 1991, BGBl 1991/695, wodurch die Hauptfeststellung bis zu dem in einem – bis heute nicht erlassenen – besonderen Bundesgesetz festzusetzenden Zeitpunkt verschoben wurde.

³¹⁶ Der VfGH führte dazu in seinem Erkenntnis vom 6. 10. 2010, B 298/10, Folgendes aus: »Für die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens hat die letzte Hauptfeststellung zum 1. Jänner 1972 mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 1973 stattgefunden. Die damals festgesetzten Einheitswerte wurden ab 1. Jänner 1977 um 10 vH, ab 1. Jänner 1980 um 20 vH und ab 1. Jänner 1983 um 5 vH, insgesamt somit um 35 vH angehoben. Die zum 1. Jänner 1982 vorgesehene Hauptfeststellung dieser Einheitswerte wurde durch den Gesetzgeber selbst mehrmals verschoben; sie sollte schließlich zum 1. Jänner 1991 stattfinden (BGBl. 649/1987). Durch Art IV BGBl 695/1991 wurde jedoch schließlich angeordnet, dass der Zeitpunkt der nächsten Hauptfeststellung bei dieser Vermögensart gesondert durch Bundesgesetz festzusetzen ist. Ein solches Bundesgesetz ist bisher nicht erlassen worden. Im Ergebnis bedeutet dies, dass für die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens derzeit die Einheitswerte zum 1. Jänner 1973, pauschal aufgewertet um 35 vH, maßgebend sind. Wirtschaftliche Einheiten, die erst danach entstanden sind, sind mit den Werten anzusetzen, die sich zum 1. Jänner 1973 ergeben hätten, auch in diesem Fall aufgewertet um 35 vH. Eine Wertfortschreibung allein wegen einer Erhöhung des inneren Wertes von Liegenschaften wird in allen Fällen durch § 23 BewG 1955 verhindert.«

³¹⁷ Art 46 BGBl 1996/201.

³¹⁸ Art V BGBl I 1999/28.

³¹⁹ Art 11 BGBl I 2000/142.

³²⁰ Art 63 BGBl I 2010/111.

³²¹ Nicht zum Gesetz geworden ist der Ministerialentwurf einer BewG-Novelle 2010 (140/ME XXIV. GP); dieser hatte die Einfügung eines § 20c BewG vorgesehen, wonach die zum 1. 1. 2010 vorgesehene Hauptfeststellung für land- und

Die derzeitigen Einheitswerte basieren solcherart auf der **Hauptfeststellung 1988**,³²² die mittlerweile fast ein Vierteljahrhundert zurück liegt, wenngleich es über laufende Bodenschätzungen und Wertfortschreibungen durchaus zu »Wartungen« der Einheitswerte kommt.³²³ Zwischen den Hauptfeststellungen zum 1. 1. 1979 und zum 1. 1. 1988 war allerdings nur eine **geringfügige Zunahme der Summe aller land- und forstwirtschaftlichen Einheitswerte** von insgesamt um rund 34,6 Mrd S um 1,9 Mrd S (rund 5%) auf rund 36,5 Mrd S zu vermerken.³²⁴ Insofern wird auch der Aufschub der Hauptfeststellung damit begründet, dass sich seit 1988

die gemäß § 32 Abs 2 BewG 1955 ertragsbestimmenden Faktoren, wie die natürlichen Ertragsbedingungen beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen (Bodenqualität, Gelände, Klima, Wassererverhältnisse) und die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen (äußere und innere Verkehrslage, Betriebsgröße), nicht in einem so bedeutenden Ausmaß verändert, dass die neuerliche Durchführung einer Hauptfeststellung, die einen erheblichen Verwaltungsaufwand erfordert, gerechtfertigt gewesen wäre. Darüber hinaus werden Änderungen bei den natürlichen Ertragsbedingungen beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen im Wege der Bodenschätzung laufend berücksichtigt. Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse bei den wirtschaftlichen Ertragsbedingungen (z.B. Verbesserung der inneren Verkehrslage eines Betriebes durch Agrarverfahren) finden durch Wertfortschreibungen Berücksichtigung. [...] Die Ertragsentwicklung in der Land- und Forstwirtschaft hat – über einen längeren Zeitraum betrachtet – keine so gravierenden Änderungen erfahren, dass eine Hauptfeststellung der Einheitswerte und eine Änderung der Hektar(höchst)sätze unabdingbar gewesen wäre. [...] Die Verschiebungen

forstwirtschaftliches Vermögen verschoben werde und der »Zeitpunkt der Hauptfeststellung [...] gesondert durch Bundesgesetz festzusetzen« gewesen wäre. Begründet wurde dieser Vorschlag folgendermaßen: »Nach derzeitig gültiger Rechtslage wäre eine Hauptfeststellung der Einheitswerte des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zum 1. Jänner 2010 durchzuführen. Diese würde unter gegebenen Rahmenbedingungen zwar Wertverschiebungen bringen, die für die überwiegende Anzahl der Steuerpflichtigen jedoch nur geringe Auswirkungen auf die vom Einheitswert abgeleiteten Abgaben hätten. Im Sinne der Ausführungen des VfGH, wonach »verbundene Unschärfen zu Gunsten der damit erreichten Verwaltungsökonomie gerechtfertigt werden«, wird von der vorgesehenen Hauptfeststellung derzeit Abstand genommen.«

³²² Dazu auch Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts II⁵ (2006) Rz 44.

³²³ Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 84 ff.

³²⁴ Siehe III-57 BlgNR XIX. GP, 110 = Reihe Bund 1995/7, 110.

der Hauptfeststellung für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen bzw. die Beibehaltung der bisherigen Werte zum 1. Jänner 2001 (§ 20b BewG 1955) waren daher aus der Sicht der Bundesregierung sachlich gerechtfertigt und im Sinne einer wirtschaftlichen und sparsamen Verwaltung geboten.³²⁵

Zwischen den tatsächlichen Reinerträgen und den festgestellten Einheitswerten besteht freilich eine – zunehmende – **Divergenz**, nicht zuletzt aufgrund des Anstiegs des Familienlohnansatzes und der sonstigen Kosten, definiert sich doch der **Reinertrag iSd § 32 BewG** grundsätzlich nach folgender Formel:

$$\begin{array}{rcl} \text{Ertrag} \\ - \text{Objektiver Aufwand} \\ \hline = \text{Reinertrag} \end{array}$$

wobei sich der »objektive Aufwand« folgendermaßen errechnet:³²⁶

$$\begin{array}{rcl} \text{Aufwand} \\ + \text{Lohnansatz der Besitzfamilie} \\ - \text{Pachten, Zinsen, Ausgedinge} \\ \hline = \text{Objektive Aufwand} \end{array}$$

Mag der **Einheitswert Ende der 1960er Jahre** womöglich noch ein »grober, sachlich aber unbedenklicher Ausgangspunkt für die Feststellung der Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft« gewesen sein,³²⁷ so hat sich

³²⁵ Stellungnahme der Bundesregierung im Verfahren VfS-lg 18.093/2007. Insofern scheint auch die Bemerkung der Landwirtschaftskammermitarbeiter Jilch und Kaluza (Die Landwirtepauschalierung für die Jahre 2011 bis 2015, SWK 2011, S 71 (S 72 m FN 10), wonach »[d]ie bisherige Vollpauschalierungsgrenze von 65.500 Euro [...] seit dem Jahr 1982 (damals 900.000 ATS) nicht mehr angepasst [wurde]« (kursive Hervorhebung im Original) nicht ganz verständlich; sollte damit nämlich suggeriert werden, dass ungeachtet einer gleichbleibenden Ertragsfähigkeit eine Indexanpassung der Vollpauschalierungsgrenze erforderlich wäre, wäre einer solchen Überlegung natürlich entgegenzuhalten, dass gerade die gleichbleibend (niedrig angesetzten) Einheitswerte aus dem Jahr 1988 die Grundlage für die – begünstigende – Vollpauschalierung bilden.

³²⁶ Siehe dazu zB auch die in den Buchführungsergebnissen 1969, 64ff, angegebenen Berechnungsformeln.

³²⁷ So Ruppe, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 271, für die Jahre 1959 bis 1969.

dies in den nachfolgenden Zeiträumen zunehmend verschoben. Spätestens **seit den frühen 1990er Jahren** kann der – zuletzt zum 1. 1. 1988 festgestellte – Einheitswert aus rechtlicher Sicht nur mehr als **fiktive Bezugsgröße** bezeichnet werden. Durch die **Umstellung der land- und forstwirtschaftlichen Marktordnung ab 1992** und insbesondere ab dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union im Jahr 1995 von einem System der Preis- und Marktstützung zu einem System von Direktzahlungen und Zahlungen zur ländlichen Entwicklung (Subventionen) haben die 1988 festgestellten Einheitswerte nämlich **jeden signifikanten Bezug zur Ertragsrealität** der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe verloren,³²⁸ zumal das aus der gemeinsamen Agrarpolitik folgende Subventionsregime nicht im Einheitswert berücksichtigt ist, Subventionen aber im Zeitraum von 1995 bis 2009 durchschnittlich **mehr als 68% der land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte** ausmachten³²⁹ und überdies prinzipiell von der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung erfasst sind.³³⁰ Überdies führen auch die heutigen starken **Schwankungen der Produktpreise** dazu, dass eine schätzungsweise Ermittlung zukünftiger Erträge, wie sie dem Einheitswertsystem zu Grundliegen, seit der Aufgabe des früheren Systems der Preistützungen im Grunde gar nicht (mehr) möglich ist.³³¹

Hinzu tritt der – bereits erwähnte – Umstand, dass die Reinerträge wesentlich durch den **Familienlohnansatz** bestimmt sind;³³² vor allem dessen kollektivvertragsorientiertes Ansteigen im Zeitablauf führt bereits seit vielen Jahren zu **negativen Reinerträgen** und – bei Verachtzungsfachung iS des § 32 BewG – zu entsprechend **negativen (hypothetischen) Einheitswerten** (Grafik 1).³³³ In diesem Lichte erscheint der Einheitswert **nicht (mehr) als sachlich zulässige Anknüpfungsgröße für eine einkommensteuerliche Gewinnpauschalierung**:³³⁴ Es ist zwar – wie der VfGH im Zusammenhang mit der Erbschaftssteuer festgehalten hat –

*[d]em Gesetzgeber [...] nicht verwehrt, ein Bewertungsverfahren zu wählen, das verwaltungsökonomischen Anforderungen gerecht wird, und mit Typisierungen und Schätzungen zu arbeiten. Sein Spielraum ist dabei allerdings umso geringer, je erheblicher die mit der Bemessungsgrundlage verbundenen Steuerfolgen sind, woraus auch folgt, dass mit der Einführung oder Erhöhung von (beträchtlichen) Freibeträgen und/oder Senkung der Steuersätze der Spielraum im Bereich der Bewertung größer wird. Es ist dem Gesetzgeber aber jedenfalls verwehrt, ein Verfahren vorzusehen (oder beizubehalten), das zu zufallsabhängigen und daher willkürlichen Bemessungsgrundlagen führt.*³³⁵

328 Ebenso Schürer-Waldheim, Verfassungswidrigkeit der Pauschalierung in der Land- und Forstwirtschaft, SWK 2011, S 792 (S 793). Wenn Peyerl/Eder, Einheitswertreform: Eine Analyse auf Basis von Testbetriebsdaten, Jahrbuch der ÖGA, 19(1), 161 (166 ff), immerhin noch eine Korrelation der geltenden Einheitswerte mit dem Reinertrag von 0,62 feststellen, so dürfte sich diese Korrelation wohl nur damit erklären lassen, dass ein Zusammenhang zwischen Betriebsgröße und Reinertrag besteht, nicht jedoch ein zwingender Zusammenhang zwischen Einheitswert und Reinertrag.

329 Siehe dazu die in den »Buchführungsergebnissen« bis 2002 in Spalte 283 und seit 2003 in Spalte 580 ausgewiesenen Beträge. Insofern weisen auch Jilch/Kaluza, Die Landwirtepauschalierung für die Jahre 2011 bis 2015, SWK 2011, S 71 (S 72 m FN 11) darauf hin, dass »die Produkterlöse eine wesentlich geringere Bedeutung als vor dem EU-Beitritt haben und die Ausgleichszahlungen flächenbezogen (unabhängig von der Bodenbonität) gewahrt werden«.

330 So sind zB EU-Subventionen in Form laufender Ausgleichszahlungen (Produktförderungen) oder jährlicher Ausgleichszahlungen (Flächenförderung) als regelmäßige Geschäftsvorfälle sind abpauschaliert; Investitionsförderungen sind schon nach § 3 Abs 1 Z 6 EStG steuerfrei und wirken sich ertragsteuerlichen aufgrund der Pauschalierung auch nicht kompensierend über ein geringeres Abschreibungsvolumen aus. So Schlägl, EU-Subventionen für die Land- und Forstwirtschaft grundsätzlich steuerpflichtig, aber abpauschaliert, RdW 1995, 485 (485); zur grundsätzlichen Steuerpflicht siehe zB VwGH 22. 3. 2006, 2001/13/0289, ÖStZB 2006, 554 (zu Zuschüssen der AMA aus Mitteln der Europäischen Union).

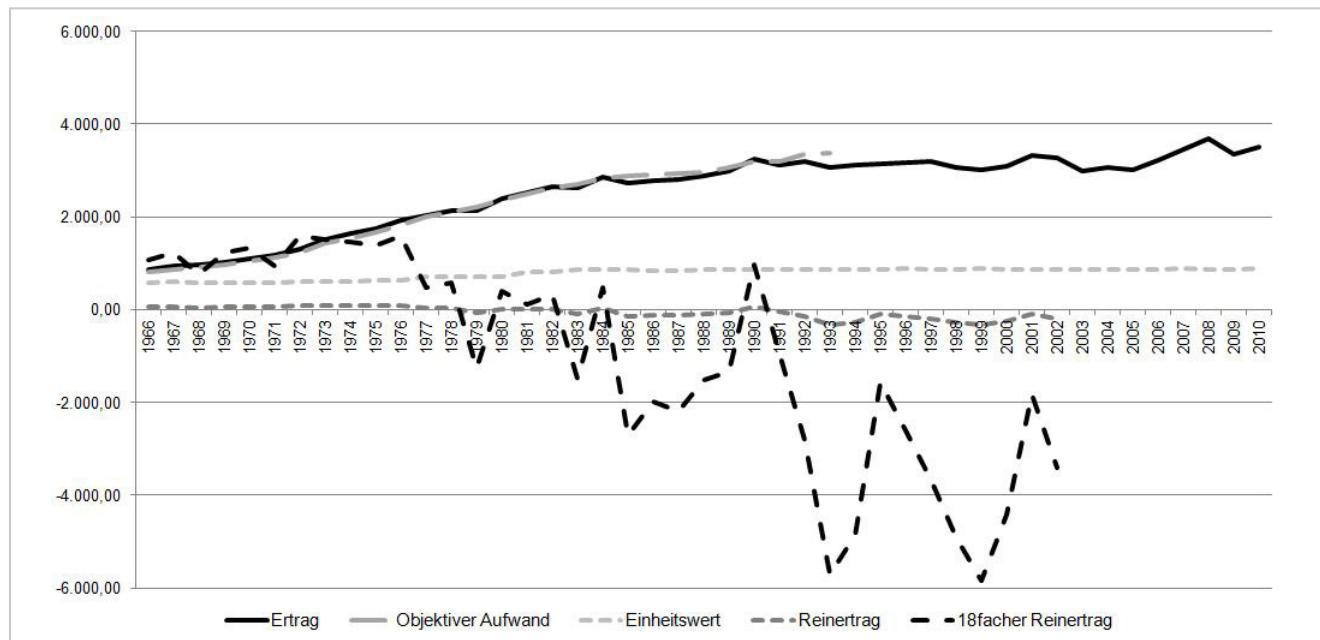
331 Schürer-Waldheim, Verfassungswidrigkeit der Pauschalierung in der Land- und Forstwirtschaft, SWK 2011, S 792 (S 793).

332 Dazu die Daten und Berechnungen im Anhang.

333 Der Reinertrag wird daher seit 2003 in den »Buchführungsergebnissen« nicht mehr ausgewiesen.

334 Die wissenschaftliche Kritik an der Anknüpfung diverser Abgaben an veraltete Einheitswerte ist nicht neu (siehe zB aus jüngerer Zeit und mwN Fellner, Bewertung von Grundbesitz verfassungswidrig – Reformen jahrzehntelang verschleppt, RdW 2006, 793 (793 ff); Fellner, Und jetzt: Auch weitere einheitswertabhängige Geldleistungen verfassungswidrig? SWK 2007, S 390 (S 390 ff); Peyerl, Verfassungswidrigkeit der Pauschalierung von Land- und Forstwirten aufgrund überholter Einheitswerte? SWK 2007, S 823 (S 823 ff); Fellner, Perpetuierung der land- und forstwirtschaftlichen Einheitswerte verfassungswidrig? RdW 2010, 252 (252 ff); siehe auch Urban, Auswirkungen des Gesetzesprüfungsverfahrens auf die land- und forstwirtschaftliche Einheitsbewertung, SWK 2006, S 705 (S 705 ff)). Der VfGH hat vor diesem Hintergrund die Erbschaftssteuer und nachfolgend auch die Schenkungssteuer aufgrund der unzulässigen pauschalen Vervielfältigung historischer Einheitswerte im Vergleich zur Verkehrsbewertung anderen Vermögens als verfassungswidrig beurteilt (siehe VfSlg 18.093/2007 zur Erbschaftssteuer und VfSlg 18.147/2007 zur Schenkungssteuer). Der Gerichtshof hat allerdings auch deutlich gemacht, dass die Einheitsbewertung nicht *per se* verfassungswidrig ist, sondern sich vielmehr die verfassungsrechtliche Beurteilung auf die jeweiligen abgabenrechtlichen Folgen abzuleiten habe (siehe auch VfGH 6. 10. 2010, B 298/10, zur Verfassungskonformität der einheitswertbasierenden Grundsteuer).

335 VfSlg 18.093/2007.



Grafik 1: Festgestellte Einheitswerte im Vergleich zu tatsächlichem Reinertrag (bis 2002 in den „Buchführungsergebnissen ausgewiesen) und achtzehnfachem Reinertrag iS des § 32 BewG in Euro je Hektar reduzierter landwirtschaftlicher Nutzfläche im Bundesdurchschnitt von 1966 bis 2010. Da sicher der Reinertrag mathematisch als Differenz zwischen dem Ertrag und dem objektiven Aufwand (bis 1993 in den „Buchführungsergebnissen ausgewiesen) ergibt, sind auch diese beiden Größen dargestellt.

Hinzu tritt der Umstand, dass bei den – angesichts der Konzentrationstendenzen in der Landwirtschaft – üblichen **Zupachtungen** für die Pauschalierung der **Hektarsatz des Pächters** maßgebend ist.³³⁶ Dies führt dazu, dass sich der Hektarsatz des Eigenbesitzes im Rahmen der pauschalen Gewinnermittlung zum Vorteil des Steuerpflichtigen unmittelbar auf zugepachtete Flächen überträgt und damit zugepachtete Flächen im Rahmen der Pauschalierung – relativ betrachtet – idR mit einem zu geringen oder einem zu hohen Einheitswert berücksichtigt werden. Diese Maßgeblichkeit des Hektarsatzes des Pächters wird in der Praxis offenbar auch steuerplanerisch genutzt.

3. Unsachlichkeit der Subjektivierung und der Festsetzung der Durchschnittssätze

Wäre der Einheitswert – entgegen der soeben dargelegten Überlegungen – jedoch ein sachlicher Pauschalierungsmaßstab, bedürfte es im verfassungsrechtlich gebotenen Bestreben der Annäherung eines pauschalierten Ergebnisses an einen echten ertragsteuerlichen Gewinn überdies sowohl einer korrekten **Festlegung des Durchschnittssatzes zur Ermittlung des Grundbetrags** als auch der korrekten **Subjektivierung des Grundbetrages**.

Zumal der Einheitswert iSd § 32 BewG nämlich einen **fiktiven nachhaltigen Unternehmenserfolg** insbesondere unter den Annahmen einer Bewirtschaftung eigener Flächen mit fremden (entlohnnten) Arbeitskräften bei ausschließlicher Eigenfinanzierung widerspiegeln soll, wäre es zur **ertragsteuerbedingten Subjektivierung** notwendig, dem aus dem Einheitswert abgeleiteten Grundbetrag der Pauschalierung einerseits den **Familienlohnansatz** (»**Unternehmerlohn**«)³³⁷ und **vereinnahmte Pachtzinsen** hinzuzurechnen und andererseits tatsächlich **bezahlte Schuld- und Pachtzinsen** abzurechnen. Dies deshalb, weil – wie soeben dargelegt – der dem Einheitswert zu Grunde liegende Reinertrag schon deshalb nicht mit dem ertragsteuerlichen Gewinn überein stimmt, weil der Reinertrag ein Ertrag ist, der unter gewöhnlichen Verhältnissen, ordnungsmäßig, gemeinüblich und mit entlohnten fremden Arbeitskräften bewirtschaftet wird und schuldenfrei ist.³³⁸

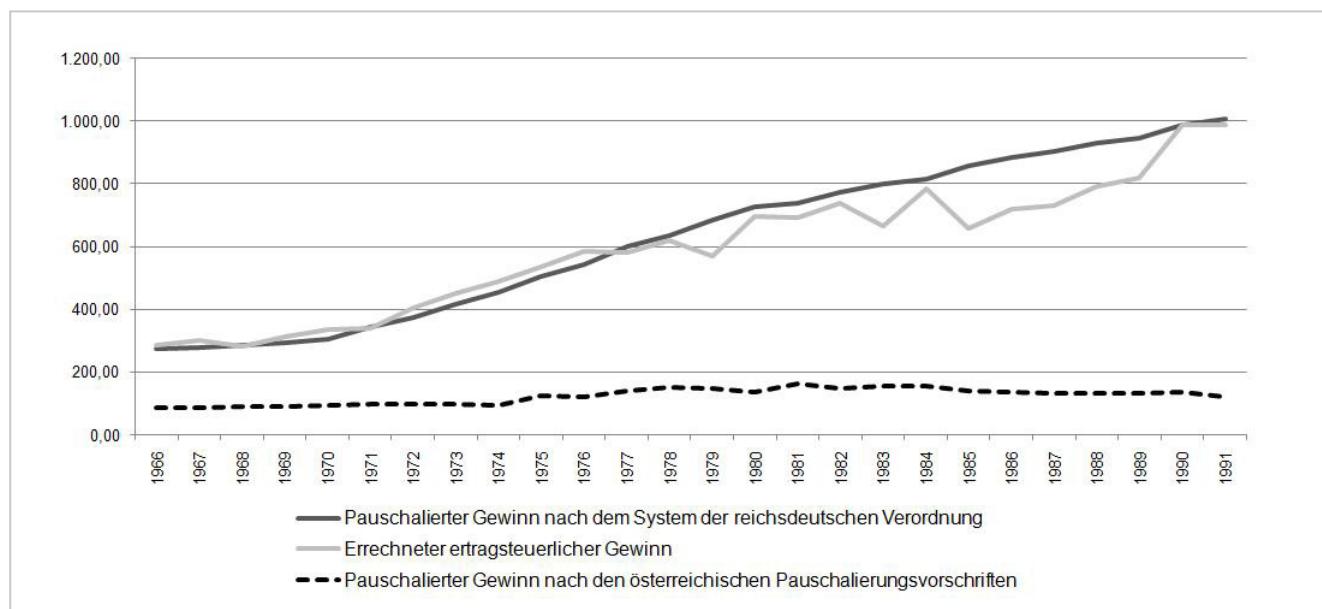
336 Siehe nur Rz 4142 EStR 2000; Krimbacher in Trauner/Wakoung (Hrsg), Handbuch der Land- und Forstwirtschaft (2010) Rz 6/101.

337 Dieser orientiert sich an den kollektivvertragsmäßig zu veranschlagenden Löhnen fremder Arbeitskräfte und schließt die bäuerliche Pensions- und Krankenversicherung ein; siehe zB die Erläuterungen in den Buchführungsergebnissen 1992 (1993) 35.

338 Siehe § 31 Abs 2 RBewG 1934, dRGG 1934 I 1035, bzw nunmehr § 32 BewG 1955, wo zudem – seit BGBl 1977/320 – von notwendiger Wirtschaftsgebäudeausstattung ausgegangen wird.

Dieses System war – mit einigen Besonderheiten in der konkreten Ausgestaltung³³⁹ – auch in der **rechtsdeutschen Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft**³⁴⁰ verwirklicht, die das Ziel verfolgte, den objektiven, zur Einheitswertermittlung herangezogenen Reinertrag in einen **subjektiven ertragsteuerlichen Gewinn** überzurechnen. So war der Grundbetrug in dieser Verordnung zunächst als Rückrechnung des Einheitswertes auf einen Reinertrag konzipiert: Da der Einheitswert zunächst als das 25fache und ab 1944 als das 18fache des Reinertrages definiert war,³⁴¹ war der Grundbetrug für die Gewinnpauschalierung (konsequenterweise) als der **18. Teil** des Einheitswertes³⁴² angesetzt worden. In einem zweiten Schritt sah die rechtsdeutsche Verordnung eine »Subjektivierung« dieses Grundbetrages eine **Hinzurechnung der Arbeitsleistung des Steuerpflichtigen und der im Betrieb tätigen Familienangehörigen und der vereinnahmten Pachtzinse** vor, während insbesondere **bezahlte Pachtzinse und Schuldzinsen** abzuziehen waren.³⁴³

Die augenscheinliche Logik dieses Systems lässt sich – unter der Annahme adäquater Einheitswerte – nicht bestreiten und – zumindest der Größenordnung nach – auch **empirisch verproben**. Errechnet man aus den veröffentlichten »Buchführungsergebnissen« der gewinnermittelten Landwirte eine **angenäherte ertragsteuerliche Gewinngröße** pro Hektar reduzierter landwirtschaftlicher Nutzfläche³⁴⁴ und vergleicht diese mit einem nach dem System der rechtsdeutschen Verordnung **ermittelten, pauschalierten Gewinn**, wobei zusätzlich die Beiträge zur bürgerlichen Pensions- und Krankenversicherung als gewinnmindernde Position berücksichtigt wurden, so zeigt sich – bis zur Umstellung der Agrarordnung ab 1992 – eine weitgehende Übereinstimmung dieser beiden Größen, die im Zeitraum von 1966 bis 1991 rund **104,5%** betragen hätte, also durch eine solche Pauschalierung sogar etwas mehr als die angenäherten ertragsteuerlichen Gewinne erfasst worden wären; diese Werte weichen freilich erheblich von den pauschalierten Gewinnen nach den tatsächlichen österreichischen Pauschalierungsvorschriften in diesem Zeitraum ab (Grafik 2).



Grafik 2: Pauschalierte Gewinne nach dem System der rechtsdeutschen Pauschalierungsverordnung im Vergleich zu einer angenäherten ertragsteuerlichen Gewinngröße in Euro je Hektar reduzierter landwirtschaftlicher Nutzfläche im Bundesdurchschnitt von 1966 bis 1991.

339 Siehe zB zur Ermittlung des Familienlohnansatzes zB die Erläuterungen in den Buchführungsergebnissen 1992 (1993) 35.

340 dRGL 1937 I 1 = RStBl 1937, 33; abgedruckt zB bei Pucharski, Einkommensteuergesetz (1949) 268ff.

341 Nach § 31 Abs 2 RBewG, dRGL 1934 I 1035, war der Einheitswert (»Ertragswert«) noch als das 25fache des Reinertrags definiert; nach § 3a der Durchführungsverordnung zum Reichsbewertungsgesetz (RBewDV), dRGL 1935 I 81 idF dRGL 1944 I 338, war jedoch »[d]er Reinertrag der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe ist zur Ermittlung des Ertragswerts abweichend vom § 31 Abs 2 des Gesetzes mit 18 zu vervielfältigen«. Dieser Wert fand auch Eingang in § 32 des österreichischen BewG 1955, BGBl 1955/148.

Die **österreichischen Pauschalierungserlasse und Pauschalierungsverordnungen ab 1948** orientierten sich – wie gezeigt – nur grob am historischen Vorbild der rechtsdeutschen Verordnung über die Aufstellung von

342 § 2 der Verordnung dRGL 1937 I 1.

343 Siehe § 2 Abs 2 und Abs 3 der Verordnung dRGL 1937 I 1 sowie oV, Einkommen- und Umsatzsteuerveranlagung der nichtbuchführenden Land- u. Forstwirte, ÖStZ 1956, 91 (92).

344 Die erläuterte Berechnung dieses Wertes und das Zahlenmaterial finden sich im Anhang.

Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft.³⁴⁵ Insofern sind **zwei große Abweichungskomplexe** zu konstatieren: So wurden einerseits infolge der Änderung des Geldwertes die **Prozentsätze für die Ermittlung des Grundbetrages** angehoben (zB auf 25% für 1948).³⁴⁶ Andererseits wurde auf eine **echte Subjektivierung des Grundbetrages verzichtet**, zumal der **Familienlohnansatz** nicht mehr als Hinzurechnungsbetrag vorgesehen war, sondern nur äußerst grob in der Höhe der Pauschalierungsprozentsätze berücksichtigt wurde;³⁴⁷ so war in den Pauschalierungserlässen auch ausdrücklich hervorgehoben worden, dass »[d]er Wert der Arbeitsleistung des Betriebsinhabers und seiner im Betrieb tätigen Familienangehörigen [im] Grundbetrag enthalten« ist.³⁴⁸ Durch diese Vorgehensweise wird aber effektiv der **Unternehmerlohn**, der nach dem System des Ertragsteuerrechts aus dem versteuerten Gewinn zu stammen hat, im Durchschnitt **nicht einmal annähernd erfasst**.³⁴⁹

Zusätzlich gestatteten und gestatten die österreichischen Pauschalierungsvorschriften den **Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen**³⁵⁰ vom Grundbetrag,³⁵¹ was letztlich zu einer **begünstigten Doppelberücksichtigung**

³⁴⁵ dRGL 1937 I 1 = RStBl 1937, 33; abgedruckt zB bei *Pucharski*, Einkommensteuergesetz (1949) 268 ff.

³⁴⁶ Siehe *Strunz*, Die Einkommen- und Umsatzsteuerberechnung bei nicht buchführenden Land- und Forstwirten, ÖStZ 1951, 135 (136); oV, Einkommen- und Umsatzsteuerveranlagung der nichtbuchführenden Land- u. Forstwirte, 1956, 91 (92).

³⁴⁷ So sollte durch abfallend gestaffelte Prozentsätze für den eine gewisse Grenze überschreitenden Einheitswert (zB 20% statt 35% für den über S 40.000 liegenden Einheitswert für das Jahr 1950; siehe Z 1 des Erlasses vom 8. 5. 1951, Z 31.120-9/51, AÖF 1951/107) auch das relative Absinken des Reinertrages durch Beschäftigung von Arbeitskräften mit zunehmender Betriebsgröße berücksichtigt werden; diese Staffelung geht auf die Überlegung der Überrechnung des einheitswertdeterminierenden Reinertrages in eine ertragsteuerliche Gewinngröße zurück, zumal dem Umstand der – ertragsteuerlich zu bereinigenden – eigenen Arbeitsleistung im Unterschied zur konkreten Berechnung nach der reichsdeutschen Verordnung – in einer abfallenden Staffelung pauschal durch die Annahme Rechnung getragen wurde, dass bei einer Betriebsgröße bis zu einem Einheitswert von S 40.000 »keine fremden Arbeitskräfte verwendet werden«. Dazu *Strunz*, Die Einkommen- und Umsatzsteuerberechnung bei nicht buchführenden Land- und Forstwirten, ÖStZ 1951, 135 (136); *Rotal*, Probleme der Einkommen- und Umsatzsteuerveranlagung bei Land- und Forstwirten, ÖStZ 1952, 109 (110); siehe zur nachfolgenden Abkehr von dieser Überlegung auch *Schlögl*, Die Landwirtpauschalierung für 1978 und 1979, ÖStZ 1979, 161 (162); ausführlich oben Kapitel II.

³⁴⁸ Siehe zB Z 2 des Erlasses vom 3. 4. 1954, Z 30.644/55, AÖF 1954/68.

³⁴⁹ Ebenso *Schürer-Waldheim*, Verfassungswidrigkeit der Pauschalierung in der Land- und Forstwirtschaft, SWK 2011, S 792 (S 794).

³⁵⁰ Dazu etwa VwGH 22. 12. 2004, 2000/15/0031, ÖStZB 2005/231; siehe auch *Doralt*, EStG⁹ § 21 Tz 200 mwN.

³⁵¹ Siehe zB § 13 Abs 2 der LuF PauschVO 2006, BGBl II 2005/258 bzw LuF PauschVO 2011, BGBl II 2010/471 idF II 2011/4.

dieser Beträge führt: Denn einerseits liegt dem Einheitswert die Annahme – reinertragsmindernder – fremder, entlohnter Arbeitskräfte unter Berücksichtigung von entsprechenden Sozialversicherungsbeiträgen³⁵² zu Grunde, weshalb diese Beträge bereits den Einheitswert und solcherart den Grundbetrag gemindert haben; andererseits kommt es nicht nur zu keiner Hinzurechnung des Familienlohnansatzes zur »Subjektivierung« des einheitswertbasierenden Grundbetrages, sondern überdies zu einer – gewinnmindernden – Berücksichtigung von Sozialversicherungsbeiträgen. Diese Beträge sind **nicht geringfügig**: So betragen im Jahr 2008 die tatsächlichen Gesamtbeiträge zur Pensionsversicherung nach dem BSVG – ohne Ausgedinge und die Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben³⁵³ – etwa € 366 Mio, die Beiträge zur Krankenversicherung rund € 176 Mio und die Beiträge zur Unfallversicherung rund € 84 Mio.³⁵⁴ Geht man davon aus, dass – entsprechend dem Anteil der pauschalierten land- und forstwirtschaftlichen Betriebe an der Gesamtheit³⁵⁵ – zumindest 90% dieser Beiträge auf die pauschalierten Land- und Forstwirte entfallen, so führt allein dieser, nach § 13 LuF PauschVO vom Grundbetrag abzugsfähige Anteil der Sozialversicherungsbeiträge zu einer erheblichen Verminderung der pauschalierten Bemessungsgrundlage. Das Pauschalierungssystem berücksichtigt somit keineswegs, dass die Sozialversicherungsbeiträge schon bei der Ermittlung der Einheitswerte mindernd berücksichtigt wurden.

Es vermag daher nicht zu überraschen, dass die Kombination von **inadäquaten Einheitswerten** zur Ermittlung des Grundbetrages und **effektiver Steuerfreistellung des Familien- bzw Unternehmerlohnes** (der im Jahr 2009 im Schnitt immerhin € 1.448,8 pro Hektar reduzierter landwirtschaftlicher Nutzfläche betragen hat, im Jahr 2010 € 1.451,5) samt der unsystematischen **Verminderung des Grundbetrages um Sozialversicherungsbeiträge** (im Jahr 2009 zB € 247,05 pro Hektar reduzierter landwirtschaftlicher Nutzfläche, im Jahr 2010 € 247,69) eine **drastische Unterschätzung des echten ertragsteuerlichen Gewinnes** impliziert.³⁵⁶

Diese Unterschätzung wurde im Zeitablauf auch durch die Anhebung der Durchschnittssätze nicht ein-

³⁵² So ist auch der in den »Buchführungsergebnissen« ausgewiesene Familienlohnansatz einschließlich der korrespondierenden Sozialversicherungsbeiträge zu verstehen; siehe zB die Erläuterungen in den Buchführungsergebnissen 1992 (1993) 35.

³⁵³ BGBl 1960/166 idGf.

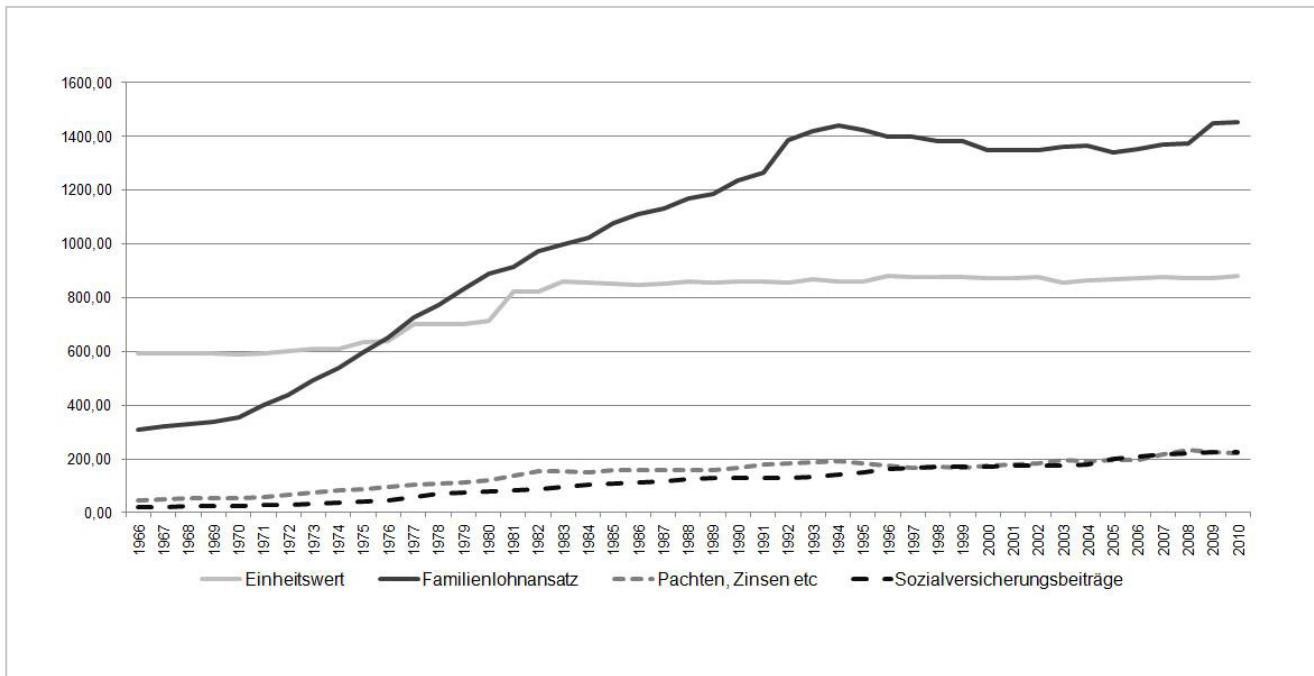
³⁵⁴ Siehe den Grünen Bericht 2009, 159, sowie die dazu – unter www.gruenerbericht.at – verfügbare Tabelle 5.7.9. Nachfolgende Grüne Berichte enthalten diese Aufstellung – soweit ersichtlich – nicht mehr in dieser Form.

³⁵⁵ Siehe Kapitel I.1.

³⁵⁶ Die erläuterte Berechnung dieser Werte und das Zahlenmaterial finden sich im Anhang.

mal annähernd kompensiert, betrug doch allein der Familienlohnansatz selbst bei den buchführenden Betrieben im Bundesdurchschnitt je Hektar reduzierter landwirtschaftlicher Nutzfläche im langjährigen Durchschnitt von 1966 bis 2010 rund **126,4% des Einheitswertes**, seit 2000 sogar rund **157,63%**.³⁵⁷ Solcherart müsste seit 1977 allein zur Erfassung des Familienlohnansatzes der Durchschnittssatz (weit) **mehr als 100% des Einheitswertes** betragen. In dieser einfachen Berechnung wäre zudem noch zu berücksichtigen, dass auch

Sozialversicherungsbeiträge nach § 13 LuF PauschVO vom Grundbetrag abzugsfähig sind. Allein zur Erfassung der Sozialversicherungsbeiträge wäre aber im langjährigen Durchschnitt von 1966 bis 2009 ein Durchschnittssatz von rund **13,96% des Einheitswertes**, seit 2000 sogar rund **22,61%** erforderlich.³⁵⁸ Es kann daher keine Rede davon sein, dass durch den 39%igen Durchschnittssatz Unternehmerlohn und Sozialversicherungsbeiträge hinreichend subjektivierend berücksichtigt würden.³⁵⁹



Grafik 3: Familienlohnansatz, abziehbare Schuldzinsen, Pachten, Ausgedinge sowie abziehbare Sozialversicherungsbeiträge im Verhältnis zum Einheitswert in Euro je Hektar reduzierter landwirtschaftliche Nutzfläche im Bundesdurchschnitt von 1966 bis 2010.

357 Die erläuterte Berechnung dieses Wertes und das Zahlenmaterial finden sich im Anhang.

358 Die erläuterte Berechnung dieses Wertes und das Zahlenmaterial finden sich im Anhang.

359 So aber Kaluza, Anmerkungen zur Landwirtpauschalierung, SWK 2011, T 157 (T 158), und Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 398, der Folgendes ausführt: »Zum Vorwurf, durch die Vollpauschalierung werde der Unternehmerlohn nicht erfasst, weil der Einheitswert auf Basis von entlohnten fremden Arbeitskräften berechnet wird, sei angemerkt, dass dies zur Konsequenz habe, dass Fremdlöhne im Rahmen einer einheitswertabhängigen Gewinnpauschalierung nie abgezogen werden können bzw der Einheitswert mit einer wesentlichen Modifikation herangezogen wird: Gemäß § 32 Abs 2 BewG ist der Ertragswert das 18fache des Reinertrages, dies entspräche einem Grundbetrag für die jährliche pauschale Gewinnermittlung von 5,5 %. Der tatsächlich durch die PauschVO festgesetzte Gewinngrundbetrag beträgt mit 39 % aber mehr als das Siebenfache; diese enorme Abweichung ist ausschließlich durch die Einbeziehung der eigenen Arbeitskraft des Landwirtes zu erklären.«

Generell zeigt sich, dass die auf historischen Einheitswerten basierende Durchschnittsermittlung völlig **unempfindlich gegenüber Ertrags- und Kaufkraftänderungen** ist, während die zu berücksichtigenden Ausgaben **an den allgemeinen Kostensteigerungen** teilhaben.³⁶⁰ Dies zeigt sich schon darin, dass seit der letzten Anpassung des Durchschnittssatzes durch die LuF PauschVO 2006³⁶¹ auf 39% die jährliche **Inflationsrate** zwischen 0,5% (2009) und 3,2% (2008) lag, aufgrund der gleich bleibenden Einheitswerte und eines gleich bleibenden Gewinnsatzes der Grundbetrag der Pauschalierung für

360 Siehe auch die Kritik des deutschen Bundesrechnungshofs, BT-Drs 13/2600, 113, an der früheren deutschen Pauschalierungsbestimmung.

361 BGBl II 2005/258.

Land- und Forstwirte in diesem Zeitraum nominell jedoch gleich blieb. Zumal bei gleich bleibenden Verhältnissen die Gewinne grundsätzlich grob im Ausmaß der Inflation steigen, führt dies nach der theoretischen Konzeption der Pauschalierungsverordnungen zu einer systemimmanenten realen Reduktion des pauschalierten Gewinnes.³⁶² Auch dieser Effekt wird durch die gelegentliche Anpassung der Durchschnittssätze nur unzureichend kompensiert. Es trifft zwar zu, dass die Erträge bzw. Gewinne nicht stets im Ausmaß der Inflation steigen,³⁶³ doch zeigt schon das System der Pauschalierung, dass der ermittelte Gewinn gegenüber erheblichen Ertragssteigerungen indifferent ist. So stiegen beispielsweise die **betriebswirtschaftlich errechneten Einkünfte** aus Land- und Forstwirtschaft von 2009 auf 2010 um rund 20,3%,³⁶⁴ ohne dass dies in der steuerlichen Bemessungsgrundlage der pauschalierten Betriebe Niederschlag gefunden hätte. Ebenso wenig trägt die Pauschalierung natürlich auch einem Rückgang der Einkünfte – zB jenem von 2008 auf 2009 um rund 28%³⁶⁵ – Rechnung. Letzteres ginge aber aus steuerlicher Sicht – selbst bei unterstellter richtiger Ermittlung des Gewinnes durch Pauschalierung im jeweiligen Vorjahr – nicht zwingend zu Lasten des Steuerpflichtigen, zumal diesem Wahlfreiheit hinsichtlich der Gewinnermittlung zukommt.³⁶⁶

Die **Größenordnung dieser Unterschätzung** lässt sich **empirisch aus den veröffentlichten »Buchführungsergebnissen« der gewinnermittelnden Landwirte** deduzieren.³⁶⁷ Legt man wiederum eine angenäherte ertragsteuerliche Gewinngröße pro Hektar reduzierter landwirtschaftlicher Nutzfläche zu Grunde und vergleicht diese mit dem aufgrund der österreichischen Pauschalierungsregelungen ermittelten vollpauschalierten Gewinn,³⁶⁸ so zeigt sich, dass im Durchschnitt im Zeitraum von 1966 bis 2010 nur etwa **19,61%** der errechneten, an das Ertragsteuerrecht angenäherten vollpauschalierungsfähigen Gewinne auch tatsächlich durch die Vollpauschalierung erfasst wurden.

³⁶² So stieg zB der Nettounternehmensgewinn des land- und forstwirtschaftlichen Sektors von 2006 auf 2007 um etwa 20%, während das Einkommensteueraufkommen in beiden Jahren konstant bei € 35 Mio lag; siehe dazu die Daten in der Tabelle oben in Kapitel I.

³⁶³ *Jilch*, Die Besteuerung pauschaliert Land- und Forstwirte⁴ (2011) 398.

³⁶⁴ Grüner Bericht 2011, 79 ff.

³⁶⁵ Grüner Bericht 2010, 86 ff.

³⁶⁶ Siehe Kapitel III.B.1.

³⁶⁷ Ebenso *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 270 ff; *Leitner/Rosner*, Fiskalische und wirtschaftspolitische Wirkungen der Pauschalierung der Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (1992) 7 ff.

³⁶⁸ Bei gestaffelten Pauschalierungsprozentsätzen wurde das arithmetische Mittel dieser Prozentsätze der Berechnung zu Grunde gelegt.

Dieses Bild ändert sich auch in der jüngeren Vergangenheit nicht: Der Erfassungsgrad liegt seit 1992 bei etwa **15,84%**, seit 1995 bei etwa **16,13%** und seit 2006 bei nur etwa **11,14%**.³⁶⁹

Die hier gefundenen angenäherten bundesdurchschnittlichen Werte decken sich durchaus auch mit den **Stellungnahmen im Schrifttum**; *Ruppe* hatte für das Jahr 1969 einen groben Erfassungsgrad von 32,7% ermittelt,³⁷⁰ *Leitner/Rosner* gelangten in ihrer Studie für das Jahr 1990 unter Einbeziehung der Nebenerwerbe etc zu einem Erfassungsgrad zwischen 8% und 51%.³⁷¹ Diese Erfassungsgrade liegen jedenfalls weit außerhalb der vom VfGH noch als unbedenklich beurteilten Toleranzgrenze von etwa 10%³⁷² bis 20%.³⁷³

▷

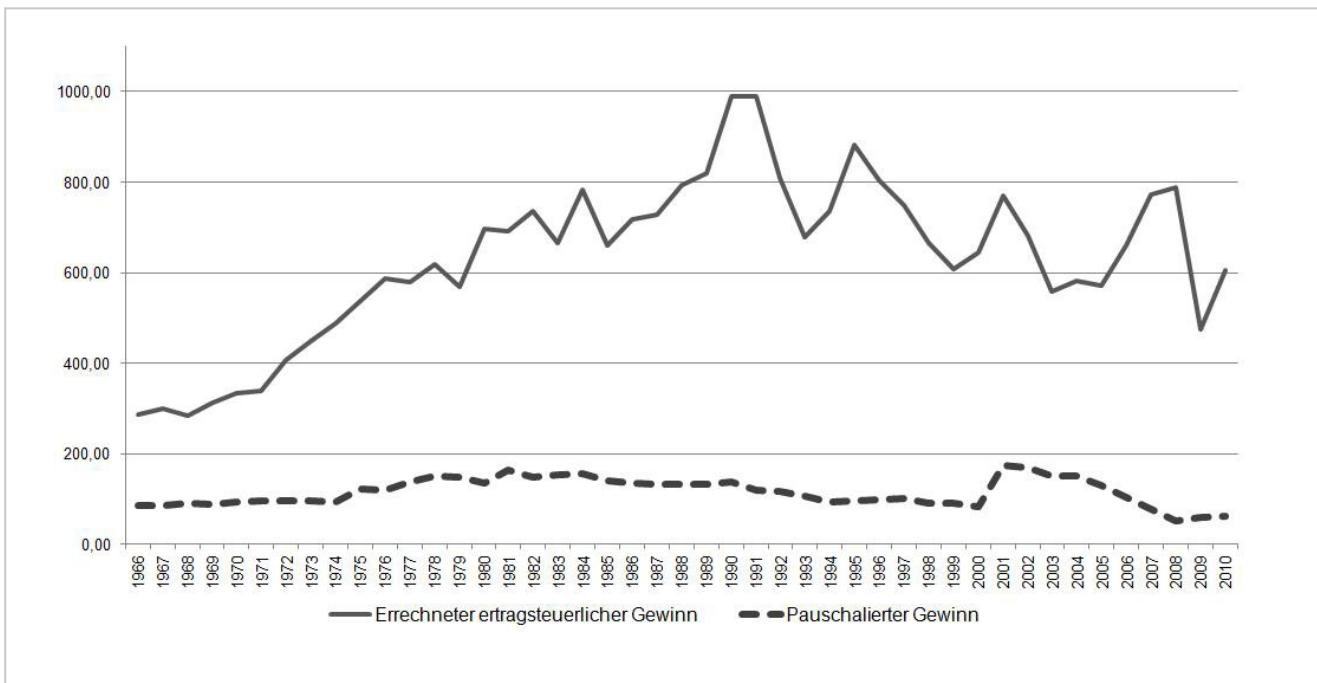
³⁶⁹ Die erläuterte Berechnung dieser Werte und das Zahlenmaterial finden sich im Anhang.

³⁷⁰ *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 272 f.

³⁷¹ *Leitner/Rosner*, Fiskalische und wirtschaftspolitische Wirkungen der Pauschalierung der Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (1992) 10.

³⁷² VfSlg 3595/1959.

³⁷³ In VfSlg 5160/1965 hegte der Gerichtshof keine Bedenken gegen die Gesetzmäßigkeit der konkreten Pauschalierungsverordnung und führte aus: »Nach § 29 EStG. 1953 wird der Bundesminister ermächtigt, Durchschnittssätze für Gruppen von nicht buchführenden Steuerpflichtigen aufzustellen. Die Auswahl dieser Gruppen und ihre Abgrenzung ist dem Verordnungsgeber überlassen. Die Gruppe wird wohl nach der Art des Gewerbebetriebes, aber auch nach dem Umfang des Betriebes abzugrenzen sein, weil nur in diesem Fall überhaupt nach den Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse für die jeweilige Gruppe Durchschnittssätze festgelegt werden können. [...] Liegen aber die Verhältnisse in einem Betrieb so, daß sie den Erfahrungssätzen widersprechen, etwa wenn der Umsatz den Durchschnitt so erheblich unter- oder überschreitet, daß sie außerhalb des Rahmens einer Pauschalierungsmöglichkeit fallen, so können Durchschnittssätze für solche Gewerbebetriebe nicht aufgestellt werden. Es ist daher eine zulässige Abgrenzung der Gruppe von Steuerpflichtigen, wenn nur jene Steuerpflichtige eines bestimmten Gewerbes in die Durchschnittssätze einbezogen werden, die noch eine durchschnittliche Betrachtung zulassen. Wenn nun der Verordnungsgeber bestimmt, daß die Durchschnittssätze dann nicht anzuwenden sind, wenn der Umsatz oder Gewinn 20% der vorgesehenen Norm über- oder unterschreitet, oder wenn die Eigenart eines Betriebes in besonders augenfälliger Weise vom Normalfall abweicht, ist diese Bestimmung durch die gesetzliche Ermächtigung gedeckt. Anders wäre es, wenn die Durchschnittssätze so gewählt worden wären, daß die überwiegende Zahl der in der Verordnung aufgezählten Gewerbebetriebe nicht darunter fallen könne.«



Grafik 4: Pauschalierte Gewinne im Vergleich zu einer angenäherten ertragsteuerlichen Gewinngröße in Euro je Hektar reduzierter landwirtschaftlicher Nutzfläche im Bundesdurchschnitt von 1966 bis 2010.

Diese Ergebnisse werden in ihrer Tendenz auch in einer rechtsordnungsorientierten Gesamtschau bekräftigt. Zieht man beispielsweise die **Berechnung des Sozialversicherungsbeitrages nach dem Bauern-Sozialversicherungsgesetz (BSVG)**³⁷⁴ heran, ergibt sich folgendes Bild: Nach § 23 Abs 2 BSVG wird die Beitragsgrundlage nach dem **Versicherungswert** errechnet, der die fiktiven monatlichen Einkünfte des Betriebes für Zwecke der Sozialversicherung darstellt.³⁷⁵ Der Versicherungswert ergibt sich wiederum aus dem Einheitswert der selbst bewirtschafteten Flächen multipliziert mit den in § 23 Abs 2 BSVG festgesetzten Einkommensfaktoren. Bis zu einem Einheitswert von € 5.000 ist der Einkommensfaktor derzeit mit 16,84518% festgesetzt und darüber hinaus degressiv gestaffelt. Für das Jahr 2011 ergibt sich beispielsweise bei einem Einheitswert von € 20.000 ein Versicherungswert (fiktives Monatseinkommen) von rund € 2.718 (Jahresbetrag: € 32.616),³⁷⁶ bei einem Einheits-

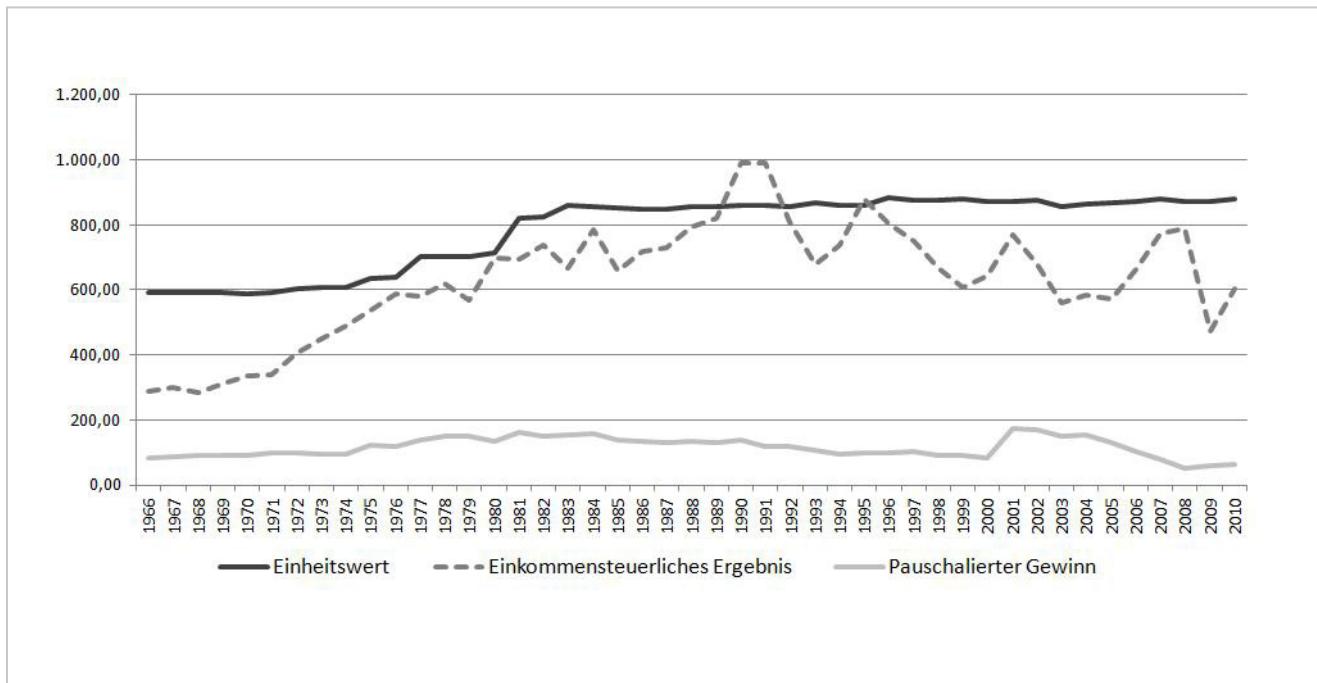
wert von € 40.000 ein Versicherungswert von € 3.798 (Jahresbetrag: € 45.576) und bei einem Einheitswert von € 50.000 ein Versicherungswert von € 4.097 (Jahresbetrag: € 49.158); die Höchstbeitragsgrundlage wird bei einem Einheitswert von € 79.900 ein Versicherungswert von € 4.900 (Jahresbetrag: € 58.800) erreicht.

Im Vergleich zur ertragsteuerlichen Pauschalierung erstaunt dies insofern, als das BSVG – abfallend gestaffelt – davon ausgeht, dass bei einem Einheitswert von € 20.000 eine Relation zwischen (fiktiven) jährlichen Einkünften und Einheitswert und von etwa 163%, bei € 40.000 von 114%, bei € 50.000 von 98% und bei € 79.900 von 74% besteht. Damit lassen sich im Sinne des § 23 Abs 2 BSVG – fallend gestaffelt – die (fiktiven) Einkünfte in einem gewissen Prozentsatz des Einheitswertes ausdrücken, der sich allerdings weit von den pauschalierten ertragsteuerlichen Ergebnissen nach der jeweils anwendbaren LuF PauschVO entfernt. So besteht aus ertragsteuerlicher Sicht im Durchschnitt der Jahre 1966 bis 2009 lediglich eine Relation zwischen den pauschalierten Gewinnen und dem Einheitswert von 15,5%, während sich im Falle einer angenäherten ertragsteuerlichen Gewinngröße in Euro je Hektar reduzierter landwirtschaftlicher Nutzfläche im Bundesdurchschnitt von 1966 bis 2009 immerhin ein **Verhältnis von knapp 80%** ergibt (Grafik 5). Dieses Verhältnis stimmt wiederum in der Tendenz mit der **Beitragsgrundlagenberechnung nach § 23 Abs 2 BSVG** überein.

374 BGBI 1978/559 idGf.

375 Siehe nur *Pum* in *Trauner/Wakounig* (Hrsg), Handbuch der Land- und Forstwirtschaft² (2011) Rz 1/38 ff. Der Beitragssatz nach dem BSVG beträgt für die Pensionsversicherung 15,25% (§ 24 Abs 2 BSVG), für die Krankenversicherung 7,65% (§ 24 Abs 1 BSVG) und für die Unfallversicherung 1,9% (§ 30 Abs 1 BSVG).

376 Das fiktive Monatseinkommen entspricht in etwa der Realität. Vgl *Hunger/Kirner/Paller/Schneeberger*, Kostenrechnung im landwirtschaftlichen Betrieb (BMLFUW, 2006) 21. In dem Beispiel ist der Einheitswert nicht angegeben. Er kann aber aus der Angabe über die Sozialversicherungsbeiträge iHv € 6.159 zurück gerechnet werden. Folglich erwirtschaftet der in der Abhandlung angeführte Vergleichsbetrieb bei einem Einheitswert von € 25.000 Einkünfte von € 34.028.



Grafik 5: Einheitswerte, pauschalierte Gewinne und angenäherte ertragsteuerliche Gewinngrößen in Euro je Hektar reduzierter landwirtschaftlicher Nutzfläche im Bundesdurchschnitt von 1966 bis 2010.

4. Unsachliche Anwendungsgrenze der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung

Schließlich verfängt auch das an einer Vereinfachungsüberlegung orientierte Argument für die Sachlichkeit der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung nicht, dass aufgrund des **tariflichen Grundfreibetrages** ohnehin keine Steuerleistung anfallen würde und es daher bei der Vollpauschalierung nur um eine Aufzeichnungsvereinfachung gehe. Ungeachtet des Umstandes, dass Nebenerwerbslandwirte – immerhin knapp 60% der land- und forstwirtschaftlichen Einzelunternehmen (104.814 Betriebe im Jahr 2007)³⁷⁷ – regelmäßig den **tariflichen Grundfreibetrag** ohnehin anteilig bereits mit ihrem sonstigen Einkommen konsumieren werden,³⁷⁸ ist nämlich zu bemerken, dass es die einheitswertorientierten Anwendungsgrenzen der Pauschalierungsverordnungen im langjährigen Durchschnitt zuließen und zulassen, dass Betriebe mit **knapp 76 Hektar** bundesdurchschnittlich bewerteter reduzierter landwirtschaftlicher Nutzfläche von der Vollpauschalierung Gebrauch machen konnten; durch das Anheben der Einheitswertgrenze auf € 100.000 durch die **LuF PauschVO 2011**³⁷⁹ sind – bei durchschnittlicher Betrachtung auf Basis der Einheitswerte und Betriebsgrößen des Jahres 2010 – sogar Betriebe mit **knapp 114 Hektar** reduzierter land-

wirtschaftlicher Nutzfläche von der Vollpauschalierung erfasst. Es mag zwar zuzugestehen sein, dass die Anhebung der Einheitswertgrenze durch die LuF PauschVO notwendig gewesen sei, da »Betriebe (ohne Nebenerwerb) in bestimmten Regionen laufend wachsen [müssen], um das Absinken der Umsätze und Gewinne aus der Urproduktion auszugleichen und damit ihren Bauernhof zu halten«,³⁸⁰ doch übersieht dieses Argument, dass es jedenfalls weder ein rechtspolitisches noch ein verfassungsrechtliches Gebot gibt, landwirtschaftliche Betriebe unabhängig von ihrer Größe oder dem – unter der Grenze des § 125 BAO liegenden – Umsatzes von Aufzeichnungspflichten, denen andere Unternehmer ohnehin unterliegen, auszunehmen.

Selbst wenn »trotz der Erhöhung der Pauschalierungsgrenze auf 100.000 € Einheitswert ab 2011 [...] in guten Lagen bereits Betriebe mit etwa 45 bis 50 ha landwirtschaftlicher Fläche, z.B. auch bloße Ackerbaubetriebe ohne jegliche Veredelung mit einem Umsatz (weit) von unter € 100.000 nicht von der Vollpauschalierung erfasst« sind,³⁸¹ hängt dieser Befund doch maßgeblich mit den relevanten Hektarsätzen zusammen. Errechnet man nämlich den **Bundesdurchschnitt**, so ergibt sich ein anderes Bild: Legt man diese Betriebsgrößen von bis zu knapp 76 Hektar reduzierter landwirtschaftlicher Nutzfläche bei maximaler Ausschöpfung der Einheits-

377 Grüner Bericht 2010, 65.

378 Zur Einbeziehung sonstiger steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten siehe Kapitel I.B.

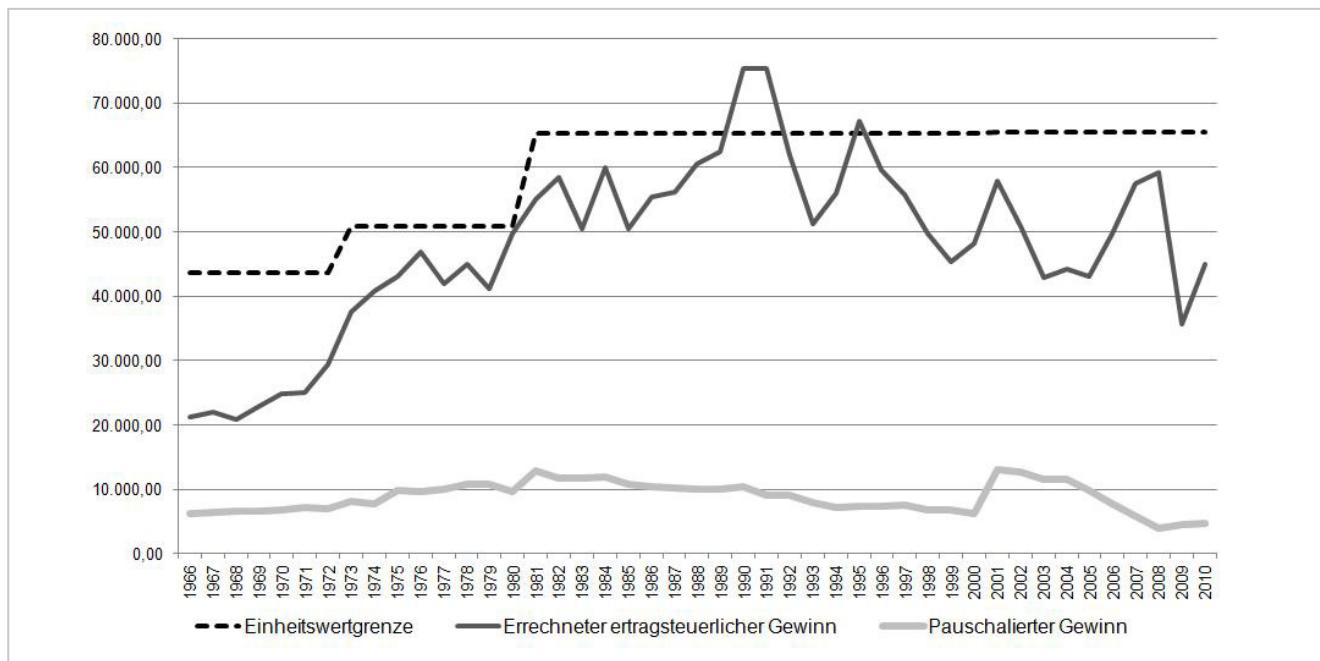
379 BGBl II 2010/471 idF II 2011/4.

380 Siehe *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierten Land- und Forstwirte⁴ (2011) 399, und dazu bereits oben Kapitel II.B.5. mwN.

381 *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierten Land- und Forstwirte⁴ (2011) 399.

wertobergrenzen der Pauschalierung zu Grunde und vergleicht diese Ergebnisse wiederum mit einem angenäherten ertragsteuerlichen Gewinn, so schlug sich im Durchschnitt von 1966 bis 2010 ein an das Ertragsteuerrecht angenähert jährlicher **Gewinn von rund € 47.858** aufgrund der Durchschnittssatzbesteuerung nur in einem – unter dem heutigen tariflichen Grundfreibetrag

liegenden – pauschalierten Gewinn von rund € 8.789 niedrig (Grafik 6); im »Spitzenjahr« 1990 stand einem so berechneten Gewinn von rund € 75.400 gar ein Pauschalbetrag von lediglich rund € 10.400 gegenüber, im Jahr 2010 dem berechneten Gewinn von rund € 45.009 ein Pauschalbetrag von rund € 4.712.



Grafik 6: Bundesdurchschnittliche pauschalierte Gewinne bei maximaler Ausschöpfung der Einheitswertgrenze in den Pauschalierungsverordnungen im Vergleich zu einer angenäherten, bundesdurchschnittlichen ertragsteuerlichen Gewinngröße in Euro von 1966 bis 2010.

5. Zwischenergebnis

Zusammenfassend lässt sich festhalten:

Die vom Verfassungsgerichtshof als Sachlichkeitselement akzeptierte Verwaltungsökonomie findet bei einseitig widerlegbaren Typisierungen zu Gunsten des Steuerpflichtigen jedenfalls dort eine Grenze, wo Pauschalierungsvorschriften den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen und in keinem angemessenen Verhältnis zu den damit in Kauf genommenen Differenzierungen stehen, wobei ein – benachteiligendes oder begünstigendes – Abweichen vom Durchschnitt in einer Bandbreite von etwa 10% bis 20% zulässig zu sein scheint. Das Argument der Verwaltungsökonomie vermag freilich schon am Ausgangspunkt in mehrfacher Hinsicht nicht zu überzeugen. Vor allem wird bei einer einseitig widerlegbaren Typisierung im Grunde das Gegenteil einer Vereinfachung bewirkt, zumal der ökonomisch denkende Steuerpflichtige geradezu »gezwungen« ist, seinen

Gewinn zum Zwecke der Vergleichsrechnung doppelt zu ermitteln. Zu einer Vereinfachung kann es bei einer einseitig widerlegbaren Typisierung somit nur dann kommen, wenn die Pauschalierung so vorteilhaft ist, dass sich ein solcher Vergleich erübrigt. Schon aus dieser Überlegung wird aber wiederum deutlich, dass die Pauschalierung zweifelsfrei eine systematische Steuerbegünstigung darstellt. Dies wird auch schon dadurch impliziert, dass selbst vor der Anhebung der Einheitswertgrenze durch die LuF PauschVO 2011 mehr als 90% aller steuerlich erfassten land- und forstwirtschaftlichen Betriebe die Pauschalierung in Anspruch genommen haben.

Sowohl § 17 Abs 5 Z 3 EStG als auch die konkrete land- und forstwirtschaftliche Vollpauschalierung entsprechen nicht den verfassungsrechtlichen Vorgaben:

- Die Wahl des Einheitswertes als Pauschalierungsmaßstab ist nicht geeignet, eine dem tatsächlichen Gewinn nahekommende Größe

zu ermitteln. Spätestens seit der Umstellung der landwirtschaftlichen Marktordnung ab 1992 bzw 1995 und dem darauf basierenden System der Direktzahlungen stellt der – zuletzt zum 1. 1. 1988 festgestellte – Einheitswert aus rechtlicher Sicht nur mehr eine fiktive Bezugsgröße dar, der jeden signifikanten Bezug zur Ertragsrealität der landwirtschaftlichen Betriebe verloren hat. Auch die tatsächlichen, nach § 32 BewG einheitswertbestimmenden Reinerträge haben aufgrund des kollektivvertragsorientierten Ansteigens des Familienlohnansatzes im Zeitablauf keinen durchschnittlich-empirischen Bezug zu den festgestellten Einheitswerten. Insofern führt das Anknüpfen an den Einheitswert zur Ermittlung eines einkommensteuerlichen Gewinnes notwendigerweise zu zufallsabhängigen und daher willkürlichen Bemessungsgrundlagen. Dies belastet wohl bereits unmittelbar § 17 Abs 5 Z 3 EStG mit Verfassungswidrigkeit, zumal durch diesen dem Verordnungsgeber die Möglichkeit eingeräumt wird, die Gewinnermittlung »durch Aufstellung von Reingewinnsätzen und Reingewinnprozentsätzen vom Einheitswert« festzulegen, wodurch ein verfassungswidriger Pauschalierungsmaßstab gesetzlich vorgezeichnet wird.

b) Die Festsetzung der Durchschnittssätze und die Subjektivierung der Bemessungsgrundlage sind vollkommen unrealistisch und belasten die Pauschalierungsverordnung mit Rechtswidrigkeit. Selbst wenn pauschalierte Gewinne und ermittelte Gewinne annähernd übereinstimmen würden, wäre dies eine eher zufällige Erscheinung. Im Ergebnis führt nämlich die mangelnde Subjektivierung des einheitswertbasierten Anfangsbetrages systematisch zu einer weitgehenden Steuerfreistellung des Unternehmerlohnes und zu einer doppelten gewinnmindernden Berücksichtigung von Sozialversicherungsbeiträgen. Zudem zeigt sich, dass die auf historischen Einheitswerten basierende Pauschalierung völlig unempfindlich gegenüber Ertrags- und Kaufkraftänderungen ist, während die zu berücksichtigenden Ausgaben an den allgemeinen Kostensteigerungen teilhaben. Diese Effekte werden durch die gelegentliche Anpassung der Durchschnittssätze kaum bzw nicht kompensiert. Dieser theoretische Befund wird auch empirisch bestätigt: So zeigt sich, dass im Durchschnitt im Zeitraum von 1966 bis 2010 nur etwa 19,61% der errechneten, an das Ertragsteuerrecht angenäherten vollpauschalierungsfähigen Gewinne auch tatsächlich durch die Vollpauschalierung erfasst wurden. Dieses Bild ändert sich auch in der jün-

geren Vergangenheit nicht: Der Erfassungsgrad liegt seit 1992 bei etwa 16,84%, seit 1995 bei etwa 16,13% und seit 2006 bei nur etwa 11,14%. Diese Erfassungsgrade liegen jedenfalls weit außerhalb der vom VfGH noch als unbedenklich beurteilten Toleranzgrenze von etwa 10% bis 20%.

c) Schließlich garantiert auch die Wahl der Einheitswertgrenze, bis zu der eine Vollpauschalierung erfolgen kann, keinesfalls, dass nur jene Betriebe von einer Vollpauschalierung profitieren können, die ohnehin kaum eine Ertragsteuerleistung zu erbringen hätten. Ungeachtet des Umstandes, dass Nebenerwerbslandwirte den Grundfreibetrag ohnehin bereits mit ihrem sonstigen Einkommen konsumieren, scheint generell das Gegenteil zu gelten: Im langjährigen Bundesdurchschnitt von 1966 bis 2010 konnte bei hypothetischer Vollausschöpfung der Einheitswertgrenze eine Vollpauschalierung bei Betrieben mit knapp 76 Hektar reduzierter landwirtschaftlicher Nutzfläche (ab 2011 sogar bis zu knapp 114 Hektar) vorgenommen werden. Empirisch bedeutet dies, dass sich im Durchschnitt von 1966 bis 2010 bei Vollausschöpfung der Einheitswertgrenze ein an das Ertragsteuerrecht angenäherter jährlicher Gewinn von rund € 47.858 aufgrund der Durchschnittssatzbesteuerung nur in einem jährlichen pauschalierten Gewinn von rund € 8.789 niederschlagen hätte. Auch dadurch wird die Pauschalierungsverordnung mit Rechtswidrigkeit belastet.

C. Vorteilkompensation durch steuerliche Gesamtschau?

1. Überblick

Vor allem im Lichte der Überlegungen des VfGH in VfSlg 16.196/2001 zur begünstigten Besteuerung des 13. und 14. Monatsbezugs bei unselbständig Tätigen,³⁸² wonach einer einzelnen Begünstigung »bei einer – gebotenen – Durchschnittsbetrachtung die Funktion eines Ausgleiches der für andere Einkunftsarten geltenden begünstigenden Regelungen und Dispositionsmöglichkeiten zugeschrieben werden kann und er insoweit auch eine sachliche Rechtfertigung findet«, bleibt hilfsweise zu prüfen, ob die Land- und Forstwirtschaft in anderen steuerlichen Bereichen – auch außerhalb des Ertragsteuerrechts – mit **nachteiligen Rechtsfolgen** konfrontiert ist, die die aus der Vollpauschalierung erfließende Begünstigung kompensieren könnten.

³⁸² Siehe dazu etwa *Starlinger*, Sondersteuersatz für Arbeitnehmer gerechtfertigt? – VfGH hält begünstigte Besteuerung von 13. und 14. Monatsbezug aufrecht, ÖStZ 2001, 414 (414 ff).

Dies ist allerdings **nicht der Fall**: So ist zunächst zu bemerken, dass die Land- und Forstwirtschaft seit 1994³⁸³ aus einkommensteuerlicher Sicht außerhalb der von der Vollpauschalierung erfassten Vorgänge und Grenzen regelmäßig von einer **Teilpauschalierung** profitiert. Hinzu tritt, dass der **Einheitswert im Bereich der Land- und Forstwirtschaft** auch außerhalb der einkommensteuerlichen Pauschalierung erhebliche Bedeutung hat:³⁸⁴ So dient der land- und forstwirtschaftliche Einheitswert unter anderem als Basis für die Berechnung der Bemessungsgrundlage für die **Grundsteuer**,³⁸⁵ die **Landwirtschaftskammerumlage**, die **Grunderwerbsteuer bei der bäuerlichen Übergabe**³⁸⁶ und die **Beiträge zur gesetzlichen bäuerlichen Sozialversicherung**³⁸⁷ und zum **FLAG**³⁸⁸. Wenngleich die Heranziehung der – veralteten – Einheitswerte durchwegs kritisch betrachtet wird,³⁸⁹ aber nicht *per se* verfassungswidrig ist,³⁹⁰ steht zumindest zu vermuten, dass der Land- und Forstwirtschaft bei den einheitswertbasierten Abgaben kein relevanter Nachteil entsteht, der den aus der einkommensteuerlichen Vollpauschalierung erwachsenden Vorteil kompensieren könnte. Die einzige land- und forstwirtschaftliche Sondersteuer ist die – ebenfalls an den Einheitswert anknüpfende – **Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben**,³⁹¹ die 1960 eingeführt worden war, um die verfassungsgerichtliche Aufhebung³⁹² der Bestimmungen über Zuschläge zur Grundsteuer im Hinblick auf die sozialische Finanzierung der landwirtschaftlichen Zuschussrentenversicherung zu kompensieren.³⁹³ Eine besonders unbillige – und damit die Begünstigung aus der Vollpauschalierung allenfalls kompensierende – Belastung stellt diese Abgabe freilich nicht dar, da sie in Wahr-

heit Bestandteil des bäuerlichen Altersvorsorgekonzepts ist.³⁹⁴ Ihr jährliches Gesamtaufkommen betrug in der jüngeren Vergangenheit nur etwa **€ 20 Mio.**³⁹⁵

Auch im Bereich der **Sozialversicherung** lassen sich keine kompensierenden, systematischen Nachteile der Land- und Forstwirtschaft in der Versicherung nach dem Bauern-Sozialversicherungsgesetz (BSVG)³⁹⁶ gegenüber den Gewerbetreibenden in der Versicherung nach dem Gewerblichen Sozialversicherungsgesetz (GSVG)³⁹⁷ festmachen. Aus beitragsrechtlicher Sicht richten sich die **Beitragsgrundlagen für die Versicherten nach dem GSVG** nach den Einkünften nach den einkommensteuerlichen Bestimmungen (§ 25 Abs 1 GSVG),³⁹⁸ während die **Beitragsgrundlagen für die Versicherten nach dem BSVG** auf der Grundlage von aus den Einheitswerten umgerechneten, jährlich angepassten Versicherungswerten errechnet werden (§ 23 Abs 2 BSVG).³⁹⁹ Die **Höchstbeitragsgrundlage** für beide Versicherungen liegt bei € 4.900 monatlich oder € 58.800 jährlich. Im BSVG besteht allerdings – grob formuliert – die Besonderheit, dass neben dem Betriebsführer (§ 2 Abs 2 Z 1 BSVG) auch hauptberuflich im Betrieb des Betriebsführers beschäftigte Kinder, Enkel-, Wahl- und Stiefkinder sowie Schwiegerkinder (§ 2 Abs 1 Z 2 BSVG), der hauptberuflich beschäftigte und nicht nach § 4 ASVG⁴⁰⁰ pflichtversicherte **Ehepartner bzw. eingetragene Partner des Betriebsführers** (§ 2 Abs 1 Z 3 BSVG)⁴⁰¹ sowie die

394 Siehe zur Erläuterung zB den Grünen Bericht 2009, 159.

395 Siehe die Daten in *Statistik Austria*, Geburungen und Sektor Staat II (2009) 139 (Tabelle 7.1): 2005: € 20,2 Mio; 2006: € 19,9 Mio; 2007: € 20,3 Mio; 2008: € 20,2 Mio.

396 BGBl 1978/559 idgF.

397 BGBl 1978/560 idgF.

398 Die Einkünfte sind durch Zuschläge und Abschläge zu bereinigen. Zugerechnet werden die bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehenden Beiträge zur Sozialversicherung (§ 4 Abs 4 Z 1 EStG), abgezogen werden Sanierungsgewinne iSd § 36 EStG (§ 25 Abs 2 GSVG). Die Beiträge werden im Jahr 2011 für die Krankenversicherung mit 7,05% (§ 27 Abs 1 GSVG) festgelegt und für die Pensionsversicherung mit 17,5% (§ 27 Abs 2 GSVG). Der Beitrag zur Unfallversicherung beträgt € 8,20 monatlich und € 98,40 jährlich. Die monatlichen Beiträge für Personen, die die Höchstbeitragsgrundlage erreichen, ergeben € 1.211,15.

399 Im Jahr 2011 wird bei einem Einheitswert von € 20.000 ein Versicherungswert (Monatseinkommen) von € 2.718,04, bei einem Einheitswert von € 40.000 ein Versicherungswert von € 3.798, bei einem Einheitswert von € 50.000 ein Versicherungswert von € 4.096, 54 und bei einem Einheitswert von € 79.900 ein Versicherungswert von € 4.900 errechnet. Der Beitragssatz nach dem BSVG beträgt für die Pensionsversicherung 15,25% (§ 24 Abs 2 BSVG), für die Krankenversicherung 7,65% (§ 24 Abs 1 BSVG) und für die Unfallversicherung 1,9% (§ 30 Abs 1 BSVG). Die monatlichen Beiträge für Personen, die die Höchstbeitragsgrundlage erreichen, betragen € 1.215,20.

400 Allgemeines Sozialversicherungsgesetz, BGBl 1955/189 idgF.

401 § 2 Abs 1 Z 3 BSVG lässt ein Pflichtversicherungsverhältnis nur zu, wenn kein Beschäftigungsverhältnis nach dem § 4 ASVG eingegangen wurde (etwa bei familiärer Mittätigkeit).

383 Für einen historischen Überblick siehe oben Kapitel II.

384 Siehe für einen allgemeinen Überblick zu einheitswertbasierten Abgaben zB *Fellner*, Bewertung von Grundbesitz verfassungswidrig – Reformen jahrzehntelang verschleppt, RdW 2006, 793 (793 ff); *Fellner*, Und jetzt: Auch weitere einheitswertabhängige Geldleistungen verfassungswidrig? SWK 2007, S 390 (S 390 ff); *Peyerl*, Verfassungswidrigkeit der Pauschalierung von Land- und Forstwirten aufgrund überholter Einheitswerte? SWK 2007, S 823 (S 823 ff); *Fellner*, Perpetuierung der land- und forstwirtschaftlichen Einheitswerte verfassungswidrig? RdW 2010, 252 (252 ff).

385 § 1 Abs 1 Z 1 iVm § 12 GrStG 1955, BGBl 1955/149 idgF.

386 § 4 Abs 2 Z 2 iVm § 6 Abs 1 lit a GrEStG 1987, BGBl 1987/309 idgF.

387 §§ 23, 30 BSVG, BGBl 1978/559 idgF.

388 § 44 FLAG 1967, BGBl 1967/376 idgF.

389 Siehe zB *Fellner*, Bewertung von Grundbesitz verfassungswidrig – Reformen jahrzehntelang verschleppt, RdW 2006, 793 (793 ff); *Fellner*, Und jetzt: Auch weitere einheitswertabhängige Geldleistungen verfassungswidrig? SWK 2007, S 390 (S 390 ff); *Peyerl*, Verfassungswidrigkeit der Pauschalierung von Land- und Forstwirten aufgrund überholter Einheitswerte? SWK 2007, S 823 (S 823 ff).

390 Siehe VfSlg 18.093/2007; VfSlg 18.147/2007; VfGH 6. 10. 2010, B 298/10.

391 BGBl 1960/166 idgF.

392 VfSlg 3670/1960.

393 Dazu AB 243 BlgNR IX. GP, 1.

nach erfolgter Übergabe im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Betriebsführers hauptberuflich tätigen Eltern, Großeltern, Wahl- Stief- und Schwiegereltern (§ 2 Abs 1 Z 4 BSVG) erfasst sind. Der Vorteil dieser Beschäftigungsregelung besteht im Wesentlichen darin, dass der **hauptberuflich** – im Rahmen familiärer Mittätigkeit – **beschäftigte Ehegatte** nicht dem ASVG unterliegt, sondern **nach dem BSVG** versichert ist; zudem fallen keine übrigen lohnabhängigen Abgaben an.

Ganz im Gegenteil zeigt sich, dass für die Land- und Forstwirtschaft über die Vollpauschalierung hinaus **weitere, zum Teil erhebliche Begünstigungen und Sonderregime** im Steuersystem bestehen. Dazu gehört vor allem die prinzipielle **Steuerneutralität von realisierten Umwidmungsgewinnen, die Sonderbehandlung bei der Kraftfahrzeug- und Mineralölsteuer** und die Möglichkeit der **Umsatzsteuerpauschalierung**. Hinzu tritt im außersteuerlichen Bereich zB der Umstand, dass der eigene Wirkungsbereich der Landwirtschaftskammern zu etwa zwei Dritteln von der öffentlichen Hand und nicht durch Beiträge oder Umlagen ihrer Mitglieder finanziert wird. Aus Gründen der Vollständigkeit sollen diese Aspekte im Folgenden exemplarisch dargestellt werden.

2. Steuerneutralität von realisierten Umwidmungsgewinnen

Gewinne aus der **Veräußerung von (nacktem) Grund und Boden** sind zwar nicht von der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung erfasst,⁴⁰² werden aber – sofern nicht aufgrund gewerblichen Grundstückshandels Umlaufvermögen vorliegt⁴⁰³ – dennoch nicht steuerlich erfasst.⁴⁰⁴ Nach § 4 Abs 1 letzter Satz und § 4 Abs 3 letzter Satz EStG bleiben nämlich Gewinne (Verluste)

In der Praxis wird aber offenbar regelmäßig von einer Versicherung nach dem BSVG ausgegangen.

- ⁴⁰² Dazu allgemein Rz 4176 EStR 2000; siehe zB auch BMF, Steuerliche Behandlung von Aufgabe- und Veräußerungsgewinnen sowie Gewinnen aus der Veräußerung von Forstflächen bei pauschalierten Land- und Forstwirten, RdW 1996, 508.
- ⁴⁰³ Siehe dazu und zu den entsprechenden Abgrenzungsfragen im Hinblick auf die Entnahme- und Einlagebewertung aus der Rechtsprechung VwGH 25. 2. 1997, 95/14/0115, VwSlg 7165 F/1997, und aus dem Schrifttum zB *Renner*, Grundstücksvorfälle eines Landwirtes – Hilfsgeschäfte oder gewerblicher Grundstückshandel? ÖStZ 1996, 460 (460ff); *Kohler*, Landwirt kann Bauland aufwerten, SWK 1997, S 415 (S 415 f); *Renner*, Gewerblicher Grundstückshandel durch Landwirte – Anmerkungen zum VwGH-Erkenntnis vom 25. 2. 1997, 95/14/0115, ÖStZ 1997, 329 (329ff); *Ginthör/Huber*, Veräußerungsgewinne bei Grund und Boden: nicht steuerbare Einkünfte, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder gewerblicher Grundstückshandel? ÖStZ 2003, 542 (542ff); *Krimbacher* in *Trauner/Wakounig* (Hrsg), Handbuch der Land- und Forstwirtschaft³ (2011) Rz 6/96.
- ⁴⁰⁴ Siehe dazu und auch im Hinblick auf Fragen des gewerblichen Grundstückshandels *Kohler*, Landwirt kann Bauland aufwerten, SWK 1997, S 415 (S 415).

aus der Veräußerung oder Entnahme und Wertschwankungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, – außerhalb der §§ 29 Z 1⁴⁰⁵ und 30 EStG⁴⁰⁶ – **unberücksichtigt**,⁴⁰⁷ während Wertänderungen, die Veräußerung und die Entnahme bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG voll gewinnwirksam sind; diese Gewinnwirksamkeit bei Gewinnermittlung nach § 5 EStG ist freilich wegen § 189 Abs 4 UGB für Land- und Forstwirte nicht relevant.

Die **historische Wurzel** dieser Ausnahmeregelung liegt in § 12 Z 13 dESTG 1920⁴⁰⁸, wobei der heutige Wortlaut deutlich auf § 12 zweiter Satz dESTG 1925⁴⁰⁹ zurückgeht, wonach »Einnahmen aus der Veräußerung von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, [...] außer Betracht« blieben. Von dort fand diese Bestimmung Eingang in § 4 Abs 1 letzter Satz dESTG 1934⁴¹⁰ und wurde sodann in das dESTG 1938⁴¹¹ bzw das dESTG 1939⁴¹² übernommen und durch die Siebente⁴¹³ bzw Zwanzigste⁴¹⁴ Verordnung zur Einführung steuerrechtlicher Vorschriften im Land Österreich ab 1938 bzw 1939 auch in Österreich in Kraft gesetzt. Sie wurde auch in der Zweiten Republik als § 4 Abs 1 letzter Satz im EStG 1953,⁴¹⁵ im EStG 1967,⁴¹⁶ im EStG 1972⁴¹⁷ und schließlich im EStG 1988⁴¹⁸ inhaltlich unverändert beibehalten.

Allerdings kreieren diese, historisch tief im Steuerrecht verwurzelten Ausnahmen eine zumindest **rechtspolitisch bedenkliche Differenzierung** innerhalb des Betriebsvermögens. Solcherart wird auch die Sachlichkeit der unterschiedlichen Behandlung des Grund und Bodens in § 4 Abs 1, 3 und § 5 Abs 1 bezweifelt,⁴¹⁹ wenn-

⁴⁰⁵ VwGH 13. 3. 1991, 90/13/0077, ÖStZB 1991, 541.

⁴⁰⁶ VwGH 25. 2. 2003, 2000/14/0017, ÖStZB 2003, 406.

⁴⁰⁷ Siehe zB VwGH 2. 4. 1979, 3429/78, ÖStZB 1980, 83; VwGH 23. 10. 1990, 90/14/0102, ÖStZB 1991, 372; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 4 Tz 16.7.1; Rz 583 EStR 2000.

⁴⁰⁸ dRGL 1920, 359. Nach § 12 Z 13 dESTG 1920 galten nicht als steuerbares Einkommen »Gewinne, die durch die Veräußerung von Grundstücken erzielt worden sind, es sei denn, daß die Grundstücke erste innerhalb der letzten zehn Jahre oder zum Zwecke der Wiederveräußerung erworben worden waren. Bei einem Erwerbe vor dem 1. August 1914 gilt die zehnjährige Frist als erfüllt.«

⁴⁰⁹ dRGL 1925 I 189.

⁴¹⁰ dRGL 1934 I 266. Siehe auch die Erläuterungen zum dESTG 1934 in RStBl 1935, 33 (37), wonach der »Wert des Grund und Bodens, der zum Anlagevermögen gehört, [...] wie bisher beim Bestandsvergleich außer Ansatz« bleibt.

⁴¹¹ dRGL 1938 I 121.

⁴¹² dRGL 1939 I 297.

⁴¹³ dRGL 1938 I 1817.

⁴¹⁴ dRGL 1939 I 2303.

⁴¹⁵ BGBI 1954/1.

⁴¹⁶ BGBI 1967/268.

⁴¹⁷ BGBI 1972/440.

⁴¹⁸ BGBI 1988/400.

⁴¹⁹ *Doralt*, Angleichung Steuerbilanz – Handelsbilanz, ÖJT 1991/III (1992), 20 (21); *Doralt*, EStG¹¹ (2007) § 4 Tz 114; rechtspolitische Bedenken auch bei *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 4 Tz 16.7.1

gleich der VfGH **diese Bedenken an deren Verfassungskonformität** bisher nicht geteilt hat.⁴²⁰ Obwohl von dieser Differenzierung allenfalls auch nicht rechnungspflichtige Gewerbebetriebe und Einkünfte aus selbständiger Arbeit begünstigt sind, wurde sie wohl »im Interesse der Landwirtschaft bisher nicht beseitigt«.⁴²¹ Tatsächlich dürfte außer Zweifel stehen, dass die Land- und Forstwirtschaft die hauptbegünstigte Gruppe ist, ergeben sich doch erfahrungsgemäß besonders hohe Differenzen zu den Buchwerten bei den **Verkäufen zu außerlandwirtschaftlichen Zwecken** als Bauland, Industriegelände oder zur Verwendung im öffentlichen Interesse für Straßenbauten und dergleichen, sodass es zu einer – bei kleinen Gewerbetreibenden und Selbständigen kaum in diesem Umfang denkbaren – **Steuerfreistellung von erheblichen Umwidmungsgewinnen** kommt, die keineswegs einer landwirtschaftlichen Zielsetzung dienen.

Wäre womöglich eine (steuerliche) Begünstigung der Aufrechterhaltung des landwirtschaftlichen Betriebs noch verständlich, kommt es durch § 4 Abs 1, 3 EStG zu einer geradezu unverständlichen **Begünstigung der Aufgabe landwirtschaftlich nutzbarer Flächen**.⁴²² Der Umfang der steuerfreien Umwidmungsgewinne wird etwa von *Doralt* im Jahr 2004 solcherart beschrieben, dass »gesamtwirtschaftlich in der Landwirtschaft **Milliardenbeträge aus Umwidmungen** lukriert werden, die nicht einmal versteuert werden müssen«.⁴²³ *Schweinberger* spricht immerhin davon, dass diese Regelung »bei den Land- und Forstwirten zu einer großen Steuerentlastung« führe.⁴²⁴ *Krimbacher* sieht darin »eine echte Begünstigung gegenüber der Besteuerung anderer Erwerbseinkommen [...], zumal in Gunstlagen beachtliche Grundstückspreise bezahlt werden«.⁴²⁵ Eine jüngst erstellte Studie erlaubt eine präzisere

Analyse:⁴²⁶ Demnach wurden zwischen 2007 und 2011 im Schnitt jährlich rund 5.600 Hektar land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen in Bauland umgewidmet. Der durchschnittliche Gewinn bzw Preis pro Quadratmeter betrug für die Periode 2007 bis 2011 € 48. Die Studie weist dabei folgende »**Umwidmungsgewinne**« für die Jahre 2007 bis 2011 mit einem Durchschnitt von etwa € 2,7 Mrd. **jährlich** aus, wenngleich nicht abgeschätzt wurde, in welchem Umfang und in welchem Zeitraum diese Umwidmungsgewinne am Markt realisiert wurden bzw werden:

Jahr	2007	2008	2009	2010	2011e
Ertrag in Mio €	2.870	2.522	3.249	2.469	2.460

In einer Presseaussendung wird das Ergebnis der – noch nicht im Volltext vorliegenden – Studie folgendermaßen zusammengefasst und dabei davon ausgegangen, dass über die Zeitachse eine vollständige Realisierung der durch Umwidmungen eingetretenen Wertsteigerungen erfolgt:

Im Durchschnitt erlösen die Verkäufer pro Jahr daher rund € 2,7 Milliarden. Und das praktisch steuerfrei. Da der Boden gewöhnlich mehr als 10 Jahre im Besitz der Verkäufer ist, fällt keine Spekulationssteuer an. Dazu Studienautor Andreas Kreutzer: »Die Umwidmung land- und forstwirtschaftlich genutzter Flächen in Bauland ist nach wie vor ein gutes Geschäft, von der nur eine Minorität – Besitzer von Agrarland – profitiert. Im Sinne einer Steuergerechtigkeit besteht hier dringender Handlungsbedarf. Man kann nicht einerseits Solidaritätsabgaben von Leistungsträgern fordern und bereits jetzt schon stark alimentierte Sektoren gänzlich aus der Verantwortung entlassen«.

Diese Schlussfolgerung muss geteilt werden. Zudem ist darauf hinzuweisen, dass bereits im Jahr 1970 das **deutsche Bundesverfassungsgericht (BVerfG)** die »unterschiedslose Privilegierung der Landwirte bei der steuerlichen Erfassung der Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden« als mit dem Gleichheitssatz »nichtvereinbar« erklärt hat.⁴²⁷ Es existiert daher eine dem österreichischen Ansatz vergleichbare Rechtslage in Deutschland nicht mehr: Bis zum 2. dStÄndG 1971⁴²⁸ fand sich zwar – ebenso wie in den historischen Vorbildern und wie

⁴²⁰ VfGH 13. 12. 1972, B 145/72, VfSlg 6928/1972 = ÖStZB 1973, 127; VfGH 20. 6. 1994, B 473/92, VfSlg 13.785/1994 = ÖStZB 1995, 4; zu Recht kritisch *Prodinger*, Liegenschaften im Abgabenrecht (1993) 51ff; für einen Rechtfertigungsversuch siehe *H. Kofler*, Die steuerliche Behandlung von Grund und Boden beim Wechsel der Gewinnermittlung von § 5 auf § 4 Abs 1 und 3 EStG, FJ 1989, 41 (42).

⁴²¹ So die Einschätzung von *Doralt*, EStG¹¹ (2007) § 4 Tz 115; ebenso *H. Kofler*, Die steuerliche Behandlung von Grund und Boden beim Wechsel der Gewinnermittlung von § 5 auf § 4 Abs 1 und 3 EStG, FJ 1989, 41 (42).

⁴²² Siehe auch *Doralt*, Angleichung Steuerbilanz – Handelsbilanz, ÖJT 1991/III (1992), 20 (21).

⁴²³ *Doralt*, Appartementvermietung mit Landwirtschaft, RdW 2004, 444 (444).

⁴²⁴ *Schweinberger* in *Trauner/Wakounig* (Hrsg), Handbuch der Land- und Forstwirtschaft² (2011) Rz 6/73.

⁴²⁵ *Krimbacher* in *Trauner/Wakounig* (Hrsg), Handbuch der Land- und Forstwirtschaft² (2011) Rz 6/96; siehe allgemein zu den Bedenken im Hinblick auf die steuerliche Nichterfassung der artiger realisierter Wertsteigerungen auch *Krimbacher/Püzl*, Der Ausverkauf der Heimat im Lichte der Steuerbefreiung für Spekulationsgeschäfte, SWK 2008, S 356 (S 356ff).

⁴²⁶ Siehe die Presseaussendung von Kreuzer Fischer & Partner, »Jährlich Gewinn von € 2,7 Mrd. durch Umwidmung von Grundstücken«, abrufbar unter www.kfp.at.

⁴²⁷ BVerfG 11. 3. 1970, 1 BvL 17/67, BStBl 1970 II 579.

⁴²⁸ BGBl I 1971, S 1266.

auch heute in § 4 Abs 1, 3 des österreichischen EStG – in § 4 Abs 1 fünfter Satz dEStG die Bestimmung, dass bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 oder Abs 3 dEStG der Wert des Grund und Bodens außer Ansatz bleibt. Betrieblich genutzte Grundstücke hatten zwar zum Betriebsvermögen gehört,⁴²⁹ Grund und Boden hatte jedoch nach § 4 Abs 1 Satz 5 EStG 1969 nicht am Betriebsvermögensvergleich teilgenommen, so dass im Falle der Veräußerung oder Entnahme kein Gewinn anfiel.

Das BVerfG⁴³⁰ hat diese Bestimmung jedoch als **unsachliche Privilegierung der Land- und Forstwirte** für verfassungswidrig erklärt, die Streichung erfolgte durch das 2. dStÄndG 1971⁴³¹. Das BVerfG begründete dies mit der **verfassungswidrigen Privilegierung der Land- und Forstwirte** und setzte sich auch mit möglichen Rechtferigungsüberlegungen auseinander:

Es trifft allerdings zu, daß trotz der zweifellos in der Landwirtschaft zu beobachtenden tiefgreifenden Strukturwandlung die landwirtschaftlichen Betriebe und auch die Wirtschaftsauffassung der Landwirte noch zahlreiche typische Eigenheiten aufweisen, die sie von der gewerblichen Wirtschaft unterscheiden. Es bestehen bei der Mehrheit der Landwirte immer noch starke innere Bindungen an das Bodeneigentum. Auch besteht das die Landwirtschaft von der gewerblichen Wirtschaft unterscheidende Merkmal immer noch darin, daß der Grund und Boden nicht nur den Standort bildet, sondern den maßgebenden Produktionsfaktor ausmacht. Die besonderen Produktionsbedingungen setzen dem landwirtschaftlichen Betrieb von der Natur her Schranken und führen zu einem Betriebsrisiko eigener Art. Insoweit ist die Landwirtschaft gegenüber den gewerblichen Betrieben in natürlicher und wirtschaftlicher Hinsicht benachteiligt [...]. Deshalb sind die staatlichen Bemühungen darauf gerichtet, diese Nachteile unter anderem mit den Mitteln der Handels-, Steuer-, Kredit- und Preispolitik auszugleichen. [...] In diesem Rahmen mag es liegen, das agrarpolitisch erwünschte Ausscheiden nichtrentabler landwirtschaftlicher Betriebe und die Entwicklung leistungsstarker Betriebe durch eine erhöhte Mobilität des Grund und Bodens zu fördern [...]. Diesem Ziel könnte es zuwiderlaufen, wenn infolge der steuerlichen Erfassung der Bodengewinne die Grundstückspreise stiegen oder die Verkaufsbereitschaft der Landwirte zurückgehen würde. [...] Jedoch vermögen diese Gesichtspunkte die hier zur Prüfung gestellte Norm nicht zu rechtfertigen. Sie privilegiert nämlich die Landwirte unabhängig davon, ob die

Veräußerung des Grund und Bodens im Interesse der Landwirtschaft liegt. Es ist einerseits gleichgültig, ob die Veräußerung z.B. von Stückländereien erfolgte, um mit dem Erlös dringend notwendige betriebliche Investitionen durchzuführen, oder etwa deshalb, weil die für die Bewirtschaftung eines Grundstücks ungünstige Lage den Verkauf sinnvoll erscheinen ließ, oder um die Konjunktur auf dem Grundstücksmarkt auszunutzen oder ob bei Aufgabe eines ganzen Betriebs der Steuerpflichtige sich – möglicherweise durch Erwerb eines Ersatzhofes – weiterhin als Landwirt betätigt oder aus der Landwirtschaft ausscheidet. Auf der anderen Seite spielt es auch keine Rolle, welcher Verwendung der veräußerte Grund und Boden zugeführt wurde, sei es der Verbesserung der Agrarstruktur durch Aufstockung und Abrundung von bereits bestehenden Höfen, sei es dem Bau von Straßen und öffentlichen Anlagen oder der Erstellung von Wohn- und Industriebauten. Diese unbeschränkte Privilegierung aller landwirtschaftlichen Grundstücksveräußerungen (Entnahmen) lässt sich mit den besonderen Gegebenheiten der Landwirtschaft nicht mehr rechtfertigen.⁴³²

3. Kraftfahrzeugsteuerbefreiung und Mineralölsteuerrückvergütung

Keine nachteiligen Sonderregelungen für die Land- und Forstwirtschaft finden sich auch im Hinblick auf den **Einsatz von land- und forstwirtschaftlichen Fahrzeugen, Maschinen und Geräten**. So sind nämlich »Zugmaschinen und Motorkarren, die ausschließlich oder vorwiegend in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden«, von der **Kraftfahrzeugsteuer** befreit; diese in § 2 Abs 1 Z 7 KfzStG 1992⁴³³ normierte Befreiung war in ähnlicher Form bereits in § 2 Abs 1 Z 5 KfzStG 1952⁴³⁴ enthalten.⁴³⁵ Der durch diese Steuerbefreiung eintretende staatliche Einnahmenausfall wird im **Förderungsbericht 2009** des Bundesministeriums für Finanzen für die Jahre 2007 bis 2009 mit jährlich € 110 Mio angegeben,⁴³⁶ für die Jahre 2005 und 2006 mit jährlich € 150 Mio.⁴³⁷

Zudem sieht § 7a MinStG⁴³⁸ seit 2005 eine »Agrardieselvergütung« vor, durch die eine Entlastung der Land- und Forstwirtschaft in Form einer faktischen Reduktion der Mineralölsteuer auf Diesel auf das wesentlich **niedrigere Steuerniveau für Heizöl** erfolgt. Diese Vergütungen sind auch von der land- und forstwirtschaftlichen Pau-

429 BFH 27. 9. 1973, VIII R 94/72, BStBl 1974 II 55.

430

BVerfG 11. 3. 1970, 1 BvL 17/67, BStBl 1970 II 579.

431

BGBI 1971 I 1266; dazu zB BFH 11. 12. 1973, VIII R 15/70,

BFHE 111, 404, BStBl 1974 II 315.

BGBI 1992/449.

434 BGBI 1952/110.

435 Siehe auch die ErlRV 582 BlgNR XVIII. GP, 11 (zu § 2 KfzStG 1992).

436 Förderungsbericht 2009, 229.

437 Förderungsbericht 2007, 247.

438 Eingefügt durch das StRefG 2005, BGBI I 2004/57.

schalierung erfasst⁴³⁹ und lösen daher keine zusätzliche Ertragsteuerbelastung aus. Die steuerliche Begünstigung des in der Land- und Forstwirtschaft verwendeten Mineralöls kann dabei auf eine lange Historie zurückblicken. Bereits in § 5 Abs 3 MinStG 1949⁴⁴⁰ iVm § 7 der Mineralölsteuerdurchführungsverordnung⁴⁴¹ waren von der Mineralölsteuer »Petroleum und Gasöl für den Betrieb landwirtschaftlicher Traktoren und Motoren im Rahmen eines dem Bedarf der Landwirtschaft entsprechenden Jahreskontingentes befreit, dessen Höhe alljährlich vom Bundesministerium für Finanzen im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft festgesetzt wird.«

Diese Befreiung war nicht in das MinStG 1959⁴⁴² übernommen worden. Allerdings war im 1966 erlassenen **Bundesmineralölsteuergesetz (BMinStG)**⁴⁴³ seit 1975⁴⁴⁴ eine Vergütungsregelung für Agrardiesel in den §§ 7 bis 11 vorgesehen, die die zuvor aus allgemeinen Bundesmitteln auf privatwirtschaftlicher Basis gewährten Förderungsmittel zur Treibstoffverbilligung für die Landwirtschaft ablösen sollte;⁴⁴⁵ die jährlichen Kosten dieser Vergütung wurden für das Jahr 1975 mit rund S 572 Mio geschätzt.⁴⁴⁶ Darauf basierend sahen auch §§ 10ff MinStG 1981,⁴⁴⁷ durch das eine Zusammenlegung der Mineralölsteuer und der Bundesmineralölsteuer erfolgte, unter der Überschrift »Steuervergütung in besonderen Fällen«, eine Mineralölsteuervergütung (von damals S 2,48 je Liter) für pauschalierte Mengen begünstigten Treibstoffverbrauchs in landwirtschaftlichen Betrieben zum Antrieb gewisser Maschinen vor.⁴⁴⁸ Diese Steuervergütung wurde durch das AbgÄG 1991⁴⁴⁹ zu Gunsten einer ökologisch orientierten Förderung beseitigt.⁴⁵⁰ Auch die Stammfassung

439 Siehe Rz 4175 EStR 2000.

440 BGBl 1949/140.

441 BGBl 1949/149.

442 BGBl 1960/2.

443 BGBl 1966/67.

444 BGBl 1975/3.

445 Siehe dazu ErlRV 1318 BlgNR XIII. GP, 3 f; siehe nachfolgend auch noch ErlRV 318 BlgNR XIV. GP, 2 f (zur BMinStG-Novelle 1976).

446 ErlRV 1318 BlgNR XIII. GP, 4.

447 BGBl 1981/597.

448 Die Erläuterungen zum MinStG 1981 (ErlRV 884 BlgNR XV. GP, 19) merkten dementsprechend an, dass die §§ 10 bis 14 MinStG [...] den bisherigen §§ 7 bis 11 BMinStG« entsprechen und »[a]n die Stelle einer Bundesmineralölsteuervergütung [...] eine gleich hohe Mineralölsteuervergütung treten« solle.

449 BGBl 1991/695.

450 Siehe AB 351 BlgNR XVIII. GP, 6 (zum AbgÄG 1991): »Seit dem Jahr 1975 wird für Mineralöl, das in landwirtschaftlichen Betrieben zum Antrieb bestimmter Maschinen dient, für pauschalierte Mengen ein Teil der Verbrauchsteuer vergütet. Die Höhe des Vergütungssatzes beträgt derzeit 2,58 S je Liter. Die Gesamthöhe der Steuervergütung, die im Jahr 1991 zu leisten sein wird, wird auf rund 970 Millionen Schilling geschätzt. Ab dem Jahr 1992 soll anstelle dieser Vergütung eine Förderung geleistet werden, deren Höhe sich im Einzelfall nicht nach dem Treibstoffverbrauch, sondern nach ökologischen Gesichtspunkten richtet.«

des **MinStG 1995**⁴⁵¹ enthielt sodann keine Begünstigung oder Vergütungsregel für den Agrardiesel. Erst durch die Novellierung des MinStG 1995 im Rahmen des **StRefG 2005**⁴⁵² wurde die heutige Bestimmung des § 7a MinStG geschaffen.

§ 7a MinStG sieht eine »**Agrardieselvergütung**« für Inhaber eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes vor, sofern das Mineralöl in land- und forstwirtschaftlichen Fahrzeugen, Maschinen und Geräten zum Antrieb unmittelbar für land- und forstwirtschaftliche Zwecke iSD GewO eingesetzt wird;⁴⁵³ diese Vorschrift gestattet dem Steuerpflichtigen die Wahl zwischen einer pauschalen Vergütung und einer – gedeckelten – Vergütung nach dem tatsächlichen Verbrauch, wobei sich nähere Bestimmungen betreffend Antragstellung, Antragsfristen, Verfahren, Nachweise etc in der auf Basis des § 7a Abs 7 MinStG ergangenen **Agrardieselverordnung**⁴⁵⁴ finden. Der Vergütungsbetrag betrug zunächst € 0,204 je Liter,⁴⁵⁵ wurde dann durch das **AbgÄG 2004**⁴⁵⁶ – korrespondierend zur Steuersatzsenkung für schwefelfreien Diesel⁴⁵⁷ – auf € 0,199 je Liter gesenkt und sodann – korrespondierend mit allgemeinen Mineralölsteuererhöhungen für schwefelfreien Diesel⁴⁵⁸ – zunächst durch das **BBG 2007**⁴⁵⁹ auf € 0,249 je Liter und schließlich durch das **BBG 2011**⁴⁶⁰ auf € 0,299 je Liter angehoben, um die gleichzeitig erfolgte allgemeine Mineralölsteuererhöhungen zu kompensieren.⁴⁶¹

Die Aufkommenswirkung der Agrardieselvergütung wurde für die Jahre ab 2005 zunächst mit € 50 Mio jähr-

451 BGBl 1994/630.

452 BGBl I 2004/57.

453 Siehe dazu im Detail *Silber*, Mineralölsteuervergütung für Agrardiesel, SWK 10/2005, S 367 (S 367 ff).

454 BGBl II 2004/506 idF BGBl II 2010/289.

455 Ausweislich der Materialien zum StRefG 2005 (ErlRV 451 BlgNR XXII. GP, 7) sollte sich der Vergütungsbetrag als die »Differenz zwischen der Mineralölsteuer für schwefelfreien Diesel (derzeit 0,302 € je Liter) und Heizöl extraleicht (derzeit 0,098 € je Liter)« ergeben, was einem zu vergütenden »Betrag von 0,204 € je Liter entspricht«. Dieser Betrag passierte auch den Finanzausschuss (AB 461 BlgNR XXII. GP).

456 AbgÄG 2004, BGBl I 2004/180.

457 Durch das AbgÄG 2004 (BGBl I 2004/180) erfolgte eine Senkung des Steuersatzes für schwefelfreien Diesel (Gasöle der Unterpositionen 2710 19 41 bis 2710 19 49 der Kombinierten Nomenklatur) in § 3 MinStG von 0,302 € je Liter auf 0,297 € je Liter.

458 Auf € 0,347 je Liter durch das BBG 2007 (BGBl I 2007/24) und auf € 0,397 je Liter durch das BBG 2011 (BGBl I 2010/111), wobei der Steuersatz für Heizöl unverändert geblieben war.

459 BGBl I 2007/24.

460 BGBl I 2010/111.

461 So sprechen die zu dieser Bestimmung im BBG 2011 ergangenen ErlRV 981 BlgNR XXIV. GP, 151, davon, dass »[i]n jenen Fällen in denen die Differenz zwischen dem Dieselsteuersatz und dem Steuersatz für gekennzeichnetes Gasöl vergütet wird, [...] durch die Änderung des Dieselsteuersatzes eine entsprechende Anpassung erforderlich« ist.

lich geschätzt,⁴⁶² was sich wohl aus § 7a Abs 4 MinStG herleitet, der den Gesamtbetrag der Vergütung mit € 50 Mio deckelt; konkret wurden für das Jahr 2009 € 49,2 Mio rückvergütet.⁴⁶³ Insofern steht auch zu vermuten, dass die **Erhöhung des Vergütungsbetrages durch das BBG 2011 auf € 0,299 je Liter** wirtschaftlich nicht in voller Höhe durchschlagen wird, weil der Gesamtbetrag der Vergütungen (€ 50 Mio nach § 7a Abs 4 MinStG) bislang nicht erhöht wurde.⁴⁶⁴

Ausweislich der Gesetzesmaterialien zum StRefG 2005⁴⁶⁵ sollte durch die Agrardieselvergütung – innerhalb des unionsrechtlichen Spielraums angesichts der erforderlichen **Mindestbesteuerung von Energieerzeugnissen**⁴⁶⁶ – eine **Begünstigung zum Ausgleich von Wettbewerbsnachteilen** erfolgen. Die Materialien enthalten folgende Erläuterung:

Für die Landwirtschaft benötigter Treibstoff (Diesel) soll ab 2005 von der Mineralölsteuer teilweise entlastet werden. Die Besteuerung von Betriebsmitteln innerhalb der EU erfolgt nicht einheitlich, da andere Mitgliedstaaten Steuerbegünstigungen für in der Landwirtschaft verwendetes Gasöl gewähren. Das Preisniveau für »Agrardiesel« in anderen Mitgliedstaaten liegt bis zu 40% unter dem Preisniveau in Österreich, wodurch den österreichischen Land- und Forstwirten Wettbewerbsnachteile erwachsen. Eine Absenkung des »Agrardiesels« soll dem entgegen wirken.

Es soll daher eine Senkung der Besteuerung von »Agrardiesel« von 0,302 € je Liter auf das Niveau von Heizöl extraleicht (0,098 € je Liter) vorgenommen werden. Die Absenkung erfolgt technisch durch Einführung einer Vergütung des Differenzbetrages unter Zugrundelegung des tatsächlichen Verbrauchs bzw. der bewirtschafteten Flächen.

Die Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom legt für Gasöl, das in der Land- und Forstwirtschaft eingesetzt wird, einen Mindeststeuersatz von 0,021 € je Liter fest. Der durch die Vergütung tatsächlich erreichte Mindeststeuersatz in Österreich liegt mit 0,098 € je Liter

462 Siehe ErlRV 451 BlgNR XXII. GP, 2 (zum StRefG 2005).

463 Siehe die parlamentarische Anfragebeantwortung 6275/AB XXIV. GP (12. 11. 2010), und die Daten im Förderungsbericht 2009, 231 (für die Jahre 2007 bis 2009).

464 Dazu *Jilch/Kaluza*, Die Landwirtepauschalierung für die Jahre 2011 bis 2015, SWK 2011, S 71 (S 71 m FN 6).

465 ErlRV 451 BlgNR XXII. GP, 7.

466 Siehe Art 8 Abs 2 lit a iVm Anhang I Tabelle 2 der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, ABl L 283/51 (31. 10. 2003), idgF.

*noch deutlich über dem gemeinschaftsrechtlich vorgesehenen Mindestsatz. Trotzdem stellen die vorgenommenen Maßnahmen für Agrardiesel eine staatliche Beihilfe im Sinne von Art 87 EGV dar und sind daher der Europäischen Kommission zu notifizieren.*⁴⁶⁷

Solcherart lässt sich die »Agrardieselvergütung« allenfalls als **international orientierte Begünstigung** begreifen, soll doch offenbar ein möglicher (isolierter) Wettbewerbsnachteil im Verhältnis zur Land- und Forstwirtschaft im EU-Ausland ausgeglichen werden.⁴⁶⁸ Der beihilfrechtlichen Problematik wurde offenbar – wie in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage angekündigt⁴⁶⁹ und in einer parlamentarischen Anfragebeantwortung bestätigt⁴⁷⁰ – durch ein **Notifikationsverfahren** begegnet. Nur so lässt es sich nämlich erklären, dass die Agrardieselverordnung⁴⁷¹ keine an der »**De Minimis**«-Verordnung für den Agrarsektor orientierten Höchstgrenzen der Vergütung normiert.⁴⁷²

Aus rein **national-steuerrechtlicher Perspektive** ist freilich zu bemerken, dass die Land- und Forstwirtschaft durch die Mineralölsteuervergütung gegenüber anderen, auf den Einsatz von mineralölbetriebenen Fahrzeugen angewiesenen Wirtschaftszweigen (zB Taxi- und Transportgewerbe) **erheblich begünstigt** wird; eine solche Begünstigung war auch das historische Ziel der bis 1975 auf privatwirtschaftlicher Basis gewährten Förderungsmittel zur Treibstoffverbilligung für die Landwirtschaft.⁴⁷³ Freilich ist diese Begünstigung nach dem österreichischen EU-Beitritt nur mehr aufgrund eines **reduzierten Mindeststeuersatzes in der Energiesteuerrichtlinie** möglich,⁴⁷⁴

467 ErlRV 451 BlgNR XXII. GP, 7.

468 Siehe auch die parlamentarische Anfragebeantwortungen 4760/AB XXIII. GP, 3 (8. 9. 2008), und 6275/AB XXIV. GP (12. 11. 2010); weiters *Kaluza*, Anmerkungen zur Landwirtepauschalierung, SWK 2011, T 157 (T 157).

469 ErlRV 451 BlgNR XXII. GP, 7.

470 Siehe die parlamentarische Anfragebeantwortung 4760/AB XXIII. GP, 3 (8. 9. 2008).

471 BGBI II 2004/506 idF BGBI II 2010/289.

472 Verordnung (EG) Nr 1535/2007 der Kommission vom 20. Dezember 2007 über die Anwendung der Artikel 87 und 88 EG-Vertrag auf De-minimis -Beihilfen im Agrarerzeugnissektor, ABl L 337/35 (21. 12. 2007). Nach deren Art 3 Abs 2 erster Satz darf »[d]ie Gesamtsumme der einem Unternehmen gewährten De-minimis-Beihilfen [...] in einem Zeitraum von drei Steuerjahren 7500 EUR nicht übersteigen«.

473 Siehe dazu ErlRV 1318 BlgNR XIII. GP, 3 f; siehe nachfolgend auch noch ErlRV 318 BlgNR XIV. GP, 2 f (zur BMinStG-Novelle 1976).

474 Nach Art 8 Abs 2 lit a iVm Anhang I Tabelle 2 der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, ABl L 283/51 (31. 10. 2003), idgF, ist für Arbeiten in Landwirtschaft und Gartenbau, in der Fischzucht und in der Forstwirtschaft ein reduzierter Mindeststeuersatz von € 0,021 je Liter (anstatt des normalen Mindeststeuersatzes von € 0,33 je Liter ab 1. 1. 2010 bzw zuvor seit 1. 1. 2004 von

weshalb – auch im Lichte des Beihilferechts – eine »dem § 7a Mineralölsteuergesetz entsprechende Vergütungsregelung für KMU [...] aus heutiger Sicht nicht realisierbar« sei,⁴⁷⁵ umgekehrt aber offenbar auch keine aktuellen Überlegungen bestehen, die durch die Agrardieselvergütung geschaffene Begünstigung zu überdenken bzw im Lichte aktuelleren Datenmaterials zu überprüfen.

4. Umsatzsteuerpauschalierung

a. Einleitung

§ 22 Abs 1 UStG sieht vor, dass nicht buchführungsplichtige Unternehmer die in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb anfallende Vorsteuer und Umsatzsteuer nach **Durchschnittssätzen** ermitteln, wobei auch eine **Option zur Normalbesteuerung** mit fünfjähriger Bindungswirkung vorgesehen ist (§ 22 Abs 6 UStG).

Die Gesetzgeber vieler Europäischer Staaten haben historisch wie auch gegenwärtig den kleinen und mittelständischen Landwirten **Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Umsatzsteuer** zugestanden. Die Erleichterungen bezüglich der Aufzeichnungs- und Abfuhrpflichten werden entweder durch eine **Durchschnittssatzbesteuerung** (zB Pauschalbesteuerung in Österreich und Deutschland) oder eine **Erstattung der Vorsteuern** für die Anschaffung von Anlagegütern ab bestimmten Anschaffungskosten (zB Großbritannien) gewährt. Die derzeitigen österreichischen umsatzsteuerlichen Bestimmungen für eine vereinfachte Regelung der Aufzeichnungspflichten für Land- und Forstwirte haben aber nicht nur im Gemeinschafts- bzw Unionsrecht⁴⁷⁶ eine Wurzel, sondern auch in den nationalen Umsatzsteuerrechten vor der europäischen Harmonisierung. Pauschalierungsvorschriften wie die des § 22 UStG sind auch Teil eines fortgesetzten Vorverständnisses über einen Vereinfachungsanspruch, wenn einst der Gesetzgeber einen solchen zugestanden hat.

b. Historische Entwicklung der landwirtschaftlichen Umsatzsteuerpauschalierung

Mit der Einführung der **Warenumsatzsteuer**⁴⁷⁷ in **Österreich im Jahr 1923** rechneten auch die Urproduzenten

€ 0,302 je Liter) vorgesehen.

475 Siehe dazu die parlamentarische Anfragebeantwortung 6818/AB XXIV. GP, 6 (18. 1. 2011).

476 Art 25 der Richtlinie 77/338/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (6. MwStRL), ABl L 173/1 (13. 6. 1977).

477 Warenumsatzsteuerverordnung, BGBl 1923/337. Die Warenumsatzsteuer wurde in Verordnungsform erlassen. Grundlage war die Verordnungsermächtigung im Wiederaufbaugesetz, BGBl 1922/844 (Abschn B, Art V, § 1, Abschn C Art IV, § 3 und Abschn E §§ 1 und 2.

zu den umsatzsteuerpflichtigen Erwerbsunternehmen, das waren die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe in Österreich (§ 3 Abs 2 WuSt-VO). Wegen der kumulativen Wirkung hat man bestimmte Erzeuger oder Großhändler von der Besteuerung befreit oder diese Umsätze mit einem ermäßigten Umsatzsteuersatz belastet. Die sogenannte **Phasenpauschalierung** diente – wie heute der ermäßigte Satz oder die Befreiung – der Dämpfung der regressiven Wirkung der Umsatzsteuer.⁴⁷⁸ Die Erwerbsunternehmer waren zur Führung von Büchern (Aufschreibungen) verpflichtet (§ 28 WuSt-VO). Für Erwerbsunternehmen, deren Betrieb einfacher Art war, insbesondere **land- und forstwirtschaftliche Unternehmen**, konnte die Steuerbehörde erster Instanz auf Ansuchen Erleichterungen bei der Steueraufzeichnung bewilligen.⁴⁷⁹ Für Inhaber **kleiner landwirtschaftlicher Betriebe**,⁴⁸⁰ deren Katastralreinertrag 5.000 Kronen nicht überstieg, konnte die Umsatzsteuer durch einen **Abfindungsbetrag**, der nach einer Formel ermittelt wurde, pauschal abgeführt werden.⁴⁸¹ Besondere Aufzeichnungspflichten und die Abgabe einer Steuererklärung entfielen.⁴⁸² Die Abfindungspauschalierung ersetze auch die Phasenpauschalierung für die kleinen Landwirte und blieb bis zum März 1938 in Geltung.

In **Deutschland** wurden auf der Grundlage des **UStG 1926**⁴⁸³ und auch der vorangegangenen Gesetze für die nichtbuchführenden Landwirte Vereinfachungen vorgesehen. Die Verbände hatten mit der Finanzverwaltung ein Verfahren über die Festsetzung von **Umsatzsteuerrichtschnittssätzen** auf der Grundlage der jährlichen Ernteerträge und den voraussichtlich erzielbaren Preisen vereinbart.⁴⁸⁴ Die Landesfinanzämter haben durch eigene Ermittlungen die Erträge und Preise eigenständig ermittelt und haben nur ausnahmsweise auf die Ermittlungen der Landwirtschaftskammern und statistischen Landesämter zurückgegriffen.⁴⁸⁵ Im deutschen **UStG 1934**⁴⁸⁶ wurde für die Erzeugnisse eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes der ermäßigte Steuer-

478 Verordnung über die Festsetzung einer Warenumsatzsteuer-Phasenpauschalierung für die Lieferung von Lebensmitteln, Tieren, tierischen Produkten, Pflanzen, Pflanzenteilen, Brennstoffen und Nutzholz, BGBl 1923/339.

479 § 37 Abs 3 Verordnung zur Durchführung der Warenumsatzsteuerverordnung, BGBl 1923/338.

480 Forstbetriebe waren ausgenommen.

481 Verordnung betreffend die Abfindung der Warenumsatzsteuer von landwirtschaftlichen Betrieben, BGBl 1923/643.

482 § 5 der Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft vom 28. Dezember 1923, betreffend die Abfindung der Warenumsatzsteuer von landwirtschaftlichen Betrieben, BGBl 1923/643.

483 DRGBl 1926 I 26.

484 Erlass des Reichsfinanzministeriums vom 29. 7. 1920, RStBl 1920 511.

485 Popitz, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz (1926) 920.

486 Umsatzsteuergesetz 1934, RGBl 1934 I 942.

satz von 1% vorgesehen (Regelsteuersatz 2%), wenn der Erzeuger selbst lieferte (§ 7 Abs 2 UStG 1934). Das Verfahren zur Festsetzung der Durchschnittssätze wurde fortgeführt.

Im österreichischen Steuersystem wurde für die nichtbuchführenden Landwirte ab 1947⁴⁸⁷ das **Abfindungssystem** angewandt.⁴⁸⁸ Mit dem UStG 1959⁴⁸⁹ wurde die Möglichkeit der **Festsetzung von Durchschnittssätzen** für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen durch Verordnung eingeführt (§ 13 Abs 9 UStG 1959). Als solche Gruppen kamen insbesondere bei **land- und forstwirtschaftlichen Betrieben** als Betriebsmerkmale die Betriebsart und die Einheitswerte in Betracht. In der **Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Umsatzes und Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft**,⁴⁹⁰ hat der Bundesminister bestimmt, dass für die Berechnung der Umsätze für das Kalenderjahr 1960 ein Satz von 60% der Einheitswertanteile festzulegen ist (§ 2 Abs 1 VO). Der ermäßigte Steuersatz betrug zur Zeit der Einführung des Gesetzes 1% (§ 7 Abs 2 UStG 1959). In den Folgejahren wurden weitere Durchschnittssatzverordnungen für die jeweiligen Veranlagungsjahre kundgemacht.⁴⁹¹

Beeinflusst von den Vorschriften des deutschen Umsatzsteuergesetzes⁴⁹² wurde auch in Österreich mit dem UStG 1972⁴⁹³ ein **Vollausgleichssystem** übernommen. In § 22 Abs 1 wurde der Steuersatz für die nichtbuchführenden Landwirte, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, mit 6% festgelegt. Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge wurden in gleicher Höhe festgesetzt. Die Bestimmungen über die Rechnungsausstellung nach § 11 UStG 1972 waren anzuwenden. Folglich konnte ein Landwirt für Lieferungen und Leistungen, die er im Rahmen seines Unternehmens ausführt, Umsatzsteuer in Rechnung stellen und das ausgewiesene **Bruttoentgelt** empfangen ohne selbst einer Aufzeichnungs- oder Abfuhrpflicht zu unterliegen. Der Empfänger der Lieferung oder Leistung ist hingegen zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt. Dieses System setzt voraus, dass die für den Betrieb notwendigen Vorleistungen, die unterschiedlich mit dem ermäßigten Satz oder dem Standardsatz

487 Erlass vom 22. 4. 1950, Z 26.502-9/50, AÖFV 1950/78.

488 ZB Erlass des BMF, vom 31. 7. 1951, Z 31.120-9/51, AÖF 1951/105; siehe auch die Übersicht zu den – auch für die Umsatzsteuer relevanten – Pauschalierungserlassen oben Kapitel II.B.1.

489 BGBl 1958/300.

490 BGBl 1961/140.

491 Siehe BGBl 1965/247, BGBl 1966/88, BGBl 1968/132 und BGBl 1971/255 sowie die Übersicht zu den Pauschalierungsverordnungen oben Kapitel II.B.2.

492 Umsatzsteuergesetz vom 29. Mai 1967, dBGBl 1967 I 545 = BStBl 1967 I 224; siehe auch Müller, Grundzüge des neuen Umsatzsteuergesetzes, DStZ 1967, 174 (174 ff).

493 Umsatzsteuergesetz 1972, BGBl 1972/223.

belastet sind, in einer Höhe angenommen werden können, die einem möglichen Vorsteueranspruch entsprechen. In den Materialien zum UStG 1972 wird unterstellt, dass die Vorleistungen zum überwiegenden Teil aus solchen bestehen, die mit dem normalen Steuersatz belastet sind und daher dieses Konzept vertretbar sei.⁴⁹⁴ In den Verhandlungen im Finanz- und Budgetausschuss hatten die Vertreter der Oppositionsparteien eine Anhebung des Steuersatzes auf 8% gefordert, weil auf Grund der Berechnungen des Agrarwirtschaftlichen Institutes des Bundesministeriums für Land- und Forstwirtschaft von Belastungen von durchschnittlich zu erwartenden 9% ausgegangen wurde.⁴⁹⁵ Die Begründungen zu dem Abänderungsantrag deuten darauf hin, dass mit dem Steuersatz auch die in den Investitionen enthaltenen Umsatzsteuern abgedeckt werden sollten.⁴⁹⁶ Das System umfasste von Beginn an alle Lieferungen, für die in der Anlage A der ermäßigte Steuersatz Anwendung fand und alle sonstigen Leistungen, die im Rahmen des Betriebes erbracht wurden. Für die Lieferung jener Erzeugnisse, für die der ermäßigte Steuersatz nicht anzuwenden war, war eine zusätzliche Steuer von 10% zu erheben, die nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes zu melden und abzuführen war. Der Steuersatz wurde mehrmals angepasst: Mit dem Bundesgesetz vom 30. 11. 1976⁴⁹⁷ wurde der Steuersatz im § 22 auf 8% angehoben. Mit dem AbgÄG 1983⁴⁹⁸ wurde der Steuersatz auf 10% angehoben.

Das UStG 1972 sah einen durch Erklärung möglichen Wechsel der Besteuerung umsatzsteuerpflichtiger Umsätze vor (§ 22 Abs 6 UStG 1972). Abgabepflichtige konnten bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraums schriftlich gegenüber dem Finanzamt erklären, dass ihre Umsätze für den Veranlagungszeitraum **nach den allgemeinen Vorschriften** versteuert werden sollen. Eine solche Erklärung band den Abgabepflichtigen für 5 Jahre;⁴⁹⁹ ein Widerruf der Erklärung konnte folglich erst nach dem Ende der fünfjährigen Frist erfolgen und war spätestens bis zum Ende des ersten Kalendermo-

494 ErlRV 145 BlgNR XIII.GP.

495 Abänderungsantrag der Abgeordneten Hietl und Genossen zur Regierungsvorlage (145 der Beilagen), 382 BlgNR XIII GP.

496 In den Begründungen zu dem Antrag wurde auch das Argument vorgebracht, dass die österreichische Landwirtschaft verhältnismäßig stark mechanisiert sei und deshalb ein höherer Steuersatz gerechtfertigt sei.

497 BGBl 1976/666.

498 BGBl 1983/587.

499 Die Regelung ist großzügig, da in anderen Abgabenrechten keine Rückwirkung vorgesehen ist. Großbritannien (SI (Statutory Instrument) 1995/2518, Reg 53(2), 54 55 (1); SI 1996/542; SI 2001/677; SI 2003/1069, Reg 4, SI 2004/767, Reg 5; SI 2006/587, Reg 3; dazu Tolley, Value Added Tax (2009), 63.14) erlaubt etwa einen Wechsel nur ab dem Zeitpunkt des Eingangs des Änderungsschreibens. § 24 Abs 4 dUStG befristet die Wirksamkeit einer Änderungserklärung bis zum 10. Tag eines Kalenderjahres.

nats des Veranlagungsjahres, für das der Widerruf gelten sollte, zu erklären.

§ 22 UStG 1972 sah allerdings keine Regelung für den Fall vor, die bei **Wechsel von den Vorschriften des § 22 UStG hin zu einer Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften** des UStG eine **Vorsteuerkorrektur** angeordnet hätte. Grundsätzlich sollte durch das System eine **durchschnittliche Investitionstätigkeit** und den damit anfallenden Vorleistungen, die mit dem erhöhten Satz belastet werden, abgegolten werden. Eine Bündelung der Investitionen in einem fünfjährigen Zeitraum und eine Erklärung, wieder in das Verfahren nach § 22 UStG zurückzukehren, kann solcherart bei exzessiver Nutzung der Wahlmöglichkeiten vom Gesetzgeber nicht intendierte Vorteile bewirken.

Im **AbgÄG 1980**⁵⁰⁰ wurde daher für den Fall des Überganges von der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des UStG auf die besonderen Vorschriften nach § 22 UStG die **sinngemäße Anwendung der Vorschriften über die Vorsteuerkorrektur** eingeführt. Diese Vorschrift sollte bewirken, dass eine anteilige Kürzung sowohl für Anlagegüter, als auch für die übrigen Güter, wenn diese im Jahr vor dem Widerruf angeschafft worden waren und noch nicht im Betrieb verbraucht wurden, stattzufinden hatte.⁵⁰¹ Der VwGH hat jedoch durch seine Entscheidung, dass der Wechsel der Besteuerung vom Regelsystem zu jenen nach Durchschnittssätzen keine Änderung der Verhältnisse wäre und damit eine sinngemäße Anwendung der Bestimmungen über die Vorsteuerberichtigung nicht erfolgen könnte, die Vorschrift unanwendbar gemacht und nur auf solche Fälle eingeschränkt, die mit befreiten Umsätzen im Zusammenhang standen.⁵⁰² Der Übergang der Ermittlungsvorschriften für die Umsatzsteuer wäre nur vereinfachender Natur, der das Einzelaufzeichnungsgebot durch eine pauschale Berechnung ersetzt.⁵⁰³ Die Judikatur wurde im Schrifttum kritisch kommentiert.⁵⁰⁴

c. Umsatzsteuerpauschalierung im UStG 1994 und die Vorgaben der MwStSystRL

Die Bestimmung des **§ 22 UStG 1994**⁵⁰⁵ wurde beinahe wortgleich aus dem UStG 1972 übernommen. Die Anwendung der **§§ 12 Abs 10 und 11 UStG** wurden nicht mehr als sinngemäße bezeichnet, sondern als allge-

meine Anwendungsanordnung formuliert. Nach der Verwaltungspraxis ist allerdings »[d]er Übergang von der Regelbesteuerung zur Besteuerung nach § 22 UStG 1994 [...] keine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 12 Abs 10 und 11 UStG 1994«.⁵⁰⁶ Ein historischer Versuch, **Kürzungsvorschriften für den Fall eines Wechsels vom Regelsystem zur Pauschalierung** einzuführen, scheiterte offenbar.⁵⁰⁷ Mit dem **StRefG 2000**⁵⁰⁸ wurde der Steuersatz für die pauschalisierten Landwirte von 10% auf 12% für den Fall angehoben, dass die Lieferungen an Unternehmer für deren Unternehmen erfolgen.⁵⁰⁹ Im Schrifttum wird die Erhöhung der Umsatzsteuersätze damit gerechtfertigt, dass sich ansonsten ein negativer Saldo aus Umsatzsteuer und Vorsteuer ergeben würde.⁵¹⁰ Diese Annahme ist schlüssig unter der Voraussetzung, dass die Investitionen des Anlagevermögen in dem errechneten Vorsteueransatz berücksichtigt sind.

Die Bestimmungen im **UStG 1994** waren in Einklang mit den **Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinien**⁵¹¹ zu gestalten. Die österreichischen Vorschriften gehen allerdings über den durch die Richtlinie gefassten sachlichen Anwendungsbereich hinaus, beschränkt doch die österreichische Regelung die Pauschalierungsvorschriften nicht auf die im Anhang VIII der RL aufgezählten Dienstleistungen.⁵¹² Der EuGH hat mittlerweile in zwei

506 Rz 2856 UStR 2000; siehe auch *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ (2011) § 22 Tz 46; *Haunold*, Vorsteuerberichtigung, in: *Achatz/Tumpel* (Hrsg.), Vorsteuerabzug (2005) 123 (166).

507 *Kolacny*, Regierungsvorlage einer Umsatzsteuergesetznovelle 1996, SWK 1996, T 269 (T 269 ff).

508 BGBI 1999/106.

509 Eine Begründung für die Satzerhöhung wurde in den Materialien nicht gegeben. Ein Hinweis findet sich lediglich auf eine besondere rechtliche Organisationsform von möglichen Abnehmern von Erzeugern landwirtschaftlicher Produkte. Es wurden ausdrücklich die Genossenschaften erwähnt; siehe ErlRV 1766 BlgNR XX. GP, 65.

510 *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 396.

511 Siehe Richtlinie 77/338/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (6. MwSt-RL), ABl L 173/1 (13. 6. 1977), und nachfolgend Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), ABl L 347/1 (11. 12. 2006).

512 *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ (2011) § 22 Tz 10; *Schwaiger*, Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Pauschalbesteuerung der Land- und Forstwirte? SWK 2004, S 546 (S 546 ff). Die von *Schwaiger* kritisierte Fehleinordnung der Umsätze aus der Veräußerung von Betrieben und Teilbetrieben unter die Pauschalierungsregeln ist jedoch nicht völlig überzeugend, weil die Mitgliedstaaten ein Wahlrecht ausüben können, die Besteuerung der Übertragung von betrieblichen Einheiten zur Gänze aus dem Anwendungsbereich der Umsatzsteuer auszunehmen (Art 19 MwStSystRL). Folglich wäre ein Belassen der Anwendung der Pauschalierung auf Betriebsübertragungen mit einem Ausscheiden aus der Besteuerung dann gleichzusetzen, wenn für Vorgänge der Veräußerung ein Verbot über die Rechnungsausstellung bestünde.

500 BGBI 1980/563.

501 *Nolz/Scheiner*, Zum Entwurf eines Abgabenänderungsgesetzes 1980, ÖStZ 1980, 166 (166 ff); *Kranich/Siegl/Waba*, Mehrwertsteuerhandbuch⁵ (1988) § 22 Tz 10.

502 VwGH 3. 11. 1986, 85/15/0225, ÖStZB 1987, 357.

503 *Beiser*, Vorsteuerberichtigung beim Übergang von der Regelbesteuerung zur Pauschalbesteuerung iSd § 21 Abs 6 UStG, ÖStZ 1988, 279 (279 ff).

504 *Ruppe*, UStG³ (2005) § 22 Tz 46.

505 BGBI 1994/663.

Entscheidungen über den sachlichen Anwendungsbereich der Pauschalierungsregeln gemäß des XII Titels, Kapitel 2 MwStSystRL zu befinden gehabt: In den Rechts-sachen Harbs⁵¹³ und Stadt Sudern⁵¹⁴ hat der Gerichtshof den Anwendungsbereich auf die im Anhang VII und VIII genannten Lieferungen und Leistungen eingeschränkt und **Vermietungsumsätze und Umsätze aus einer Jagdpacht** unter den Anwendungsbereich der allgemeinen Vorschriften subsumiert.

Die MwStSystRL⁵¹⁵ beschränkt in Art 299 die **Festsetzung der Höhe der Pauschalausgleichsätze**: Die Pauschalausgleich-Prozentsätze dürfen nicht dazu führen, dass die Pauschallandwirte insgesamt **Erstattungen erhalten, die über die Mehrwertsteuervorbelastung** hinausgehen. Auf Grund dieser Beschränkung ist es zweifelhaft, dass eine generelle Festlegung des Pauschalsatzes für alle Teile der Landwirtschaft gerechtfertigt ist. Die Richtlinie erlaubt ausdrücklich die Festlegung **unterschiedlicher Pauschalsätze für die einzelnen Teilbereiche der Landwirtschaft** und der Forstwirtschaft (Art 297 MwStSystRL). Von dieser Möglichkeit hat beispielsweise Deutschland Gebrauch gemacht.⁵¹⁶

Nach dem österreichischen System des **Wechsels von und zur Normalbesteuerung** wird zudem die Möglichkeit eingeräumt, große Anschaffungen, die dem Standardumsatzsteuersatz unterliegen, mit Vorsteuerabzug durchzuführen, ohne dass bei Widerruf der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften eine **Vorsteuerkorrektur** zu erfolgen hat.⁵¹⁷ Dies ist zumindest unbefriedigend, zumal die Pauschalbesteuerung nach § 22 UStG auf die Compensation aller möglicherweise anfallender Vorsteuerbeträge abzielt, also sowohl solcher aus dem laufenden Betrieb, wie auch solcher aus Anschaffungsvorgängen. Kann daher ohne Berichtigung wieder zur Pauschalierung gewechselt werden, so stellt insofern die **Investitionstangente im Pauschalsatz** eine übermäßige Vergütung dar.⁵¹⁸ Darin könnte womöglich im Lichte der Rechtssache Heiser⁵¹⁹ sogar ein beihilfenrechtliches Problem erblickt

513 EuGH 15. 7. 2004, C-321/02, Slg 2004, I-7101, *Harbs*.

514 EuGH 26. 5. 2005, C-43/04, Slg 2005, I-4491, *Stadt Sudern*.

515 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), ABl L 347/1 (11. 12. 2006).

516 § 24 Abs 1 dUStG.

517 Siehe wiederum Rz 2856 UStR 2000: »Der Übergang von der Regelbesteuerung zur Besteuerung nach § 22 UStG 1994 ist keine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 12 Abs 10 und 11 UStG 1994. Wurde jedoch im Rahmen einer Regelbesteuerung ein Vorsteuerabzug vorgenommen, so ist zB bei einer Veräußerung oder unentgeltlichen Übergabe innerhalb von 9 Jahren nach der erstmaligen Verwendung eine Berichtigung des im Rahmen der Regelbesteuerung vorgenommenen Vorsteuerabzuges vorzunehmen.«

518 Siehe auch Art 184 MwStSystRL.

519 EuGH vom 3.3.2005, C-172/03, Slg 2005, I-1627, *Heiser*. In der Rechtssache *Heiser* wurde anlässlich des Überganges des Gesundheitssektors von der Besteuerung mit dem er-

werden. Jedenfalls wäre aber bei einer makroökonomischen Berücksichtigung von Investitionen im Pauschalatz nach § 22 UStG aus systematischer Sicht zu fordern, dass Österreich – ebenso wie Deutschland⁵²⁰ – von der **Ermächtigung des Art 192 MwStSystRL**⁵²¹ Gebrauch mache und eine Vorsteuerkorrekturverpflichtung vorsähe.

5. Exkurs: Die Kammerumlagen und -beiträge zur Finanzierung der Landwirtschaftskammern

Bereits das B-VG 1920⁵²² hat die Kompetenz für Berufsvertretungen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft den Ländern überlassen. Art 10 Z 8 B-VG 1920 wies dem Bund die Gesetzgebung und Vollziehung für die »Kammern für Handel, Gewerbe und Industrie« zu. In Art 11 Abs 1 Z 2 B-VG 1920 wurden berufliche Vertretungen der Gesetzgebung des Bundes und Vollziehung der Länder übertragen, »soweit sie nicht unter Artikel 10 fallen, jedoch mit Ausnahme jener auf land- und forstwirtschaftlichem Gebiet«. Die Letztgenannten unterliegen damit der **Zuständigkeit der Länder** (Art 15 B-VG). Dieses Kompetenzkonzept blieb bis heute unverändert.⁵²³ Folglich gibt es kein die **landwirtschaftlichen Kammern** regelndes Bundesgesetz.⁵²⁴ Die sozialpartnerschaftliche Koordinierung der Interessen der Landwirtschaft auf der Ebene des Bundes übernimmt die Präsidialkonferenz der Landwirtschaftskammern Österreichs.⁵²⁵ Demgegenüber werden die Organisation, die Aufgaben sowie die Finanzierung der **Landwirtschaftskammern durch Landesgesetze** geregelt. Die gesetzlichen Bestimmungen sehen generell die **Pflichtmitgliedschaft von Eigentümern, Pächtern oder Nießbrauchberechtigten von land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken** einer bestimmten Mindestgröße vor. In Tirol und Vorarlberg haben die Landwirtschaftskammern auch die Interessen der Landarbeiter vertreten.⁵²⁶ In den übrigen

mäßigten Steuersatz auf die Umsatzsteuerbefreiung auf die Anwendung der Vorschriften über die Vorsteuerkorrektur verzichtet; diese – auch mit der 6. MwSt-RL nicht vereinbare – Maßnahme des Gesetzgebers wurde vom EuGH mit den Vorschriften über das Beihilfenverbot als unvereinbar erklärt.

520 Siehe § 15a Abs 7 dUStG.

521 Diese Bestimmung lautet: »Geht der Steuerpflichtige von der normalen Mehrwertsteuerregelung auf eine Sonderregelung über oder umgekehrt, können die Mitgliedstaaten die erforderlichen Vorkehrungen treffen, um zu vermeiden, dass dem Steuerpflichtigen ungerechtfertigte Vorteile oder Nachteile entstehen.«

522 StGB 1920/450 = BGBI 1920/1.

523 VfSlg 1537/1947; VfSlg 8539/1979; VfSlg 11.501/1987.

524 Korinek, Wirtschaftliche Selbstverwaltung (1970) 73.

525 Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer, Bundesverfassungsrecht¹⁰ (2007) 439.

526 In Tirol wurden die beiden Kammern organisatorisch getrennt und sind nun selbständige juristische Personen. In Vorarlberg ist die Landwirtschaftskammer in 2 Sektionen geteilt, in die Sektion Land- und Forstwirte und land- und forstwirtschaftliche Dienstnehmer.

Bundesländern, mit Ausnahme des Burgenlandes und Wien, wurden Landarbeiterkammern eingerichtet.⁵²⁷

Die Finanzierung der Landwirtschaftskammer erfolgt durch **Umlagen**, die als Zuschlag zur Grundsteuer eingehoben werden, und durch **Grundbeiträge**. Bei Kammerangehörigen, die weder Eigentümer, Pächter oder Nutznießer land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundstücke sind, wird die Kammerumlage nach dem Geschäftsumfang festgesetzt. Die übrigen Einnahmen zur Deckung der Aufwendungen stammen aus Zuwendungen des Landes und des Bundes und aus Einnahmen eigener Einrichtungen.⁵²⁸ Übersichtsweise ergibt sich folgendes Bild:

Das **Burgenländische Landwirtschaftskammergesetz (B-LWKG)**⁵²⁹ bestimmt in § 1, dass die Kammer zur Vertretung und Förderung der Land- und Forstwirtschaft im Burgenland und zur Beratung und Vertretung der Land- und Forstwirte sowie zur Wahrnehmung ihrer wirtschaftlichen, beruflichen, sozialen und kulturellen Interessen berufen ist. Die Bedeckung des Aufwandes soll durch Kammerumlagen, die von Kammermitgliedern, die Eigentümer von landwirtschaftlichen Grundstücken sind deren Ausmaß mindestens 5.700 m² beträgt oder einen Einheitswert von € 1.500 hat (§ 3 Abs 1 Z 1 B-LWKG), und sonstigen Unternehmern, die eine land- und forstwirtschaftliche selbständige Erwerbstätigkeit hauptberuflich auf eigene Rechnung ausüben (§ 3 Abs 1 Z 2 B-LWKG). Familienangehörige, die hauptberuflich tätig sind, sowie land- und forstwirtschaftliche Genossenschaften zahlen ebenfalls eine Umlage. Die Umlage bemisst sich nach dem Grundbetrag, der auf Grund einer Verordnung der Landesregierung unter der Berücksichtigung der Lebenshaltungskosten mit einem Betrag von € 15⁵³⁰ festzusetzen ist, und einem Betrag, der sich aus der Vervielfältigung der Beitragsgrundlage mit einem Hebesatz ergibt (§ 25 Abs 2 B-LWKG). Beitragsgrundlage ist der für Zwecke der Grundsteuer ermittelte Messbetrag oder jener gesonderte Messbetrag, der sich ergeben würde, wenn das Grundstück land- und forstwirtschaftlich genutzt würde. Der Hebesatz wird jährlich von der Vollversammlung festgelegt. Der Beitrag des Landes ist in der Höhe der Aufwendungen festzusetzen, der nicht anderweitig gedeckt werden kann (§ 27 Abs 2 B-LWKG). Die Finanzierung durch das Land dient den in § 6 festgelegten Aufgaben und ist eine Differenzgröße zu den Umlagen, die von den Mitgliedern selbst zu bezahlen sind.⁵³¹

527 Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer, Bundesverfassungsgesetz¹⁰ (2007) 439.

528 Pernthaler, Kammern im Bundesstaat (1996) 65.

529 LGBL 2002/76 idF LGBL 2010/10.

530 Vgl auch UFS 23. 3. 2006, RV/0355-W/04.

531 Ein Rechungsabschluss der Burgenländischen Landwirtschaftskammer ist auf deren Website nicht ersichtlich. Die

- ▷ Das **Kärntner Landwirtschaftskammergesetz (K-LWKG)**⁵³² folgt demselben Format wie das Gesetz im Burgenland.⁵³³ Der Schwellenwert für die Pflichtmitgliedschaft ist 1 Hektar (§ 4 Abs 1 lit a K-LWKG). Die Bedeckung erfolgt durch Umlagen und Zuschüsse. Die Kammer kann aber auch Kostenbeiträge für die Berufsvertretung beschließen, ein Beschluss der von der Landesregierung zu genehmigen ist (§ 31 K-LWKG). Der Grundbetrag wird im Gesetz mit € 21,80 festgelegt (§ 32 Abs 2 K-LWKG). Den Hebesatz betreffend schreibt das Gesetz eine Deckelung von 600% vor (§ 32 Abs 4 K-LWKG). Das Kärntner Gesetz sieht keine besondere Regelung eines Landeszuschusses vor.
- ▷ Das **Niederösterreichische Landwirtschaftskammergesetz (NÖ-LWKG)**⁵³⁴ fasst die Pflichtmitgliedschaft unter dem Begriff des persönlichen Wirkungsbereichs des Gesetzes zusammen (§ 4 NÖ-LWKG). Der Schwellenwert für die Pflichtmitgliedschaft wird mit einem Hektar festgelegt. Der Grundbetrag wird mit € 23,62 festgelegt (§ 29 Abs 4 NÖ-LWKG). Der Hebesatz wird zweigeteilt angesetzt, einmal für die Landes-Landwirtschaftskammer mit einer Deckelung von 400% und einmal für die Bezirksbauernkammern mit einer Deckelung von 100% (§ 29 Abs 5 NÖ-LWKG). Auch das Niederösterreichische Gesetz sieht einen Pflichtbeitrag des Landes nach dem Bedarf vor (§ 31 NÖ-LWKG).
- ▷ Das **Oberösterreichische Landwirtschaftskammergesetz (OÖ-LWKG)**⁵³⁵ setzt den Schwellenwert für die Pflichtmitgliedschaft mit einem Einheitswert von € 1.500 fest (§ 3 Z 1 OÖ-LWKG). Personen mit einem landwirtschaftlichen Grundstück von mindestens einem Hektar können durch Erklärung Mitglied werden (§ 3a LWKG). Der Grundbetrag wird mit € 14,50 festgelegt und der Hebesatz mit 750% gedeckelt. Die über die Umlagen hinausgehenden Erfordernisse sind durch Landesmittel zu decken (§ 41 OÖ LWKG).
- ▷ Das **Salzburger Landwirtschaftskammergesetz (S-LWKG)**⁵³⁶ räumt das Recht auf Selbstverwaltung ein (§ 1 S-LWKG). Es sieht eine doppelte Wertschwelle für die Bestimmung der Pflichtmitgliedschaft vor, nämlich mindestens einen Grundsteuermessbetrag von € 0,87 oder zwei Hektar. Grundbetrag und Hebesatz sind jeweils von der Vollversammlung der Landwirtschaftskammer festzusetzen. Eine Obergrenze für

fehlende Transparenz ist aber kein Phänomen der Landwirtschaftskammern, sondern gilt für alle Selbstverwaltungskörper, mit Ausnahme der Gemeinden.

532 LGBL 1991/127 idF LGBL 2011/4.

533 Die folgenden Landesgesetze werden nur hinsichtlich besonderer Abweichungen kommentiert.

534 LGBL 6000-12.

535 LGBL 1967/55 idF 2010/60.

536 LGBL 2000/1 idF LGBL 2009/75.

- den Hebesatz sieht das Gesetz nicht vor. Ein Pflichtzuschuss des Landes ist nicht geregelt.
- ▷ Das **Steirische Landwirtschaftskammergesetz (St-LWKG)**⁵³⁷ sieht zwei Wertschwellen für die Begründung der Pflichtmitgliedschaft vor. Die erste knüpft an die Abgabepflicht für die Bodenwertabgabe (§ 4 Abs 1 lit a St-LWKG); das bedeutet, dass mindestens ein Einheitswert von € 14.600 gegeben sein muss.⁵³⁸ Der zweite Wert betrifft alle jene Eigentümer und Pächter, die mindestens über einen Hektar Grundfläche verfügen (§ 4 Abs 1 lit b St-LWKG). Die Kammerumlage ist von der Vollversammlung der Landwirtschaftskammer festzulegen und darf 3% des Einheitswertes nicht übersteigen (§ 32 Abs 2 St-LWKG). Daneben können auch Kammerbeiträge festgesetzt werden. Ein Pflichtzuschuss des Landes ist im Gesetz nicht vorgesehen.
- ▷ Das **Tiroler Landwirtschaftskammer- und Landarbeiterkammergesetz (T-LWK- und LAKG)**⁵³⁹ legt den Schwellenwert für die Pflichtmitgliedschaft mit 5.000 m² fest (§ 4 Abs 1 lit a T-LWK- und LAKG). Der Grundbetrag wird mit € 40 bestimmt und die Festlegung des Hebesatzes erfolgt durch Beschluss der Vollversammlung. Das Gesetz sieht eine Deckelung von 1.500% vor (§ 25 Abs 1 T-LWK- und LAKG). Ein Pflichtbeitrag des Landes ist nicht vorgesehen.
- ▷ Das **Vorarlberger Landwirtschaftskammergesetz (T-LWK- und LAKG)**⁵⁴⁰ teilt die Kammer in zwei Sektionen. Die Sektion der Land- und Forstwirte vertritt die Interessen der Unternehmer und die Sektion der land- und forstwirtschaftlichen Dienstnehmer die Interessen der Arbeitnehmer (§ 1 Abs 2 V-LWKG). Die Schwellenwerte für die Pflichtmitgliedschaft werden unterschiedlich festgelegt. Solche Personen, deren Betrieb mit mehr als € 1.500 bewertet ist und dessen Ertrag überwiegend der Bestreitung seines Lebensunterhalts dient, werden von jenen unterschieden, deren Betrieb mit einem Einheitswert zwischen € 150 und € 1.500 bewertet ist und dessen Ertrag nicht überwiegend der Bestreitung des Lebensunterhalts dient. Der Hebesatz, der im Gesetz als Zuschlag auf die Grundsteuerbemessungsgrundlage bezeichnet wird, ist von der Sektion der Land- und Forstwirte festzusetzen. Der Zuschlag darf 1.200% nicht übersteigen. Im Vorarlberger Landwirtschaftskammergesetz wird keine Pflichtdeckung aus dem Landeshaushalt geregelt.

- ▷ Das **Wiener Landwirtschaftskammergesetz (V-LWKG)**⁵⁴¹ legt die Schwellenwerte für die Pflichtmitgliedschaft mit einem Hektar als Regelgröße fest, für Weinbauern und landwirtschaftliche Erwerbsgärtner gilt ein Wert von 0,4 Hektar (§ 3 Abs 1 W-LWKG). Der Beschluss über die Festsetzung der Beiträge ist der Beschlussfassung durch die Vollversammlung übertragen und in einer eigenen Beitragsordnung festzulegen (§ 24 Abs 1 W-LWKG). Die Vollversammlung kann einen jährlichen Grundbetrag, der € 145,34 nicht übersteigen darf, festlegen. Eine Regelung über die Bedeckung durch die Stadt Wien ist im Gesetz nicht vorgesehen.

Die Finanzierung der Landwirtschaftskammern ist nicht transparent. Die Rechnungsabschlüsse werden auf den Websites der meisten Kammern nicht veröffentlicht.⁵⁴² Die **Höhe der Umlagen und Grundbeträge** sind folglich durch die Organisationen nicht kundgemacht worden. Historisch wurde für die Finanzierung der Kammern von einer Deckung durch die Beiträge der Kammerangehörigen ausgegangen.⁵⁴³ Die Beiträge zu den Landwirtschaftskammern können allerdings durch den Ausweis nach dem ESVG zumindest als Gesamtsumme festgestellt werden. So weist **Eurostat** unter der Rubrik »Revenue data by individual tax« länderweise aufgeschlüsselt diverse Abgabendaten auf.⁵⁴⁴ Für Österreich wird dabei für das Jahr 2008 unter dem Code »D29AF« ein **Gesamtbetrag von € 39 Mio als »Kammerbeiträge, Landwirtschaftskammer«** ausgewiesen. Wie hoch der **öffentliche Anteil an der Finanzierung der Landwirtschaftskammern** ist, ergibt sich demgegenüber aus den **Landesvoranschlägen**; sie sind für das Jahr 2010 in folgender Tabelle – unter Angabe des konkreten Haushaltssatzes – angeführt:

Bundesland	Haushaltssatz	Betrag des Zuschusses zum eigenen Wirkungsbereich
Burgenland	1-740125-7320 001	€ 2.250.000
Kärnten	74011	€ 6.242.800
Niederösterreich	1/74000	€ 16.010.400
Oberösterreich	1/740	€ 16.500.000

541 LGBI 1957/28 idF LGBI 2010/56.

542 Kärnten veröffentlicht die Zusammenfassung des Jahresabschlusses für den Rechnungskreis Berufsvertretung.

543 Korinek, Wirtschaftliche Selbstverwaltung (1970) 81.

544 Abrufbar unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5985_en.htm (Stand: 30. 5. 2011).

537 LGBI 1970/14 idF LGBI 2010/81.

538 § 4 Abs 2 BodenwertabgabeG, BGBI 1960/285 idF BGBI I 2000/142.

539 LGBI 2006/72 idF LGBI 2011/30.

540 LBGL 1995/59 idF LGBI 2011/25.

Salzburg	1/740, 1/7400, 1/74001	€ 10.866200
Steiermark	74	€ 17.000.000
Tirol	1/740	€ 5.980.000
Vorarlberg	—	€ 2.303.000
Wien	1/7491/754	€ 550.000
		€ 77.702.400

Die gesamten **Landeszuschüsse** an die Landwirtschaftskammern betragen knapp **das Doppelte der eigenen Beiträge der Kammermitglieder**. In den Posten der Landeshaushalte wird teilweise unterschieden, ob den Zahlungen Leistungsvereinbarungen zu Grunde liegen. Solche Posten wurden nicht in die Aufstellung einbezogen. Werden die Zuschüsse zu den Landwirtschaftskammern jedoch als ein Betrag im jeweiligen Haushalt ausgewiesen, wurde dieser Ansatz in der obigen Tabelle dargestellt. Folglich kann nicht abschließend gesagt werden, wie hoch der Anteil der Finanzierung des eigenen Wirkungsbereiches der Landwirtschaftskammern durch die Landeshaushalte ist. Es ist jedoch zweifelsfrei festzuhalten, dass der **eigene Wirkungsbereich erheblich durch öffentliche Mittel finanziert** wird. Dies erstaunt, zumal die übrigen Kammern unternehmerischer Mitglieder den eigenen Wirkungsbereich regelmäßig aus den Beiträgen ihrer Mitglieder finanzieren, ohne auf öffentliche Mittel zur Deckung des Aufwandes angewiesen zu sein.⁵⁴⁵ Der Grund, warum die Landwirtschaftskammern ihren Aufwand mehrheitlich aus öffentlichen Mitteln finanzieren können, dürfte in der starken politischen Verflechtung mit den finanziierenden Ländern liegen.

D. Zwischenergebnis

Zusammenfassend lässt sich festhalten:

Die abgabenrechtliche Behandlung der Land- und Forstwirtschaft außerhalb des Bereichs der einkommensteuerlichen Vollpauschalierung zeigt keine relevanten Nachteile, die die aus der Vollpauschalierung erfließende Begünstigung in einer Gesamtbetrachtung im Lichte des Gleichheitssatzes kompensieren könnten. Im Gegenteil:

545 Die Bestimmungen über die finanzielle Gebarung der Landwirtschaftskammern schließen die Zuwendungen des Bundes, der Länder oder auch der Gemeinden als Finanzierungsgrundlagen zur Deckung des Aufwandes ein. Die Deckung der Aufwendungen der übrigen beruflichen Kammern erfolgt von Gesetzes wegen ausschließlich durch Umlagen (§ 121f WKG), Grundumlagen (§ 123 WKG) und Gebühren für Sonderleistungen (§ 125 WKG) für die Wirtschaftskammern, durch Umlagen für die Wirtschaftstreuhänderkammer (§ 168 WTBG) und Kammerumlagen durch die Ärztekammer (§ 80 Z 6 iVm §§ 131, 132 ÄrzteG).

Zahlreiche weitere Begünstigungen ergeben das Gesamtbild einer umfassenden Bevorzugung der Land- und Forstwirtschaft. Dies betrifft insbesondere folgende Regelungen:

- a) **Außerhalb des gewerblichen Grundstücks handels und der §§ 29 Z 1, 30 EStG** können im Bereich der Land- und Forstwirtschaft wegen § 4 Abs 1 letzter Satz und § 4 Abs 3 letzter Satz EStG **Umwidmungsgewinne steuerfrei realisiert werden**. Im Schrifttum wird diesbezüglich von unversteuerten Milliardenbeträgen aus Umwidmungen gesprochen; konkrete Berechnungen für den Zeitraum von 2007 bis 2011 weisen jährliche Umwidmungsgewinne von durchschnittlich € 2,7 Mrd. aus, wenngleich diese nicht zwingend im vollen Umfang sofort realisiert werden. Diese Begünstigung betrieblicher Veräußerungsgewinne kommt augenscheinlich vor allem der Land- und Forstwirtschaft zu Gute. Die deutsche Parallelregel wurde daher vom BVerfG bereits 1970 als verfassungswidrig aufgehoben.
- b) **Land- und forstwirtschaftlich genutzte Zugmaschinen und Motorkarren sind nach § 2 Abs 1 Z 7 KfzStG 1992 von der Kraftfahrzeugsteuer befreit**. Im Förderbericht des BMF wird der dadurch verursachte Einnahmenausfall mit jährlich € 110 Mio angegeben.
- c) **Das Mineralölsteuergesetz sieht in § 7a eine Steuervergütung für Agrardiesel vor**; diese beträgt derzeit € 0,299 je Liter und ist in ihrem Gesamtbetrag mit € 50 Mio gedeckelt, der auch (in der Vergangenheit: nahezu) ausgeschöpft wird. Diese Begünstigung ist zwar unionsrechtlich sowohl im Lichte der EnergiesteuerRL als auch – aufgrund einer erfolgten Notifizierung – beihilferechtlich gestattet und international nicht unüblich, aber aus national-steuerrechtlicher Sicht auch keineswegs geboten.
- d) **Auch im Bereich der Umsatzbesteuerung ist durch § 22 UStG vorgesehen, dass nicht buchführungspflichtige Unternehmer die in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb anfallende Vorsteuer und Umsatzsteuer nach Durchschnittssätzen ermitteln**. Schon aufgrund der möglichen Optionsmöglichkeit zur Regelbesteuerung kann darin kein steuerlicher Nachteil erblickt werden. Vielmehr dürften im Pauschalsatz des § 22 UStG auch Anlageinvestitionen berücksichtigt sein, sodass sich praktisch durch die Möglichkeit des Wechsels von und zur Pauschalierung unter Verzicht auf eine Vorsteuerkorrektur die – zumindest rechtspolitisch bedenkliche – Gestaltungsmöglichkeit eröffnet, große Anschaffungen, die dem Standardumsatzsteuersatz unterliegen, im Rah-

men der Normalbesteuerung mit Vorsteuerabzug durchzuführen, ohne dass bei Widerruf der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften eine Vorsteuerkorrektur zu erfolgen hat.

e) Hinzu tritt der Umstand, dass auch die Finanzierung der Selbstverwaltung im Rahmen der Landwirtschaftskammern nicht kostendeckend ausgestaltet ist. In erheblichem Ausmaß decken die Länder – und damit der Steuerzahler – den Aufwand des eigenen Wirkungsbereichs der Landwirtschaftskammern.

IV. Schlussbetrachtung

Es ist unbestritten, dass die Landwirtschaft **wichtige und unabkömmliche Aufgaben** nicht nur für die Nahrungsmittelproduktion, sondern auch für die Landschaftspflege und den gesellschaftlichen Zusammenhalt im ländlichen Raum leistet. Sie lässt sich auch nur bedingt mit marktwirtschaftlichen Grundsätzen messen, dient doch die Unterstützung durch die öffentliche Hand gerade auch dazu, Nahrungsmittel für jeden leistbar zu machen und Versorgungssicherheit herzustellen. All dies soll und kann nicht bestritten werden. Dieser Beitrag sollte jedoch aufzeigen, dass das derzeitige Besteuerungssystem dieser **Zielsetzung** nicht nachkommt. Vor allem vor dem Hintergrund, dass die landwirtschaftlichen Unternehmer einen nicht unbedeutlichen Teil ihres Einkommens aus – in diesem Beitrag keineswegs kritisierten – **öffentlichen Zuschüssen** beziehen. Zusätzlich werden durch Zahlungen aus dem Haushalt des Bundes überwiegend die Ansprüche der landwirtschaftlichen Bevölkerung an die sozialen Sicherungssysteme gedeckt.

Das **einheitswertbasierende System der Vollpauschalierung** führt nicht nur zu verfassungswidrigen **Verzerungen** im Vergleich zu anderen Erwerbstätigkeiten, sondern auch zu Verzerrungen **innerhalb der Landwirtschaft**. Das mit der Vollpauschalierung – und auch anderen steuerlichen Sonderregelungen – verfolgt **Förderungsziel** ist von einer konkreten Förderungswürdigkeit vollkommen entkoppelt, scheint dem »Gießkannenprinzip« zu folgen und hat mit der wirtschaftlichen Realität wenig zu tun. Es ist daher u.E. verfassungsrechtlich geboten, das System der Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft neu zu ordnen. In gewissen Bereichen könnte – etwa nach deutschem Vorbild⁵⁴⁶ – eine **pauschalierende Begünstigung sicherlich der Verwaltungswirtschaft** dienen. Rechtspolitisch ist es daher erforderlich, die Voraussetzungen für die Pauschalierung so zu definieren, dass nur jene Betriebe erfasst werden, bei denen die Pauschalierung tatsächlich im Wesentli-

chen Vereinfachungs-, nicht aber umfassenden Begünstigungscharakter hat. Im Hinblick auf die Land- und Forstwirtschaft könnte und müsste daher in gewissen eingeschränkten Bereichen – nach deutschem Vorbild – eine pauschalierende Begünstigung weiterhin der Verwaltungswirtschaft dienen und solcherart bäuerliche Familienbetriebe entlasten. Darüber hinaus ist aber unverständlich, warum ein transparentes Regime – beispielsweise über die **Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung** – der Landwirtschaft nicht zumutbar sein soll. Sollte dies zu einer ungerecht fertigten steuerlichen Höherbelastung der in der Landwirtschaft Tätigen führen, läge es am Gesetzgeber, über konkrete Förderungsmaßnahmen in den als konkret förderungswürdig eingestuften Bereichen zu reflektieren und außerhalb des Steuerrechts **entsprechende, zielgerichtete Maßnahmen** zu schaffen.

V. Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse

1. Die einheitswertbasierende Vollpauschalierung des land- und forstwirtschaftlichen Gewinnes dient nicht nur der Verwaltungswirtschaft, sondern wird vom Rechnungshof und im Schrifttum auch als rechtspolitisch und verfassungsrechtlich bedenkliche Begünstigung kritisiert. Die Vollpauschalierung bildet einen Fremdkörper im System der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung, dem zudem nach der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung notgedrungen ein Begünstigungscharakter innewohnt. Das Ausmaß der steuerlichen Untererfassung lässt sich freilich angesichts des tariflichen Grundfreibetrags und möglicher alternativer Gestaltungen bei mitarbeitenden Familienmitgliedern kaum beziffern. Allerdings weist das Bundesministerium für Finanzen den Einnahmenausfall aufgrund der Durchschnittssatzsteuerung für die Land- und Forstwirtschaft zB im »Förderungsbericht 2009« mit € 200 Mio jährlich aus.
2. Die historische Wurzel der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung lag in der Vermeidung einer Überbelastung der Finanzverwaltung durch Schätzungen bei mangelhaften Aufzeichnungen, der in den Jahren 1948 bis 1957 durch »Pauschalierungserlässe« begegnet wurde. In den folgenden Jahrzehnten hat sich die Vollpauschalierung einerseits zu einem komplexen System entwickelt, andererseits wurde an den verschiedenen Punkten des Systems pauschal nachjustiert. Die Rechtsentwicklung zeigt auch eine tendenzielle, wenngleich nicht konstante Anhebung der Durchschnittssätze (von 25% im Jahr 1948 auf nunmehr 39%) bei gleichzeitiger Ausdehnung jener – mittlerweile von der Buch-

546 Dazu oben Kapitel I.B. aE.

führungsgrenze entkoppelten – Einheitswertgrenze, bis zu der eine Vollpauschalierung möglich ist (von rund € 7.300 im Jahr 1948 auf nunmehr € 100.000); darüber hinaus sind seit 1994 bis zu gewissen Einheitswertgrenzen Teilpauschalierungen vorgesehen. Die Vollpauschalierung erfasst die in den Betrieben regelmäßig anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge der landwirtschaftlichen Erzeugung und der landwirtschaftlichen Dienstleistungen, wobei zB gewisse Verkäufe von Altmaschinen, Versicherungsentschädigungen, die Mineralölsteuervergütung sowie Niederlassungs-, Betriebs- und Flächenstilllegungs-, Schlacht-, Sonder-, Extensivierungs- und Alpungsprämien etc miterfasst sind. Abpauschaliert ist auch die Veräußerung von Urprodukten. Eine Reihe von Vorgängen ist von der Pauschalierung hingegen nicht erfasst; dazu gehören zB Ersätze, Abfindungen und Ablösen, Entschädigungen, Jagdpacht Erlöse, Veräußerungsgewinne und Einnahmen aus Vermietungen und Verpachtungen. Die Wertschöpfung von über die Urproduktion hinausgehenden, aber noch zur Land- und Forstwirtschaft gehörenden land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerben und die Be- oder Verarbeitung, wie zB Privatzimmervermietung, Schneeräumung und Fleischdirektvermarktung, wird außerhalb der Vollpauschalierung steuerlich erfasst (§§ 3 bis 6 LuF PauschVO 2011). Im Rahmen der Vollpauschalierung sind auch diverse Verlustentstehungsverbote vorgesehen. Vollpauschalierungen existieren außer in der Land- und Forstwirtschaft lediglich für Gaststätten- und Beherbergungsbetriebe sowie Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhändler. Die Gaststättenpauschalierung steht derzeit bereits auf dem Prüfstand: Nach einer Entscheidung des UFS Innsbruck hat nunmehr auch der VwGH die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung in mehreren Extremfällen geteilt und mit Beschluss vom 15. 9. 2011 den Antrag an den VfGH gestellt, die Kernbestimmungen dieser Verordnung wegen ihres begünstigenden Charakters als gesetzwidrig aufzuheben. Darüber hinaus hatte der UFS Innsbruck zuvor die aus der Gaststättenpauschalierung erfließenden Vorteile als unionsrechtswidrige, rückzufordernde Beihilfen beurteilt.

3. Die vom Verfassungsgerichtshof als Sachlichkeitselement akzeptierte Verwaltungökonomie findet bei einseitig widerlegbaren Typisierungen zu Gunsten des Steuerpflichtigen jedenfalls dort eine Grenze, wo Pauschalierungsvorschriften den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen und in keinem angemessenen Verhältnis zu den damit in Kauf genommenen Differenzierungen stehen, wobei ein – benachteiligendes oder begünstigendes – Abweichen

vom Durchschnitt in einer Bandbreite von etwa 10% bis 20% zulässig zu sein scheint. Das Argument der Verwaltungökonomie vermag freilich schon am Ausgangspunkt in mehrfacher Hinsicht nicht zu überzeugen. Vor allem wird bei einer einseitig widerlegbaren Typisierung im Grunde das Gegenteil einer Vereinfachung bewirkt, zumal der ökonomisch denkende Steuerpflichtige geradezu »gezwungen« ist, seinen Gewinn zum Zwecke der Vergleichsrechnung doppelt zu ermitteln. Zu einer Vereinfachung kann es bei einer einseitig widerlegbaren Typisierung somit nur dann kommen, wenn die Pauschalierung so vorteilhaft ist, dass sich ein solcher Vergleich erübrigt. Schon aus dieser Überlegung wird aber wiederum deutlich, dass die Pauschalierung zweifelsfrei eine systematische Steuerbegünstigung darstellt. Dies wird auch schon dadurch impliziert, dass selbst vor der Anhebung der Einheitswertgrenze durch die LuF PauschVO 2011 mehr als 90% aller steuerlich erfassten land- und forstwirtschaftlichen Betriebe die Pauschalierung in Anspruch genommen haben. Sowohl § 17 Abs 5 Z 2 und 3 EStG als auch die konkrete land- und forstwirtschaftliche Vollpauschalierung entsprechen nicht den verfassungsrechtlichen Vorgaben:

- a) Die Wahl des Einheitswertes als Pauschalierungsmaßstab ist nicht geeignet, eine dem tatsächlichen Gewinn nahe kommende Größe zu ermitteln. Spätestens seit der Umstellung der landwirtschaftlichen Marktordnung ab 1992 bzw 1995 und dem darauf basierenden System der Direktzahlungen stellt der – zuletzt zum 1. 1. 1988 festgestellte – Einheitswert aus rechtlicher Sicht nur mehr eine fiktive Bezugsgröße dar, der jeden signifikanten Bezug zur Ertragsrealität der landwirtschaftlichen Betriebe verloren hat. Auch die tatsächlichen, nach § 32 BewG einheitswertbestimmenden Reinerträge haben aufgrund des kollektivvertragsorientierten Ansteigens des Familienlohnansatzes im Zeitablauf keinen durchschnittlich-empirischen Bezug zu den festgestellten Einheitswerten. Insofern führt das Anknüpfen an den Einheitswert zur Ermittlung eines einkommensteuerlichen Gewinnes notwendigerweise zu zufallsabhängigen und daher willkürlichen Bemessungsgrundlagen. Dies belastet wohl bereits unmittelbar § 17 Abs 5 Z 3 EStG mit Verfassungswidrigkeit, zumal durch diesen dem Verordnungsgeber die Möglichkeit einräumt wird, die Gewinnermittlung »durch Aufstellung von Reingewinnsätzen und Reingewinnprozentsätzen vom Einheitswert« festzulegen, wodurch ein verfassungswidriger Pauschalierungsmaßstab gesetzlich vorgezeichnet wird.

- b) Die Festsetzung der Durchschnittssätze und die Subjektivierung der Bemessungsgrundlage sind vollkommen unrealistisch und belasten die Pauschalierungsverordnung mit Rechtswidrigkeit. Selbst wenn pauschalierte Gewinne und ermittelte Gewinne annähernd übereinstimmen würden, wäre dies eine eher zufällige Erscheinung. Im Ergebnis führt nämlich die mangelnde Subjektivierung des einheitswertbasierenden Anfangsbetrages systematisch zu einer weitgehenden Steuerfreistellung des Unternehmerlohnes und zu einer doppelten gewinnmindernden Berücksichtigung von Sozialversicherungsbeiträgen. Zudem zeigt sich, dass die auf historischen Einheitswerten basierende Pauschalierung völlig unempfindlich gegenüber Ertrags- und Kaufkraftänderungen ist, während die zu berücksichtigenden Ausgaben an den allgemeinen Kostensteigerungen teilhaben. Diese Effekte werden durch die gelegentliche Anpassung der Durchschnittssätze kaum bzw nicht kompensiert. Dieser theoretische Befund wird auch empirisch bestätigt: So zeigt sich, dass im Durchschnitt im Zeitraum von 1966 bis 2010 nur etwa 19,61% der errechneten, an das Ertragsteuerrecht angenäherten vollpauschierungsfähigen Gewinne auch tatsächlich durch die Vollpauschalierung erfasst wurden. Dieses Bild ändert sich auch in der jüngeren Vergangenheit nicht: Der Erfassungsgrad liegt seit 1992 bei etwa 16,84%, seit 1995 bei etwa 16,13% und seit 2006 bei nur etwa 11,14%. Diese Erfassungsgrade liegen jedenfalls weit außerhalb der vom VfGH noch als unbedenklich beurteilten Toleranzgrenze von etwa 10% bis 20%.
- c) Schließlich garantiert auch die Wahl der Einheitswertgrenze, bis zu der eine Vollpauschalierung erfolgen kann, keinesfalls, dass nur jene Betriebe von einer Vollpauschalierung profitieren können, die ohnehin kaum eine Ertragsteuerleistung zu erbringen hätten. Ungeachtet des Umstandes, dass Nebenerwerbslandwirte den Grundfreibetrag ohnehin bereits mit ihrem sonstigen Einkommen konsumieren, scheint generell das Gegenteil zu gelten: Im langjährigen Bundesdurchschnitt von 1966 bis 2010 konnte bei hypothetischer Vollausschöpfung der Einheitswertgrenze eine Vollpauschalierung bei Betrieben mit knapp 76 Hektar reduzierter landwirtschaftlicher Nutzfläche (ab 2011 sogar bis zu knapp 114 Hektar) vorgenommen werden. Empirisch bedeutet dies, dass sich im Durchschnitt von 1966 bis 2010 bei Vollausschöpfung der Einheitswertgrenze ein an das Ertragsteuerrecht angenäherter jährlicher Gewinn von rund € 47.858 aufgrund der Durchschnittssatzbesteuerung nur in einem jährlichen pauschalierten Gewinn von rund € 8.789 niedergeschlagen hätte. Auch dadurch wird die Pauschalierungsverordnung mit Rechtswidrigkeit belastet.
4. Die abgabenrechtliche Behandlung der Land- und Forstwirtschaft außerhalb des Bereichs der einkommensteuerlichen Vollpauschalierung zeigt keine relevanten Nachteile, die die aus der Vollpauschalierung erfließende Begünstigung in einer Gesamtbe trachtung im Lichte des Gleichheitssatzes kompensieren könnten. Im Gegenteil: Zahlreiche weitere Begünstigungen ergeben das Gesamtbild einer umfassenden Bevorzugung der Land- und Forstwirtschaft. Dies betrifft insbesondere folgende Regelungen:
- a) Außerhalb des gewerblichen Grundstückshandels und der §§ 29 Z 1, 30 EStG können im Bereich der Land- und Forstwirtschaft wegen § 4 Abs 1 letzter Satz und § 4 Abs 3 letzter Satz EStG Umwidmungsgewinne steuerfrei realisiert werden. Im Schrifttum wird diesbezüglich von unversteuerten Milliardenbeträgen aus Umwidmungen gesprochen; konkrete Berechnungen für den Zeitraum von 2007 bis 2011 weisen jährliche Umwidmungsgewinne von durchschnittlich € 2,7 Mrd. aus, wenngleich diese nicht zwingend im vollen Umfang sofort realisiert werden. Diese Begünstigung betrieblicher Veräußerungsgewinne kommt augenscheinlich vor allem der Land- und Forstwirtschaft zu Gute. Die deutsche Parallelregel wurde daher vom BVerfG bereits 1970 als verfassungswidrig aufgehoben.
- b) Land- und forstwirtschaftlich genutzte Zugmaschinen und Motorkarren sind nach § 2 Abs 1 Z 7 KfzStG 1992 von der Kraftfahrzeugsteuer befreit. Im Förderbericht des BMF wird der dadurch verursachte Einnahmenausfall mit jährlich € 110 Mio angegeben.
- c) Das Mineralölsteuergesetz sieht in § 7a eine Steuervergütung für Agrardiesel vor; diese beträgt derzeit € 0,299 je Liter und ist in ihrem Gesamtbetrag mit € 50 Mio gedeckelt, der auch (in der Vergangenheit: nahezu) ausgeschöpft wird. Diese Begünstigung ist zwar unionsrechtlich sowohl im Lichte der EnergiesteuerRL als auch – aufgrund einer erfolgten Notifizierung – beihilfenrechtlich gestattet und international nicht unüblich, aber aus national-steuerrechtlicher Sicht auch keineswegs geboten.
- d) Auch im Bereich der Umsatzbesteuerung ist durch § 22 UStG vorgesehen, dass nicht buchführungspflichtige Unternehmer die in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb anfallende Vorsteuer und Umsatzsteuer nach Durchschnitts-

sätzen ermitteln. Schon aufgrund der möglichen Optionsmöglichkeit zur Regelbesteuerung kann darin kein steuerlicher Nachteil erblickt werden. Vielmehr dürften im Pauschalsatz des § 22 UStG auch Anlageinvestitionen berücksichtigt sein, sodass sich praktisch durch die Möglichkeit des Wechsels von und zur Pauschalierung unter Verzicht auf eine Vorsteuerkorrektur die – zumindest rechtspolitisch bedenkliche – Gestaltungsmöglichkeit eröffnet, große Anschaffungen, die dem Standardumsatzsteuersatz unterliegen, im Rahmen der Normalbesteuerung mit Vorsteuerabzug durchzuführen, ohne dass bei Widerruf der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften eine Vorsteuerkorrektur zu erfolgen hat.

- e) Hinzu tritt der Umstand, dass auch die Finanzierung der Selbstverwaltung im Rahmen der Landwirtschaftskammern nicht kostendeckend ausgestaltet ist. In erheblichem Ausmaß decken die

Länder – und damit der Steuerzahler – den Aufwand des eigenen Wirkungsbereichs der Landwirtschaftskammern.

Korrespondenz:

*Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)
Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik
Johannes Kepler Universität Linz
Altenberger Str. 69, 4040 Linz
Tel: +43/732/2468-8205
Mail: georg.kofler@jku.at*

*Mag. Gottfried Schellmann
Müller & Schellmann Steuerberatungsgesellschaft m.b.H
Nottendorfer Gasse 11, 1030
Tel: +43/1/7985513-457
Mail: gschellmann@mueller-schellmann.com*

Anhang: Datenblätter und Berechnungen

Für die grobe Überprüfung der Angemessenheit der Einheitswerte und der Gewinnsätze kann, der Methodik Ruppes⁵⁴⁷ folgend, auf die jährlich erscheinenden, detaillierten »Buchführungsergebnisse aus der österreichischen Landwirtschaft«⁵⁴⁸ zurückgegriffen werden, in denen – zuletzt für das Jahr 2009 – die Daten der buchführenden land- und forstwirtschaftlichen Betriebe ausgewertet werden.⁵⁴⁹ Durch die folgenden Berechnungen soll ermittelt werden, in welcher Höhe sich die durch die Vollpauschalierung erfassten Erträge im Rahmen einer echten ertragsteuerlichen Gewinnermittlung nach § 4 EStG auswirken würden.⁵⁵⁰

Den »Buchführungsergebnissen« lässt sich zunächst die durchschnittliche Betriebsgröße in Hektar reduzierter landwirtschaftlicher Nutzfläche (RLN) entnehmen (Spalte 1 der untenstehenden Tabellen),⁵⁵¹ die sich grundsätzlich aus den normalertragsfähigen Flä-

chen (wie Ackerland, Gartenland, Rebflächen, zwei- und mehrmähdigen Wiesen und Kulturweiden) und den mit Reduktionsfaktoren umgerechneten extensiven Dauergrünlandflächen (einmähdige Wiesen, Hutweiden, Streuwiesen, Almen und Bergmähder) errechnet und die Vergleichsgrundlage für die meisten betriebswirtschaftlichen Kennzahlen bildet bzw. bildete. Auch der tatsächliche Gesamteinheitswert kann aus Vergleichsgründen auf die reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche (RLN) bezogen werden (Spalte 2).⁵⁵² Auf die durchschnittliche Betriebsgröße lässt sich auch der – in den »Buchführungsergebnissen« ausgewiesene – Ertrag beziehen (Spalte 3),⁵⁵³ der in untenstehender Übersicht im Zeitablauf allerdings unterschiedliche Bedeutungen hat: Der aus Gründen der internationalen Vergleichbarkeit von 1992 bis 2002 genutzte Begriff des Unternehmensertrages unterscheidet sich dabei vom bis 1991 ausgewiesenen Rohertrag dadurch, dass nicht nur alle baren und unbaren Leistungen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes erfasst sind, sondern auch die öffentlichen Transferzahlungen, die landwirtschaftlichen

547 Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 270 ff; siehe für eine detaillierte Auswertung der »Buchführungsergebnisse« des Jahres 1990 Leitner/Rosner, Fiskalische und wirtschaftspolitische Wirkungen der Pauschalierung der Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (1992) 7 ff.

548 Die »Buchführungsergebnisse« eines jeden Jahres werden von der LBG Wirtschaftsstreuhand als »Betriebswirtschaftlicher Bericht an das Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft« erstellt und im jeweiligen Folgejahr veröffentlicht; in der nachfolgenden Übersicht werden die »Buchführungsergebnisse mit »BFE« abgekürzt und das jeweilige Jahr angegeben, auf das sich der Bericht bezieht.

549 ZB für das Jahr 2005 2.344 der insgesamt 112.435 land- und forstwirtschaftlichen Betriebe.

550 Diese Betrachtung ist notwendigerweise in mehrfacher Hinsicht vergröbernd, als einerseits lediglich bundesdurchschnittliche Werte berücksichtigt werden, andererseits auf Nuancen in den Pauschalierungsvorschriften im Zeitablauf nur bedingt Rücksicht genommen werden kann. Allerdings bleibt stets zu bedenken, dass die Gefahr einer »Unterschätzung« des Erfassungsgrades aufgrund einer bundesdurchschnittlichen Betrachtung relativ gering ist, da für land- und forstwirtschaftliche Betriebe ohnehin stets der (steueroptimierende) Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 4 EStG offen steht.

551 Durchschnittliche Betriebsgröße in Hektar RLN: 1966–1976: BFE 1976, 8. – 1966–1978: BFE 1978, 8. – 1970–1983: BFE 1983, 8. – 1970–1987: BFE 1987, 11. – 1970–1984: BFE 1983, 8. – 1970–1989: BFE 1989, 11. – 1970–1990: BFE 1990, 11. – 1991–1992: BFE 1992, 50 (Sp 6). – 1991–1993: BFE 1993, 50 (Sp 6). – 1991–1998: BFE 1998, 10 (Tabelle B6). – 1991–1998: BFE 1999, 10 (Tabelle B6). – 1993–1994: BFE 1994, 30 (Sp 8). – 1993–1995: BFE 1995, 30 (Sp 8). – 1996–1998: BFE 1998, 30 (Sp 8). – 1997–1999: BFE 1999, 30 (Sp 8). – 1998–2000: BFE 2000, 30 (Sp 8). – 2001: BFE 2001, 30 (Sp 8). – 2000–2002: BFE 2002, 30 (Sp 8); siehe für 1992–2002: BFE 2002, 10 (Tabelle B14). – 2003: BFE 2003, 30 (Sp 11). – 2003–2004: BFE 2004, 28 (Sp 11). – 2004–2005: BFE 2005, 30 (Sp 11). – 2006: BFE 2006, 32 (Sp. 11). – 2006–2007: BFE 2007, 40 (Sp 11). – 2007–2008: BFE 2008, 40 (Sp 11). – 2008–2009: BFE 2009, 40 (Sp 11). – 2009–2010: BFE 2010, 30 (Sp 11).

552 Gesamteinheitswert je Hektar RLN: 1966–1969: BFE 1969, 68 (Sp 3). – 1970–1974: BFE 1974, 96 (Sp 3). – 1974–1976: BFE 1976, 54 (Sp 3). – 1976–1978: BFE 1978, 50 (Sp 3). – 1979–1980: BFE 1981, 46 (Sp 3). – 1981–1983: BFE 1983, 48 (Sp 3). – 1982–1984: BFE 1984, 48 (Sp 3). – 1985–1987: BFE 1987, 48 (Sp 3). – 1987–1989: BFE 1989, 48 (Sp 3 dividiert durch Sp 8). – 1988–1990: BFE 1990, 48 (Sp 3). – 1991–1992: BFE 1992, 50 (Sp 3 dividiert durch Sp 6). – 1991–1993: BFE 1993, 50 (Sp 3 dividiert durch Sp 6). – 1993–1994: BFE 1994, 30 (Sp 3 dividiert durch Sp 8). – 1993–1995: BFE 1995, 30 (Sp 3 dividiert durch Sp 8). – 1995–1996: BFE 1996, 30 (Sp 3 dividiert durch Sp 8). – 1997–1999: BFE 1999, 30 (Sp 3 dividiert durch Sp 8). – 1998–2000: BFE 2000, 30 (Sp 3 dividiert durch Sp 8). – 1999–2001: BFE 2001, 30 (Sp 3 dividiert durch Sp 8). – 2000–2002: BFE 2002, 30 (Sp 3 dividiert durch Sp 8). – 2003: BFE 2003, 30 (Sp 4 dividiert durch Sp 11). – 2003–2004: BFE 2004, 28 (Sp 4 dividiert durch Sp 11). – 2004–2005: BFE 2005, 30 (Sp 4 dividiert durch Sp 11). – 2005–2006: BFE 2006, 32 (Sp 4 dividiert durch Sp 11). – 2006–2007: BFE 2007, 40 (Sp 4 dividiert durch Sp 11). – 2007–2008: BFE 2008, 40 (Sp 4 dividiert durch Sp 11). – 2008–2009: BFE 2009, 40 (Sp 4 dividiert durch Sp 11). – 2009–2010: BFE 2010, 30 (Sp 4 dividiert durch Sp 11).

553 Ertrag je Hektar RLN: 1966–1976: BFE 1976, 8. – 1966–1978: BFE 1978, 8. – 1970–1984: BFE 1983, 8. – 1970–1987: BFE 1987, 11. – 1970–1989: BFE 1989, 11. – 1970–1990: BFE 1990, 11. – 1976–1978: BFE 1978, 82 (Sp 315). – 1991–1992: BFE 1992, 83 (Sp 315). – 1991–1993: BFE 1993, 83 (Sp 315). – 1994: BFE 1994, 52 (Sp 232). – 1993–1995: BFE 1995, 52 (Sp 232). – 1996–1998: BFE 1998, 51 (Sp 232); siehe auch BFE 1998, 17 (Tabelle C4), und für 1997–1998 auch BFE 1998, 25 (Tabelle 18). – 1997–1999: BFE 1999, 51 (Sp 232). – 2000: BFE 2000, 51 (Sp 232). – 2001: BFE 2001, 51 (Sp 232). – 2002: BFE 2002, 51 (Sp 232); siehe auch BFE 2002, 17 (Tabelle C4). – 2003: (Sp 595); siehe auch BFE 2003, 17 (Tabelle C4). – 2004: BFE 2004, 49 (Sp 595). – 2005: BFE 2005, 51 (Sp 595); siehe auch BFE 2005, 18 (Tabelle C4). – 2006: BFE 2006, 53 (Sp 595); siehe auch BFE 2006, 20 (Tabelle C4). – 2007: BFE 2007, 61 (Sp 595). – 2008: BFE 2008, 61 (Sp 595); siehe auch BFE 2008, 32 (Tabelle C7). – 2009: BFE 2009, 61 (Sp 595); siehe auch BFE 2009, 32 (Tabelle C7). – 2010: BFE 2010, 51 (Sp 595).

Nebenerwerbe und die bäuerliche Gästebeherbergung; seit 2003 wird der Begriff des **Ertrages** verwendet.⁵⁵⁴ Die **land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte** (früher »**landwirtschaftliches Einkommen**«; Spalte 9)⁵⁵⁵ stellen sich aus dem Blickwinkel der Erfolgsrechnung als Ertrag abzüglich des – ebenfalls in den »Buchführungsergebnissen« ausgewiesenen – Aufwandes (Spalte 4)⁵⁵⁶ dar; der Aufwand wurde bis 1991 als »**subjektiver Aufwand**« und nachfolgend von 1992 bis 2002 als **Unternehmensaufwand** definiert, wobei sich der Unternehmensaufwand aus den Kosten für familienfremde Arbeitskräfte, Ausgaben für den sachlichen Betriebsaufwand (zB Saatgut, Düngemittel etc), Schuldzinsen, Pachtzinsen und Ausgedingelasten sowie Mehr- oder Minderwerten an Zukaufsvorräten, Minderwerte bei Vieh und AfA zusammensetzt; korrespondierend zum Unternehmensertrag – und im Unterschied zum früheren »subjektiven Aufwand« – sind auch Aufwendungen für den land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb und die bäuerliche Gästebeherbergung enthalten. Der seit 2003 verwendete Begriff des **Aufwandes** korrespondiert mit jenem des **Ertrages**.⁵⁵⁷

554 So finden seither zB Investitionszuschüsse für Neuanlagen weder im Ertrag noch daraus resultierende Abschreibungen im Aufwand Berücksichtigung; siehe dazu und zu den weiteren Änderungen *LBG*, Buchführungsergebnisse 2003 (2004) 10; »Grüner Bericht 2004«, 275.

555 Land- und forstwirtschaftliche Einkünfte je Hektar RLN: 1966–1978: BFE 1978, 8, und für 1976–1978 auch BFE 1978, 82 (Sp 317). – 1970–1983: BFE 1983, 8. – 1970–1984: BFE 1984, 8. – 1970–1987: BFE 1987, 11. – 1970–1989: BFE 1989, 11, und für 1987–1989 auch BFE 1989, 80 (Sp 317). – 1970–1990: BFE 1990, 11. – 1974–1976: BFE 1976, 86 (Sp 317). – 1991–1992: BFE 1992, 82 (Sp 318). – 1991–1993: BFE 1993, 82 (Sp 318). – 1993–1994: BFE 1994, 57 (Sp 282). – 1993–1995: BFE 1995, 57 (Sp 282). – 1996–1998: BFE 1998, 57 (Sp 282). – 1998–1999: BFE 1999, 57 (Sp 282; Divergenz für 1998 gegenüber BFE 1998, 57). – 2000: BFE 2000, 57 (Sp 282). – 2001: BFE 2001, 57 (Sp 282). – 2002: BFE 2002, 57 (Sp 282). – 2003: BFE 2003, 57 (Sp 810). – 2004: BFE 2004, 55 (Sp 810). – 2005: BFE 2005, 57 (Sp 810). – 2006: BFE 2006, 67 (Sp 810). – 2007: BFE 2007, 67 (Sp 810). – 2008: BFE 2008, 67 (Sp 810). – 2009: BFE 2009, 67 (Sp 810). – BFE 2010, 57 (Sp 810).

556 Aufwand je Hektar RLN: 1966–1976: BFE 1976, 8. – 1966–1978: BFE 1978, 8. – 1970–1983: BFE 1983, 8. – 1970–1984: BFE 1984, 8. – 1970–1987: BFE 1987, 11. – 1970–1989: BFE 1989, 11, und für 1987–1989 auch BFE 1989, 75 (Sp 278). – 1970–1990: BFE 1990, 11. – 1991–1992: BFE 1992, 77 (Sp 278). – 1991–1993: BFE 1993, 77 (Sp 278). – 1994: BFE 1994, 55 (Sp 273). – 1993–1995: BFE 1995, 55 (Sp 273). – 1996–1997: BFE 1998, 55 (Sp 273); siehe auch BFE 1998, 23 (Tabelle C14). – 1997–1999: BFE 1999, 55 (Sp 273). – 2000: BFE 2000, 55 (Sp 273). – 2001: BFE 2001, 55 (Sp 273). – 2002: BFE 2002, 55 (Sp 273); siehe auch BFE 2002, 23 (Tabelle C14). – 2003: BFE 2003, 55 (Sp 695); siehe auch BFE 2003, 23 (Tabelle C14). – 2004: BFE 2004, 53 (Sp 695). – 2005: BFE 2005, 55 (Sp 695); siehe auch BFE 2005, 24 (Tabelle C14). – 2006: BFE 2006, 55 (Sp 695). – 2007: BFE 2007, 65 (Sp 695). – 2008: BFE 2008, 65 (Sp 695); siehe auch BFE 2008, 34 (Tabelle C9). – 2009: BFE 2009, 34 (Tabelle C9), und BFE 2009, 65 (Sp 695). – BFE 2010, 55 (Sp 695).

557 Siehe dazu zB *LBG*, Buchführungsergebnisse 2003 (2004) 10; »Grüner Bericht 2004«, 275.

Der bis zum Beginn der 1990er Jahre verwendete – und in den »Buchführungsergebnissen« ausgewiesene – »**objektive Aufwand**« (Spalte 7)⁵⁵⁸ ließ sich aus dem »**subjektiven Aufwand**« durch die Hinzurechnung eines **Lohnansatzes für die Besitzerfamilie** (Spalte 5),⁵⁵⁹ also eines fiktiven Lohnes für die Familienarbeitskräfte (FAK) (seit 2003: nicht entlohnte Arbeitskräfte, nAK) und die Verminderung um – die im »**subjektiven**« Aufwand aufwandserhöhend berücksichtigen – **Schuldzinsen**, **Pachtzinsen** und **Ausgedingelasten** (Spalte 6)⁵⁶⁰ errechnen. Der »**objektive Aufwand**« wurde in den »Buchführungsergebnissen« bis 1993 explizit ausgewiesen und ist auch in untenstehender Übersicht dargestellt. Die Kennzahl des »**objektiven Aufwandes**« war auch insofern von intuitiver Bedeutung, zumal solcherart der Betrieb rechnerisch so gestellt wird, als würde er ausschließlich durch familienfremde Arbeitskräfte bewirtschaftet und wäre schulden- und pachtfrei. Dies ist auch deshalb von Relevanz, weil der – den Einheitswert bestimmende –

558 Objektiver Aufwand je Hektar RLN: 1966–1976: BFE 1976, 8. – 1966–1978: BFE 1978, 8. – 1970–1983: BFE 1983, 8. – 1970–1984: BFE 1984, 8. – 1970–1987: BFE 1987, 11. – 1970–1989: BFE 1989, 11, und für 1987–1989 auch BFE 1989, 76 (Sp 285). – 1970–1990: BFE 1990, 11. – 1991–1992: BFE 1992, 78 (Sp 285). – 1991–1993: BFE 1993, 78 (Sp 285).

559 Familienlohnssatz je Hektar RLN: 1966–1969: BFE 1969, 98 (Sp 305). – 1970–1974: BFE 1974, 96 (Sp 305). – 1974–1976: BFE 1976, 82 (Sp 279). – 1976–1978: BFE 1978, 39 (Tabelle 50) und BFE 1978, 78 (Sp 279). – 1979–1980: BFE 1981, 74 (Sp 279). – 1981–1983: BFE 1983, 76 (Sp 279). – 1982–1984: BFE 1984, 76 (Sp 279). – 1985–1987: BFE 1987, 76 (Sp 279). – 1987–1989: BFE 1989, 38 (Tabelle 40) und 76 (Sp 279). – 1988–1990: BFE 1990, 76 (Sp 279). – 1991–1992: BFE 1992, 78 (Sp 279). – 1991–1993: BFE 1993, 78 (Sp 279). – 1993–1994: BFE 1994, 59 (Sp 304). – 1993–1995: BFE 1995, 59 (Sp 304). – 1996–1998: BFE 1998, 59 (Sp 304). – 1997–1999: BFE 1999, 59 (Sp 304). – 2000: BFE 2000, 59 (Sp 304). – 2001: BFE 2001, 59 (Sp 304). – 2002: BFE 2002, 59 (Sp 304). – 2003: BFE 2003, 59 (Sp 950). – 2004: BFE 2004, 57 (Sp 950). – 2005: BFE 2005, 59 (Sp 950). – 2006: BFE 2006, 61 (Sp 950). – 2007: BFE 2007, 69 (Sp 950). – 2008: BFE 2008, 69 (Sp 950). – 2009: BFE 2009, 69 (Sp 950). – 2010: BFE 2010, 59 (Sp 950).

560 Bezahlte Pachten, Mieten, Zinsen, Ausgedinge je Hektar RLN: 1966–1969: BFE 1969, 98 (Sp 307 bis 309). – 1970–1974: BFE 1974, 96 (Sp 307 bis 309). – 1974–1976: BFE 1976, 82 (Sp 275 bis 277). – 1976–1978: BFE 1978, 39 (Tabelle 49) und BFE 1978, 77 (Sp 275 bis 277). – 1979–1980: BFE 1981, 73 (Sp 275 bis 277). – 1981–1983: BFE 1983, 75 (Sp 275 bis 277). – 1982–1984: BFE 1984, 75 (Sp 275 bis 277). – 1985–1987: BFE 1987, 75 (Sp 275 bis 277). – 1987–1989: BFE 1989, 75 (Sp 275 bis 277). – 1988–1990: BFE 1990, 75 (Sp 275 bis 277). – 1991–1992: BFE 1992, 77 (Sp 275 bis 277). – 1991–1993: BFE 1993, 77 (Sp 275 bis 277). – 1994: BFE 1994, 55 (Sp 270 bis 272). – 1993–1995: BFE 1995, 55 (Sp 270 bis 272). – 1996–1998: BFE 1998, 55 (Sp 270 bis 272). – 1997–1999: BFE 1999, 55 (Sp 270 bis 272). – 2000: BFE 2000, 55 (Sp 270 bis 272). – 2001: BFE 2001, 55 (Sp 270 bis 272). – 2002: BFE 2002, 55 (Sp 270 bis 272). – 2003: BFE 2003, 55 (Sp 675 bis 685). – 2004: BFE 2004, 53 (Sp 675 bis 685). – 2005: BFE 2005, 55 (Sp 675 bis 685). – 2006: BFE 2006, 57 (Sp 675 bis 685). – 2007: BFE 2007, 65 (Sp 675 bis 685). – 2008: BFE 2008, 65 (Sp 675 bis 685). – 2009: BFE 2009, 65 (Sp 675 bis 685). – 2010: BFE 2010, 55 (Sp 675 bis 685).

Ertragswert nach § 32 BewG auf einen objektivierten Ertrag abstellt; dieser objektivierte **Reinertrag** (Spalte 8)⁵⁶¹ ergab sich dementsprechend rechnerisch bis zur Neudefinition des Ertrages ab 1992 als Differenz zwischen dem Rohertrag (bis 1991) einerseits und dem »objektiven Aufwand« andererseits. Auch nach der Umstellung der Ertragsberechnung auf den Unternehmensertrag ab 1992, der seither insbesondere öffentlicher Zuschüsse einbezieht, wiesen die Buchführungsergebnisse den Reinertrag noch bis 2002 gesondert aus; seit der Umstellung der Kennzahlenberechnung ab 2003 ist dieser Wert allerdings nicht mehr explizit angegeben und wird daher auch in untenstehender Aufstellung nicht mehr angeführt.

Wenngleich zahlreiche Unterschiede zwischen den in den »Buchführungsergebnissen« errechneten Werten und dem steuerrechtlichen Gewinnbegriff und zudem andere Unsicherheiten hinsichtlich der Vergleichbarkeit dieser Größen bestehen, können doch die auf den Hektar reduzierter landwirtschaftlicher Nutzfläche (RLN) normalisierten, in den »Buchführungsergebnissen« ausgewiesenen **land- und forstwirtschaftliche Einkünfte** als **grober Erfolgsmaßstab** für Zwecke des Ertragsteuerrechts (Spalte 9) herangezogen werden.⁵⁶² Dennoch sind mehrere Vorbehalte angebracht:

- ▷ So handelt es sich bei den in den »Buchführungsergebnissen« erfassten buchführenden Betrieben wohl um **überdurchschnittlich gut geführte Betriebe**, deren Ergebnisse womöglich für kleinere Betriebe nicht repräsentativ sind.⁵⁶³
- ▷ Von den »Buchführungsergebnissen« mit umfasst sind auch **Almen etc**, wobei die im Rahmen der Pauschalierung die Bewirtschaftung von Alpen mit einem niedrigeren Durchschnittssatz erfasst wird (so zB mit 70% des normalen Durchschnittssatzes nach § 2 Abs 2 LuF PauschVO 2006)⁵⁶⁴
- ▷ Schließlich umfassen die in den »Buchführungsergebnissen« ausgewiesenen land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte auch die Erträge aus der **Forstwirtschaft** und dem **Weinbau**, die jeweils nur bis zu einer

561 Reinertrag je Hektar RLN: 1966–1976: BFE 1976, 8. – 1966–1978: BFE 1978, 8. – 1970–1983: BFE 1983, 8. – 1970–1984: BFE 1983, 8. – 1970–1987: BFE 1987, 11. – 1970–1989: BFE 1989, 11. – 1970–1990: BFE 1990, 11. – 1991–1992: BFE 1992, 83 (Sp 332). – 1991–1993: BFE 1993, 83 (Sp 332). – 1993–1995: BFE 1995, 59 (Sp 306). – 1996–1998: BFE 1998, 59 (Sp 306). – 1997–1999: BFE 1999, 59 (Sp 306). – 2000: BFE 2000, 59 (Sp 306). – 2001: BFE 2001, 59 (Sp 306). – 2002: BFE 2002, 59 (Sp 306). – Seit der Kennzahlenumstellung 2003 wird der Reinertrag in den »Buchführungsergebnissen« nicht mehr ausdrücklich ausgewiesen.

562 Ebenso *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 270 ff.

563 So die Einschätzung von *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 273.

564 BGBl II 2005/258.

gewissen Grenze (zB nach der LuF PauschVO 2006⁵⁶⁵ € 11.000 Einheitswert einerseits bzw. Umfang 0,6 Hektar andererseits) von der Vollpauschalierung erfasst sind.

Ungeachtet dieser quantitativ nicht zur Gänze abschätzbaren **Ungenauigkeiten** wurde eine weitere Annäherung an den ertragsteuerlichen Gewinn durch folgende Anpassungen versucht, die letztlich zu einem **weiter bereinigten Ergebnis je Hektar RLN** führen (Spalte 14):

- ▷ Da bis einschließlich 1991 die öffentlichen Zuschüsse nicht im (früheren) Rohertrag bzw. landwirtschaftliches Einkommen enthalten, aber in den »Buchführungsergebnissen« zumindest grob gesondert ausgewiesen waren, wurden in untenstehender Aufstellung bis 1991 die – grundsätzlich von der Vollpauschalierung erfassten⁵⁶⁶ – **öffentlichen Zuschüsse** (Spalte 10)⁵⁶⁷ dem früheren »landwirtschaftlichen Einkommen« hinzugerechnet; seit 1992 sind die öffentlichen Zuschüsse (Subventionen) ohnehin im ausgewiesenen Unternehmensertrag (Ertrag) und den ausgewiesenen land- und forstwirtschaftlichen Einkünften enthalten.
- ▷ Zumal ab 1992 die in den »Buchführungsergebnissen« ausgewiesenen land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte auch die – seit 2006⁵⁶⁸ grundsätzlich nicht von den Vollpauschalierung erfassten – Einkünfte aus **landwirtschaftlichen Nebenerwerben, der bäuerlichen Gästebeherbergung und der Vermietung und Verpachtung** beinhalteten, wurden diese – in den »Buchführungsergebnissen« zumindest grob gesondert ersichtlichen – Einkünfte aus den land- und forstwirtschaftlichen Einkünften herausgerechnet (Spalte 11).⁵⁶⁹

565 BGBl II 2005/258.

566 Siehe zB Rz 4172 ff EStR 2000.

567 Öffentliche Zuschüsse für betriebliche Zwecke je Hektar RLN: 1966–1969: BFE 1969, 59 (Tabelle 83). – 1970–1974: BFE 1974, 59 (Tabelle 88). – 1974–1976: BFE 1976, 86 (Sp 321). – 1976–1978: BFE 1978, 82 (Sp 321) und BFE 1978, 45 (Tabelle 58). – 1979–1980: BFE 1981, 78 (Sp 318). – 1981–1983: BFE 1983, 80 (Sp 318). – 1982–1984: BFE 1984, 80 (Sp 318). – 1985–1987: BFE 1987, 80 (Sp 318). – 1987–1989: BFE 1989, 80 (Sp 318) und BFE 1989, 44 (Tabelle 48). – 1988–1990: BFE 1990, 80 (Sp 318). – 1991: BFE 1992, 82 (Sp 316), und BFE 1993, 82 (Sp 316).

568 Bis zur LuF PauschVO 2006, BGBl II 2005/258, war nach der Verwaltungspraxis die Zimmervermietung mit Frühstück bis 5 Betten mit der Vollpauschalierung abgegolten; dazu *Petschnigg*, Neue Pauschalierungsvorordnung für Land- und Forstwirte ab 2006, SWK 2005, S 755 (S 755 ff), und kritisch *Doralt*, Appartementvermietung mit Landwirtschaft, RdW 2004, 444 (444).

569 Einkünfte aus Fremdenverkehr und Nebenerwerb je Hektar RLN: Als Erträge wurden jene aus »Direktvermarktung, Heuriger« und »Gästebeherbergung, landwirtschaftlicher Nebenbetrieb« angesetzt, als Aufwand Abschreibungen für landwirtschaftliche Nebenbetriebe und Gästebeherbergung und sonstiger Aufwand betreffend »Direktvermarktung und

- ▷ Gewinnmindernd berücksichtigt wurden die in »Buchführungsergebnissen« ausgewiesenen **Beiträge zur bäuerlichen Pensions- und Krankenversicherung** in dem Umfang, in dem sie grob auf die land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte unter Herausrechnung der Einkünfte aus landwirtschaftlichen Nebenerwerben, der bäuerlichen Gästebeherbergung und der Vermietung und Verpachtung entfallen (Spalte 12).⁵⁷⁰ Dadurch sollen konsequenterweise nur jene Sozialversicherungsbeiträge gewinnmindernd berücksichtigt werden, die auf vollpauschalierungsfähige Einkünfte entfallen.
- ▷ Bei einer Gewinnermittlung nach § 4 EStG waren im historischen Zeitablauf verschiedene **Investitionsbegünstigungen** vorgesehen (zB Investitionsfreibetrag, Begünstigung von nicht entnommenen Gewinnen), die sich aus den »Buchführungsergebnissen«

Heuriger« sowie »landwirtschaftlicher Nebenbetrieb und Gästebeherbergung«; mangels Ausweises in den »Buchführungsergebnissen« konnten bei dieser Bereinigung allerdings die öffentlichen Zuschüsse und Personalkosten nicht berücksichtigt werden. – Die Angaben in den »Buchführungsergebnissen« wurden auf Hektar RLN bezogen. – 1992: BFE 1992, 72ff (Sp 245 abzgl Sp 272 abzgl – mangels konkreten Ausweises: geschätzter – 10% von Sp 269 [allgemeine Aufwendungen]). – 1993–1994: BFE 1994, 50ff (Sp 219 und 220 abzgl Sp 257, Sp 260 und 261). – 1993–1995: BFE 1995, 50ff (Sp 219 und 220 abzgl Sp 257, Sp 260 und 261). – 1996–1998: BFE 1998, 50ff (Sp 219 und 220 abzgl Sp 257, Sp 260 und 261). – 1997–1999: BFE 1999: 50ff (Sp 219 und 220 abzgl Sp 257, Sp 260 und 261). – 2000: BFE 2000, 50ff (Sp 219 und 220 abzgl Sp 257, 260 und 261). – 2001: BFE 2001, 50ff (Sp 219 und 220 abzgl Sp 257, 260 und 261). – 2002: BFE 2002, 50ff (Sp 219 und 220 abzgl Sp 257, 260 und 261). – 2003: BFE 2003, 50ff (Sp 572 und 573 abzgl Sp 648, 651 und 652). – 2004: BFE 2004, 46ff (Sp 572 und 573 abzgl Sp 648, 651 und 652). – 2005: BFE 2005, 48ff (Sp 572 und 573 abzgl Sp 648, 651 und 652). – 2006: BFE 2006, 50ff (Sp 572 und 573 abzgl Sp 648, 651 und 652). – 2007: BFE 2007, 50ff (Sp 572 und 573 abzgl Sp 648, 651 und 652). – 2008: BFE 2008, 58ff (Sp 572 und 573 abzgl Sp 648, 651 und 652). – 2009: BFE 2009, 58ff (Sp 572 und 573 abzgl Sp 648, 651 und 652). – 2010: BFE 2010, 50ff (Sp 572 und 573 abzgl Sp 648, 651 und 652).

- 570 Bäuerliche Pensions- und Krankenversicherung je Hektar RLN (ab 1992 nur der relativ nicht auf Nebenerwerbe etc entfallende Teil): 1966–1973: Mangels expliziter Daten in den »Buchführungsergebnissen« wurde aus den Folgejahren die Annahme abgeleitet, dass die bäuerliche Pensions- und Krankenversicherung 7% vom Familienlohnansatz beträgt. – 1974–1976: BFE 1976, 83 (Sp 288). – 1976–1978: BFE 1978, 79 (Sp 288). – 1977–1979: BFE 1979, 77 (Sp 288). – 1979–1980: BFE 1981, 75 (Sp 288). – 1981–1983: BFE 1983, 77 (Sp 288). – 1982–1984: BFE 1984, 77 (Sp 288). – 1985–1987: BFE 1987, 77 (Sp 288). – 1987–1989: BFE 1989, 77 (Sp 288). – 1988–1990: BFE 1990, 77 (Sp 288). – 1991–1992: BFE 1992, 79 (Sp 288). – 1991–1993: BFE 1993, 79 (Sp 288). – 1993–1995: BFE 1995, 58 (Sp 295). – 1996–1998: BFE 1998, 58 (Sp 295). – 1997–1999: BFE 1999, 58 (Sp 295). – 2000–2002: BFE 2002, 58 (Sp 295). – 2003: BFE 2003, 58 (Sp 900). – 2004–2005: BFE 2005, 58 (Sp 900). – 2006: BFE 2006, 60 (Sp 900). – 2006–2007: BFE 2007, 68 (Sp 900). – 2008: BFE 2007, 68 (Sp 900). – 2008–2009: BFE 2009, 68 (Sp 900). – 2009–2010: BFE 2010, 58 (Sp 900).

nicht abschließend herleiten lassen.⁵⁷¹ Sie wurden daher für die näherungsweise Berechnung eines ertragsteuerlichen Gewinnes pauschal und über den gesamten Zeitraum mit 5% **der Einkünfte** (Spalte 9) **ohne Nebenerwerbe etc** (Spalte 11) angenommen (Spalte 13).

Um dieses **bereinigte, an den ertragsteuerlichen Gewinn möglichst angenäherte Ergebnis mit dem pauschalierten Gewinn je Hektar reduzierter landwirtschaftlicher Nutzfläche** zu vergleichen, ist es zunächst erforderlich, das Pauschalierungsergebnis nach der jeweiligen Pauschalierungsverordnung zu ermitteln. Zur Errechnung des **Grundbetrages** (Spalte 17) bedarf es einer Multiplikation des **Einheitswertes** (Spalte 15 = Spalte 2) mit dem in den **Pauschalierungsverordnungen vorgegebenen Prozentsatz** (Spalte 16); sofern die jeweilige Verordnung gestaffelte Durchschnittssätze vorsah, wurde für die untenstehende Berechnung das arithmetische Mittel herangezogen. Von diesem Grundbetrag sind nach den Pauschalierungsvorschriften schematisch **bezahlte Pachtzinse, Schuldzinsen und Ausgedingelasten** (Spalte 18 = Spalte 6) sowie **Sozialversicherungsbeiträge** (Spalte 19 = Spalte 12) abzuziehen und **erhaltene Pachtzinsen** (Spalte 20)⁵⁷² hinzuzurechnen. Hier sind wiederum Vorbehalte zu machen:

571 Siehe zur näherungsweisen Berechnung des Investitionsfreibetrages für 1990 *Leitner/Rosner*, Fiskalische und wirtschaftspolitische Wirkungen der Pauschalierung der Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (1992) 10 und 35.

572 Erhaltene Pachtzinse je Hektar RLN: Die in den Buchführungsergebnissen bis 2002 ausgewiesenen »Zinsen und Pachte« (zB in den BFE von 1976 bis 1992 in Sp 243, nachfolgend bis 2002 in Sp 229) sind eine Sammelgröße, die wesentlich mehr Faktoren als die seit 2003 ausgewiesene Größe der »Pachte und Zinsen« beinhaltet. Da aber Vermietungs- und Verpachtungsleistungen tendenziell nicht von der Pauschalierung erfasst sind (zB Rz 4193 EStR 2000), wurde für die Jahre 2003 bis 2009 der Wert des Jahres 2002 vorgeschrieben. Das Datenmaterial für 2003 bis 2009 findet sich wie folgt: 2003–2004: BFE 2004, 48 (Sp 575). – 2004–2005: BFE 2005, 50 (Sp 575). – 2006: BFE 2006, 52 (Sp 575). – 2006–2007: BFE 2007, 60 (Sp 575). – 2008: BFE 2008, 60 (Sp 575). – 2008–2009: BFE 2009, 60 (Sp 575). – 2009–2010: BFE 2010, 50 (Sp 575). Die Daten für die Jahre 1966 bis 2002 haben folgende Quellen: 1966–1969: BFE 1969, 53 (Tabelle 78). – 1970–1973: BFE 1974, 53 (Tabelle 81). – 1974–1976: BFE 1976, 77 (Sp 243). – 1976–1978: BFE 1978, 73 (Sp 243). – 1977–1979: BFE 1979, 71 (Sp 243). – 1979–1980: BFE 1981, 69 (Sp 243). – 1981–1983: BFE 1983, 71 (Sp 243). – 1982–1984: BFE 1984, 71 (Sp 243). – 1985–1987: BFE 1987, 71 (Sp 243). – 1987–1989: BFE 1989, 71 (Sp 243). – 1988–1990: BFE 1990, 71 (Sp 243). – 1991–1992: BFE 1992, 73 (Sp 243). – 1991–1993: BFE 1993, 73 (Sp 243). – 1993–1995: BFE 1995, 51 (Sp 229). – 1996–1998: BFE 1998, 51 (Sp 229). – 1997–1999: BFE 1999, 51 (Sp 229). – 2000: BFE 2000, 51 (Sp 229). – 2001: BFE 2001, 51 (Sp 229). – 2000–2002: BFE 2002, 51 (Sp 229).

- ▷ In den Berechnungen wurden die in den »Buchführungsergebnissen« angegebenen **Ausgedingelasten** berücksichtigt, wenngleich nach den Pauschalierungsverordnungen die in Sachleistungen bestehenden Ausgedingelasten zumindest mit einem Pauschalbetrag (zB € 700 pro Person jährlich nach § 13 der LuF PauschVO 2001⁵⁷³ 2006⁵⁷⁴ und 2011⁵⁷⁵) anzusetzen sind, sofern nicht ein höherer Betrag nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird.
- ▷ Bei der Berechnung wurde nicht berücksichtigt, dass die bis zu einer gewissen Einheitswertgrenze (zB € 11.000 nach der LuF PauschVO 2006⁵⁷⁶) durch die Vollpauschalierung mitumfasste **Forstwirtschaft** historisch zum Teil mit niedrigeren, zum Teil mit höheren Durchschnittssätzen erfasst wurde.⁵⁷⁷
- ▷ Wenngleich nach den früheren Pauschalierungsverordnungen bisweilen alle geleisteten Sozialversicherungsbeiträge für familieneigene und fremde Arbeitskräfte abzugsfähig waren,⁵⁷⁸ diese Abzugsfähigkeit jedoch seit der LuF PauschVO 2006 auf Beiträge an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern eingeschränkt ist, wurden in dieser Berechnung generell nur die in den »Buchführungsergebnissen« ausgewiesenen und rechnerisch auf die vollpauschalierungsfähigen Einkünfte entfallenden **Beiträge zur bäuerlichen Pensions- und Krankenversicherung** (Spalte 12 = Spalte 19) herangezogen.
- ▷ Nicht berücksichtigt wurden die in den »Buchführungsergebnissen« nicht ausgewiesenen, aber im Rahmen der Pauschalierungsverordnungen bisweilen als abzugsfähig vorgesehenen **Beiträge zum Familienlastenausgleichsfonds**, was allerdings aufgrund ihrer vergleichsweise geringen Höhe die Vergleichbarkeit kaum beeinträchtigen dürfte;⁵⁷⁹ seit der LuF PauschVO 2011 sind diese Beträge aber ohnehin nicht mehr berücksichtigungsfähig.⁵⁸⁰

⁵⁷³ BGBI II 2001/54.

⁵⁷⁴ BGBI II 2005/258.

⁵⁷⁵ BGBI II 2010/471 idF BGBI II 2011/4.

⁵⁷⁶ BGBI II 2005/258.

⁵⁷⁷ Siehe auch *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 273.

⁵⁷⁸ Dazu zB auch *Doralt*, EStG⁹ § 21 Tz 200 mwN; dazu auch *Jilch/Kaluza*, Die Landwirtepauschalierung für die Jahre 2001 bis 2005, SWK 2001, S 275 (S 277) (zur LuF PauschVO 2001); *Petschnigg*, Neue Pauschalierungsverordnung für Land- und Forstwirte ab 2006, SWK 2005, S 755 (S 755 ff) (zur LuF PauschVO 2006); siehe auch *Renner*, Sind Sozialversicherungsbeiträge bei pauschalierter Einkunftsvermittlung aus Land- und Forstwirtschaft Betriebsausgaben? SWK 2004, S 821 (S 821 ff) (zur LuF PauschVO 2001).

⁵⁷⁹ Siehe auch *Leitner/Rosner*, Fiskalische und wirtschaftspolitische Wirkungen der Pauschalierung der Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (1992) 8.

⁵⁸⁰ Dazu zB *Jilch/Kaluza*, Die Landwirtepauschalierung für die Jahre 2011 bis 2015, SWK 2011, S 71 (S 75).

Dies ergibt den **pauschalierten landwirtschaftlichen Gewinn je Hektar reduzierter landwirtschaftlicher Nutzfläche** (Spalte 21). Dieses pauschalierte Ergebnis lässt sich schließlich in Relation zum bereinigten, dh dem Ertragsteuerrecht angenäherten Ergebnis (Spalte 22 = Spalte 14) setzen und ergibt jenen **Prozentsatz, in dem die pauschalierten Gewinne dem bereinigten Ergebnis entsprechen** (Spalte 23).

Aus diesen Daten lässt sich auch die Divergenz zwischen **den pauschalierten Gewinnen und dem bereinigten Ergebnis bei maximaler Ausschöpfung der in den Pauschalierungsverordnungen von 1966 bis 2009 festgesetzten Einheitswertgrenzen** ermitteln: Dividiert man die in den Pauschalierungsverordnungen vorgegebene **maximale Einheitswertgrenze** (Spalte 24) durch den **Einheitswert je Hektar** reduzierter landwirtschaftlicher Nutzfläche (Spalte 25 = Spalte 2) erhält man die **maximale Betriebsgröße** in Hektar RLN (Spalte 26). Multipliziert man diese mit dem nach den Pauschalierungsverordnungen ermittelten pauschalierten Gewinn je Hektar RLN (Spalte 21) erhält man den **pauschalierten Gewinn bei maximaler Ausschöpfung der Einheitswertgrenze** (Spalte 27); verfährt man ebenso hinsichtlich des bereinigten Ergebnisses je Hektar RLN (Spalte 14 = Spalte 22), so erhält man den errechneten, **an das Ertragsteuerrecht angenäherten Gewinn bei maximaler Ausschöpfung der Einheitswertgrenze** (Spalte 26). Dieses pauschalierte Ergebnis lässt sich schließlich in Relation zum bereinigten, dh dem Ertragsteuerrecht angenäherten Ergebnis vergleichen und ergibt den **Prozentsatz in dem die pauschalierten Gewinne dem bereinigten Ergebnis entsprechen** (Spalte 29 = Spalte 23). Legt man der durch die *LuF PauschVO 2011*⁵⁸¹ auf € 100.000 erhöhten Einheitswertgrenze den durchschnittlichen Einheitswert je Hektar RLN des Jahres 2010 zu Grunde, würde sogar eine **maximale Betriebsgröße von 113,62 Hektar RLN** noch von der Vollpauschalierung erfasst sein.

Alle Daten sind zur besseren Vergleichbarkeit auf den **Hektar reduzierter landwirtschaftlicher Nutzfläche (RLN)** normalisiert. Alle Geldbeträge sind **in Euro** angegeben; die in den »Buchführungsergebnissen« bis einschließlich 1999 ausgewiesenen Schillingbeträge wurden mit dem Faktor 13,7603 Schilling je Euro umgerechnet.⁵⁸²

⁵⁸¹ BGBI II 2010/471 idF II 2011/4.

⁵⁸² Siehe zum Umrechnungskurs Art 1 der Verordnung (EG) Nr 2866/98 des Rates vom 31. Dezember 1998 über die Umrechnungskurse zwischen dem Euro und den Währungen der Mitgliedstaaten, die den Euro einführen, ABl L 359/1 (31. 12. 1998).

Tabelle 1: Grunddaten je Hektar reduzierter landwirtschaftlicher Nutzfläche

Jahr	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
	Betriebs-größe in Hektar RLN	Einheitswert je Hektar RLN	Ertrag	Aufwand	Familienlohn-ansatz	Pachten, Zinsen, Aus-ge ding e	Obj. Auf-wand	Reinertrag	Einkünfte
1966	14,21	590,98	874,62	565,32	307,33	45,20	814,74	59,88	309,30
1967	14,25	593,52	941,62	616,63	319,69	50,29	873,16	68,46	324,99
1968	14,23	590,47	959,35	650,42	330,73	52,54	916,55	42,80	308,93
1969	14,21	590,47	1.024,47	684,07	338,58	55,89	956,81	67,66	340,40
1970	14,70	589,38	1.109,71	745,62	354,79	56,03	1.035,73	73,98	364,09
1971	14,87	592,21	1.170,11	796,78	399,12	59,66	1.117,71	52,40	373,32
1972	15,27	602,89	1.311,16	865,46	436,98	66,64	1.222,72	88,44	445,70
1973	15,49	607,69	1.505,71	1.014,44	491,41	74,27	1.421,70	84,01	491,27
1974	15,73	609,00	1.628,53	1.090,53	538,22	81,32	1.547,42	81,10	538,00
1975	15,87	635,02	1.754,61	1.168,14	598,02	88,52	1.677,73	76,89	586,47
1976	15,83	637,78	1.922,56	1.279,48	650,71	95,64	1.834,55	88,01	643,08
1977	15,90	702,38	2.019,65	1.371,26	724,84	103,05	1.993,05	26,60	648,39
1978	16,08	701,37	2.135,27	1.438,05	773,31	108,21	2.103,15	32,12	697,22
1979	16,12	702,75	2.134,04	1.485,14	830,72	112,06	2.203,80	-69,77	648,90
1980	16,42	712,70	2.399,15	1.609,27	890,53	122,82	2.376,98	22,17	789,88
1981	17,89	822,58	2.514,41	1.731,94	914,44	138,22	2.508,16	6,25	782,47
1982	18,11	823,89	2.654,38	1.820,38	971,13	155,01	2.636,50	17,88	833,99
1983	18,13	861,68	2.629,96	1.867,47	999,11	153,19	2.713,39	-83,43	762,48
1984	18,47	854,92	2.845,87	1.949,30	1.022,58	152,03	2.819,78	26,09	896,64
1985	18,48	853,03	2.737,00	1.966,89	1.077,81	156,68	2.888,09	-151,09	770,11
1986	18,69	848,24	2.789,69	1.950,68	1.108,41	159,30	2.899,94	-110,24	839,01
1987	19,01	849,62	2.807,71	1.955,63	1.131,95	158,57	2.929,08	-121,36	852,09
1988	19,30	857,90	2.886,49	1.961,00	1.166,62	157,41	2.970,28	-83,79	925,49
1989	19,56	857,18	2.979,30	2.025,83	1.185,95	158,94	3.052,84	-73,54	953,47
1990	19,53	858,41	3.254,29	2.130,84	1.236,60	166,78	3.200,80	53,49	1.123,45
1991	18,43	858,77	3.105,09	2.098,65	1.266,47	180,66	3.184,31	-52,76	1.006,45
1992	18,24	857,25	3.185,76	2.143,27	1.384,27	185,17	3.342,08	-156,32	1.042,49
1993	18,45	866,17	3.057,35	2.140,72	1.420,90	186,84	3.374,93	-317,58	916,62
1994	18,83	861,04	3.126,90	2.134,26	1.442,05	191,81	—	-270,34	992,57
1995	19,32	858,76	3.143,14	1.991,36	1.422,06	183,56	—	-86,92	1.151,57
1996	19,92	882,51	3.157,55	2.080,22	1.399,17	176,57	—	-145,13	1.077,30
1997	20,16	876,69	3.199,26	2.174,78	1.397,06	168,34	—	-204,21	1.024,69
1998	20,48	877,18	3.069,79	2.129,80	1.383,25	170,68	—	-272,31	940,31
1999	20,78	878,16	3.011,48	2.120,38	1.383,11	166,82	—	-325,07	891,11
2000	21,13	873,17	3.100,14	2.173,07	1.348,89	175,77	—	-246,14	927,02
2001	21,51	871,69	3.321,01	2.255,74	1.346,12	179,82	—	-100,93	1.065,27
2002	21,86	875,11	3.264,73	2.286,28	1.349,50	182,11	—	-188,88	978,45
2003	21,75	855,17	2.997,75	2.146,62	1.358,57	194,57	—	—	851,13
2004	22,00	863,64	3.055,05	2.174,05	1.366,73	192,41	—	—	880,95
2005	22,42	869,76	3.019,13	2.157,54	1.339,88	194,78	—	—	885,06
2006	22,63	870,53	3.226,07	2.242,29	1.353,34	197,44	—	—	983,78
2007	22,89	878,11	3.462,30	2.349,93	1.367,28	214,90	—	—	1.112,36
2008	23,29	871,62	3.698,07	2.560,93	1.372,05	232,72	—	—	1.137,10
2009	23,40	871,79	3.339,36	2.527,44	1.448,80	224,36	—	—	811,97
2010	23,86	880,13	3.517,35	2.559,14	1.451,47	221,79	—	—	958,21

Tabelle 2: Ergebnisbereinigung je Hektar reduzierter landwirtschaftlicher Nutzfläche

Jahr	Einkünfte	Öffentliche Zuschüsse	Einkünfte aus Nebenerwerb etc	Sozialversicherung	Investitionsbegünstigungen	(14)
						(9)
(10)	(11)	(12)	(13)			
1966	309,30	14,53	—	21,51	15,46	286,85
1967	324,99	13,95	—	22,38	16,25	300,32
1968	308,93	12,94	—	23,15	15,45	283,27
1969	340,40	12,21	—	23,70	17,02	311,89
1970	364,09	14,17	—	24,84	18,20	335,22
1971	373,32	12,35	—	27,94	18,67	339,07
1972	445,70	13,37	—	30,59	22,29	406,20
1973	491,27	17,59	—	34,40	24,56	449,89
1974	538,00	15,12	—	37,06	26,90	489,15
1975	586,47	21,15	—	41,35	29,32	536,94
1976	643,08	22,17	—	46,15	32,15	586,95
1977	648,39	23,98	—	59,88	32,42	580,07
1978	697,22	26,31	—	69,55	34,86	619,12
1979	648,90	28,49	—	74,71	32,44	570,23
1980	789,88	27,47	—	80,59	39,49	697,26
1981	782,47	32,92	—	83,72	39,12	692,55
1982	833,99	33,94	—	89,17	41,70	737,06
1983	762,48	36,92	—	95,13	38,12	666,15
1984	896,64	34,88	—	103,49	44,83	783,20
1985	770,11	36,99	—	109,23	38,51	659,37
1986	839,01	34,66	—	113,44	41,95	718,28
1987	852,09	38,15	—	118,17	42,60	729,47
1988	925,49	39,68	—	125,29	46,27	793,61
1989	953,47	42,80	—	128,99	47,67	819,60
1990	1.123,45	53,27	—	130,96	56,17	989,59
1991	1.006,45	159,88	—	127,18	50,32	988,83
1992	1.042,49	—	55,09	127,61	49,37	810,41
1993	916,62	—	61,45	134,38	42,76	678,03
1994	992,57	—	66,00	143,07	46,33	737,17
1995	1.151,57	—	67,71	148,02	54,19	881,65
1996	1.077,30	—	60,56	161,18	50,84	804,72
1997	1.024,69	—	60,56	167,46	48,21	748,46
1998	940,31	—	59,97	169,69	44,02	666,64
1999	891,11	—	70,29	170,36	41,04	609,42
2000	927,02	—	68,29	171,24	42,94	644,56
2001	1.065,27	—	70,06	175,90	49,76	769,55
2002	978,45	—	77,36	175,59	45,05	680,45
2003	851,13	—	80,55	173,08	38,53	558,97
2004	880,95	—	80,68	177,18	40,01	583,08
2005	885,06	—	74,26	198,70	40,54	571,55
2006	983,78	—	69,77	206,67	45,70	661,64
2007	1.112,36	—	71,91	216,49	52,02	771,94
2008	1.137,10	—	73,68	222,46	53,17	787,79
2009	811,97	—	77,74	223,40	36,71	474,12
2010	958,21	—	83,61	226,08	43,73	604,79

Tabelle 3: Vergleich zwischen pauschaliertem und bereinigtem Ergebnis je Hektar reduzierter landwirtschaftlicher Nutzfläche

Jahr	(15)	(16)	(17)	(18)	(19)	(20)	(21)	(22)	(23)
	Einheitswert	Durchschnittssatz	Grundbeitrag	Pachten, Zinsen, Ausgedinge	Sozialversicherung	Erhalt. Pachten	Pausch. Gewinn	Ber. Ergebnis	Verhältnis
1966	590,98	18%	106,38	45,20	21,51	45,34	85,00	286,85	29,63%
1967	593,52	19%	110,79	50,29	22,38	48,81	86,93	300,32	28,95%
1968	590,47	20%	116,13	52,54	23,15	49,73	90,16	283,27	31,83%
1969	590,47	20%	116,13	55,89	23,70	53,11	89,65	311,89	28,74%
1970	589,38	20%	115,91	56,03	24,84	57,53	92,57	335,22	27,61%
1971	592,21	21%	124,36	59,66	27,94	60,66	97,42	339,07	28,73%
1972	602,89	21%	126,61	66,64	30,59	67,97	97,35	406,20	23,97%
1973	607,69	21%	127,61	74,27	34,40	78,05	97,00	449,89	21,56%
1974	609,00	21%	127,89	81,32	37,06	84,42	93,93	489,15	19,20%
1975	635,02	26%	161,93	88,52	41,35	90,96	123,02	536,94	22,91%
1976	637,78	26%	162,63	95,64	46,15	99,66	120,51	586,95	20,53%
1977	702,38	28%	196,67	103,05	59,88	104,70	138,43	580,07	23,86%
1978	701,37	31%	217,42	108,21	69,55	110,69	150,35	619,12	24,29%
1979	702,75	32%	224,88	112,06	74,71	110,63	148,73	570,23	26,08%
1980	712,70	30%	213,81	122,82	80,59	124,37	134,77	697,26	19,33%
1981	822,58	31%	255,00	138,22	83,72	130,34	163,40	692,55	23,59%
1982	823,89	31%	255,41	155,01	89,17	137,60	148,82	737,06	20,19%
1983	861,68	31%	267,12	153,19	95,13	136,33	155,13	666,15	23,29%
1984	854,92	31%	265,03	152,03	103,49	147,53	157,03	783,20	20,05%
1985	853,03	31%	264,44	156,68	109,23	141,88	140,41	659,37	21,29%
1986	848,24	31%	262,95	159,30	113,44	144,61	134,83	718,28	18,77%
1987	849,62	31%	263,38	158,57	118,17	145,55	132,19	729,47	18,12%
1988	857,90	31%	265,95	157,41	125,29	149,63	132,88	793,61	16,74%
1989	857,18	31%	265,72	158,94	128,99	154,44	132,24	819,60	16,13%
1990	858,41	31%	266,11	166,78	130,96	168,70	137,06	989,59	13,85%
1991	858,77	31%	266,22	180,66	127,18	160,96	119,34	988,83	12,07%
1992	857,25	31%	265,75	185,17	127,61	165,14	118,11	810,41	14,57%
1993	866,17	31%	268,51	186,84	134,38	158,49	105,78	678,03	15,60%
1994	861,04	31%	266,92	191,81	143,07	162,09	94,13	737,17	12,77%
1995	858,76	31%	266,22	183,56	148,02	162,94	97,57	881,65	11,07%
1996	882,51	31%	273,58	176,57	161,18	163,68	99,50	804,72	12,37%
1997	876,69	31%	271,77	168,34	167,46	165,84	101,82	748,46	13,60%
1998	877,18	31%	271,93	170,68	169,69	159,13	90,69	666,64	13,60%
1999	878,16	31%	272,23	166,82	170,36	156,11	91,16	609,42	14,96%
2000	873,17	31%	270,68	175,77	171,24	160,71	84,38	644,56	13,09%
2001	871,69	41%	357,39	179,82	175,90	172,16	173,82	769,55	22,59%
2002	875,11	41%	358,80	182,11	175,59	169,24	170,33	680,45	25,93%
2003	855,17	41%	350,62	194,57	173,08	167,93	150,90	558,97	27,00%
2004	863,64	41%	354,09	192,41	177,18	167,93	152,43	583,08	26,14%
2005	869,76	41%	356,60	194,78	198,70	167,93	131,05	571,55	22,93%
2006	870,53	39%	339,51	197,44	206,67	167,93	103,33	661,64	15,62%
2007	878,11	39%	342,46	214,90	216,49	167,93	79,01	771,94	10,23%
2008	871,62	39%	339,93	232,72	222,46	167,93	52,69	787,79	6,69%
2009	871,79	39%	340,00	224,36	223,40	167,93	60,17	474,12	12,69%
2010	880,13	39%	343,25	221,79	226,08	167,93	63,31	604,79	10,47%
Durchschnitte							115,99	631,45	19,61%

Tabelle 4: Vergleich zwischen pauschaliertem und bereinigtem Ergebnis bei maximaler Ausschöpfung der Einheitswertgrenze

Jahr	(24)	(25)	(26)	(27)	(28)	(29)
	Maximaler Einheitswert	Einheitswert je Hekar RLN	Maximale Größe in Hektar RLN	Pauschaliertes Ergebnis bei maximaler Ausschöpfung	Bereinigtes Ergebnis bei maximaler Ausschöpfung	Verhältnis
1966	43.603,70	590,98	73,78	6.271,41	21.164,69	29,63%
1967	43.603,70	593,52	73,47	6.386,77	22.063,30	28,95%
1968	43.603,70	590,47	73,85	6.658,16	20.918,40	31,83%
1969	43.603,70	590,47	73,85	6.619,99	23.031,72	28,74%
1970	43.603,70	589,38	73,98	6.848,62	24.800,67	27,61%
1971	43.603,70	592,21	73,63	7.172,75	24.965,30	28,73%
1972	43.603,70	602,89	72,32	7.040,49	29.378,05	23,97%
1973	50.870,98	607,69	83,71	8.119,88	37.661,44	21,56%
1974	50.870,98	609,00	83,53	7.845,82	40.859,78	19,20%
1975	50.870,98	635,02	80,11	9.855,02	43.014,45	22,91%
1976	50.870,98	637,78	79,76	9.612,30	46.816,55	20,53%
1977	50.870,98	702,38	72,43	10.025,98	42.012,12	23,86%
1978	50.870,98	701,37	72,53	10.905,42	44.905,73	24,29%
1979	50.870,98	702,75	72,39	10.766,73	41.278,36	26,08%
1980	50.870,98	712,70	71,38	9.619,37	49.768,96	19,33%
1981	65.405,55	822,58	79,51	12.992,38	55.066,00	23,59%
1982	65.405,55	823,89	79,39	11.814,57	58.512,50	20,19%
1983	65.405,55	861,68	75,90	11.775,14	50.563,67	23,29%
1984	65.405,55	854,92	76,50	12.013,79	59.918,58	20,05%
1985	65.405,55	853,03	76,67	10.765,98	50.556,69	21,29%
1986	65.405,55	848,24	77,11	10.396,07	55.384,86	18,77%
1987	65.405,55	849,62	76,98	10.176,35	56.156,41	18,12%
1988	65.405,55	857,90	76,24	10.130,89	60.503,60	16,74%
1989	65.405,55	857,18	76,30	10.090,12	62.538,69	16,13%
1990	65.405,55	858,41	76,19	10.443,41	75.400,50	13,85%
1991	65.405,55	858,77	76,16	9.089,17	75.310,58	12,07%
1992	65.405,55	857,25	76,30	9.011,16	61.832,18	14,57%
1993	65.405,55	866,17	75,51	7.987,25	51.199,23	15,60%
1994	65.405,55	861,04	75,96	7.150,02	55.996,20	12,77%
1995	65.405,55	858,76	76,16	7.431,33	67.149,39	11,07%
1996	65.405,55	882,51	74,11	7.374,59	59.640,68	12,37%
1997	65.405,55	876,69	74,61	7.596,00	55.839,23	13,60%
1998	65.405,55	877,18	74,56	6.762,24	49.706,63	13,60%
1999	65.405,55	878,16	74,48	6.789,52	45.389,42	14,96%
2000	65.405,55	873,17	74,91	6.320,65	48.281,33	13,09%
2001	65.500,00	871,69	75,14	13.061,33	57.825,18	22,59%
2002	65.500,00	875,11	74,85	12.748,59	50.929,83	25,03%
2003	65.500,00	855,17	76,59	11.557,74	42.812,77	27,00%
2004	65.500,00	863,64	75,84	11.560,75	44.221,77	26,14%
2005	65.500,00	869,76	75,31	9.868,97	43.042,39	22,93%
2006	65.500,00	870,53	75,24	7.774,70	49.782,78	15,62%
2007	65.500,00	878,11	74,59	5.893,24	57.580,34	10,23%
2008	65.500,00	871,62	75,15	3.959,41	59.200,45	6,69%
2009	65.500,00	871,79	75,13	4.521,01	35.621,74	12,69%
2010	65.500,00	880,13	74,42	4.711,52	45.008,79	10,47%
Durchschnitte			75,70	8.789,26	47.858,04	19,61%