



AK



ÖSTERREICH

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, StB Mag. Gottfried Schellmann

VERFASSUNGSRECHTLICHE ASPEKTE DER LAND- UND FORSTWIRTSCHAFTLICHEN VOLLPAUSCHALIERUNG

www.arbeiterkammer.at

Studie im Auftrag der Bundesarbeitskammer
Mai 2011



GERECHTIGKEIT MUSS SEIN

Verfassungsrechtliche Aspekte der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung

Univ.-Prof. DDr. *Georg Kofler*, LL.M. (NYU), Linz
StB Mag. *Gottfried Schellmann*, Wien

Mai 2011

Kurzfassung

1. 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. Selbst das Bundesministerium für Finanzen weist den Einnahmenausfall aufgrund der Durchschnittssatzbesteuerung 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 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.
3. 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:

- a) Nach § 17 Abs 4 EStG ist die Festlegung von Durchschnittssätzen nur für „Gruppen von Steuerpflichtigen“ gestattet, wobei nur „Gruppen“ in Betracht, bei denen die steuerlichen Verhältnisse vergleichbar sind und daher eine durchschnittliche Betrachtung zulassen. Durch die in der Pauschalierungsverordnung erfolgende Einbeziehung der gesamten Land- und Forstwirtschaft ohne Differenzierung nach den unterschiedlichen Nutzungsarten (zB Gartenbau, Ackerbau, Obstbau etc) und Ertrags-

strukturen wird diesem gesetzlichen Erfordernis nicht Rechnung getragen. Dadurch wird die Pauschalierungsverordnung mit Rechtswidrigkeit belastet.

- b) 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 Anstiegens 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 Ordnungsgeber die Möglichkeit einräumt wird, die Gewinnermittlung „durch Aufstellung von Reingewinnsätzen und Reingewinnprozentsätzen vom Einheitswert“ festzulegen, wodurch ein verfassungswidriger Pauschalierungsmaßstab gesetzlich vorgezeichnet wird.
- c) Die Festsetzung der Durchschnittssätze und die Subjektivierung der Bemessungsgrundlage sind vollkommen unrealistisch und belasten die 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 2009 nur etwa 19,8% der errechneten, an das Ertragsteuerrecht angenäherten vollpauschalierungsfähigen 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 16,15%, seit 1995 bei etwa 16,5% und seit 2006 bei nur etwa 11,31%. Diese Erfassungsgrade liegen jedenfalls weit außerhalb der vom VfGH noch als unbedenklich beurteilten Toleranzgrenze von etwa 10% bis 20%.
- d) 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 2009 konnte bei hypothetischer Vollausschöpfung der Einheitswertgrenze eine Vollpauschalierung bei Betrieben mit mehr als 75 Hektar reduzierter landwirtschaftlicher Nutzfläche (ab 2011 sogar bis zu rund 114 Hektar) vorgenommen werden. Empirisch bedeutet dies, dass sich im Durchschnitt von 1966 bis 2009 bei Vollausschöpfung der Einheitswertgrenze ein an das Ertragsteuerrecht angenäherter

jährlicher Gewinn von rund €47.900 aufgrund der Durchschnittssatzbesteuerung nur in einem jährlichen pauschalierten Gewinn von rund €8.900 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 Gesamtbetrachtung 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 EStG Umwidmungsgewinne steuerfrei realisiert werden. Im Schrifttum wird diesbezüglich von un versteuerten Milliardenbeträgen aus Umwidmungen gesprochen. 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, aber aus nationalsteuerrechtlicher Sicht 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 Pauschalersatz 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. Zu rund zwei Dritteln decken die Länder – und damit im Grunde der Steuerzahler – den Aufwand des eigenen Wirkungsbereichs der Landwirtschaftskammern.

Verfassungsrechtliche Aspekte der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), Linz
StB Mag. Gottfried Schellmann, Wien

Gliederung

Kurzfassung	2
Gliederung	5
I. Problemstellung und Gang der Untersuchung	6
A. Grundlegung	6
B. Rechtspolitische Einordnung der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung	7
C. Gang der Untersuchung	12
II. System und historische Entwicklung der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung	13
A. Erste Republik und Deutsches Reich (1918 – 1945)	13
B. Zweite Republik	13
1. Nachkriegszeit und „Pauschalierungserlasse (1945 – 1957)“	13
2. EStG 1953 idF EStG-Novelle 1957 (1958 – 1967)	17
3. EStG 1967 (1968 – 1972)	20
4. EStG 1972 (1973 – 1988)	20
5. EStG 1988 (1989 – 2011)	22
C. Zwischenergebnis	29
III. Verfassungsrechtliche Beurteilung der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung	29
A. Grundlegung	29
B. Verfassungswidriges Missverhältnis zwischen tatsächlichem und pauschalierem Gewinn bei der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung	31
1. Überblick	31
2. Unsachlichkeit der Wahl des Pauschalierungsmaßstabes	34
3. Unsachlichkeit der Subjektivierung und der Festsetzung der Durchschnittssätze	39
4. Unsachliche Anwendungsgrenze der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung	45
5. Zwischenergebnis	46
C. Vorteilskompensation durch steuerliche Gesamtschau?	48
1. Überblick	48
2. Steuerneutralität von realisierten Umwidmungsgewinnen	50
3. Kraftfahrzeugsteuerbefreiung und Mineralölsteuerrückvergütung	52
4. Umsatzsteuerpauschalierung	55
a. Einleitung	55
b. Historische Entwicklung der landwirtschaftlichen Umsatzsteuerpauschalierung	56
c. Umsatzsteuerpauschalierung im Umsatzsteuergesetz 1994 und Schranken der MwStSystRL	59
5. Exkurs: Die Kammerumlagen und -beiträge zur Finanzierung der Landwirtschaftskammern	60
D. Zwischenergebnis	63
Anhang: Datenblätter und Berechnungen	65

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 ergehenden 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 Einheitswertgrenze durch die LuF PauschVO 2011² nahmen somit **mehr als 90%** aller steuerlich erfassten land- und forstwirtschaftlichen Betriebe die Vollpauschalierung in Anspruch.³

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 Finanzen (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.⁴ Basierend auf der Verordnungsermächtigung des § 17 Abs 4 EStG besteht derzeit die **Pauschalierungsverordnung für die die Land- und Forstwirtschaft 2011 (LuF PauschVO 2011)**,⁵ die ab 2011 die gleich strukturierte LuF PauschVO 2006⁶ 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.⁷

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;⁸ dementsprechend stellt die Pauschalierung nach der Rechtsprechung des VwGH eine **besondere Art der Gesamtschätzung nach äußeren Betriebs-**

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

² BGBl II 2010/471 idF II 2011/4.

³ Siehe zB *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte² (2002) 27; *Krimberger* in *Trauner/Wakounig* (Hrsg), Handbuch der Land- und Forstwirtschaft (2010) Rz 6/96. weiters zB Tz 30.11.1 des Tätigkeitsberichts des Rechnungshofs für das Verwaltungsjahr 1990, III-54 BlgNR XVIII. GP, 75 f, 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“.

⁴ 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).

⁵ BGBl II 2010/471 idF II 2011/4.

⁶ BGBl II 2005/259.

⁷ Siehe dazu ausführlich die Diskussion in Kapitel II zur historischen Entwicklung.

⁸ Siehe VwGH 19. 6. 2002, 99/15/0264; weiters zB *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, ESt-HB (1985) § 17 Tz 13.

merkmalen dar.⁹ 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.¹⁰ Nach *Ruppe* kann solcherart die Verordnungsermächtigung nur dann verfassungskonform ausgefüllt werden, wenn eine **ungefähre Vorstellung über den tatsächlichen Gewinn des betreffenden Steuerpflichtigen** besteht.¹¹ Schon 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 Einkommenssteuer zahlten, wie hoch die entsprechenden Einkünfte waren und wie hoch das Steueraufkommen war.¹²

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**.¹³ So dienen die Durchschnittssätze „nur der vereinfachten Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen“;¹⁴ materiell dürfe jedoch bei ihrer Anwendung „weder eine Steuerbegünstigung noch eine steuerliche Benachteiligung bewirkt werden“.¹⁵ *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.¹⁶

Zunehmend wurde freilich der – auch vom BMF sowohl gegenüber dem Rechnungshof¹⁷ als auch in den Förderungsberichten¹⁸ zugestandene – erhebliche **Begünstigungscharakter** dieser Regelungen ersichtlich, die sich realpolitisch allerdings als kaum veränderbar darstellten und darstellen.¹⁹ So konnte der **Rechnungshof** mit seiner Kritik an der land- und forst-

⁹ VwGH 28. 4. 1967, 89/67; VwGH 7. 7. 1967, 49/67; VwGH 19. 10. 1971, 13/70.

¹⁰ *Stoll*, Gewinnrealisierung ohne Umsatzakt, in: *Ruppe* (Hrsg), Gewinnrealisierung im Steuerrecht (1981) 207 (237).

¹¹ *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 140; ebenso UFS Innsbruck 30. 3. 2011, RV/0688-I/10.

¹² 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).

¹³ 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).

¹⁴ oV, ÖStZ 1961, 230 (230)

¹⁵ oV, ÖStZ 1961, 230 (230)

¹⁶ *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, ESt-HB (1985) § 17 Tz 5.

¹⁷ 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 Vereinfachungscharakters 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.

¹⁸ 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).

¹⁹ Siehe zB die Ausführungen von *Nolz* und *Quantschnigg* im Rahmen der Diskussion des Österreichischen Juristentages, ÖJT 1991/III (1992) 62 bzw 78.

wirtschaftlichen Vollpauschalierung bereits 1955 wegen des Widerstandes der Landwirtschaftskammern nicht durchdringen.²⁰ Aber auch die umfassende Kritik des Rechnungshofes in seinem **Tätigkeitsbericht für das Verwaltungsjahr 1990**,²¹ die auch in den Berichten für die Verwaltungsjahre 1993,²² 1994,²³ 1995,²⁴ 1996,²⁵ 1997²⁶ und – letztmals – 1998²⁷ 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“²⁸ und „[e]ine gänzliche Verwirklichung der Anregung des RH [...] nicht möglich gewesen“ sei.²⁹

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“,³⁰ einem „krasse[n] Mißverhältnis zwischen den laut Durchschnittssätzen ermittelten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und den tatsächlichen Einkünften“³¹ bzw. „zu einer exorbitanten Begünstigung“³² führen und solcherart „einer Förderung entsprechen“.³³ Die populäre Literatur spricht gar von einer „Steuerose Landwirtschaft“.³⁴

Hinzu tritt, dass die land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnungen dem Steuerpflichtigen die **Wahlfreiheit der Gewinnermittlung nach § 4 EStG**³⁵ und somit die Möglichkeit offen halten, „die jeweils steuerlich günstigere Variante zu wählen“.³⁶ 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**“,³⁷ wobei „jede Pauschalierungsregelung **zwangsläufig Elemente einer Begünstigung**“³⁸ bzw. eine „bewusst in Kauf genommene Unterbesteuerung“³⁹ 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*⁴⁰ referierte einen steuerlichen Erfassungsgrad von einem Zwanzigstel des

²⁰ Tz 265 des Tätigkeitsberichts des Rechnungshofes für das Verwaltungsjahr 1955, 1 BlgNR VIII. GP, 1 (31), wonach das vom Rechnungshof kritisierte „krasse Mißverhältnis“ zwischen pauschalieren 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.

²¹ III-54 BlgNR XVIII. GP.

²² Reihe Bund 1994/9, 128.

²³ III-57 BlgNR XIX. GP, 104 = Reihe Bund 1995/7, 104.

²⁴ III-60 BlgNR XX. GP, 56 = Reihe Bund 1996/11, 56

²⁵ III-106 BlgNR XX. GP, 98 = Reihe Bund 1997/5, 98.

²⁶ Reihe Bund 1998/5, 98.

²⁷ III-11 BlgNR XX. GP, 86 = Reihe Bund 1999/3, 86.

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

²⁹ Reihe Bund 1998/5, 98; ebenso auch III-11 BlgNR XX. GP, 86 = Reihe Bund 1999/3, 86.

³⁰ Siehe *Kausel*, Die sozialen Aspekte der Besteuerung, in: *Weber/Kausel/Schwab/Taus* (Hrsg), Untersuchungen über Zentralprobleme der österreichischen Bundesfinanzen (1966) 36 (40).

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

³² *Fellner*, Perpetuierung der land- und forstwirtschaftlichen Einheitswerte verfassungswidrig? RdW 2010, 252 (253).

³³ *Prodingner*, Basispauschalierung und Pauschalierungsverordnungen im Lichte der Steuergerechtigkeit, SWK 2010, S 819 (S 822).

³⁴ *Weiss*, Schwarzbuch Landwirtschaft (2010) 121.

³⁵ 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.

³⁶ VwGH 21. 9. 2006, 2006/15/0041, ÖStZB 2007, 115.

³⁷ VwGH 27. 2. 2003, 99/15/0143, ÖStZB 2003/385 (zur Basispauschalierung); VwGH 4. 3. 2009, 2008/15/0333, ÖStZB 2009, 534.

³⁸ VwGH 4. 3. 2009, 2008/15/0333, ÖStZB 2009, 534.

³⁹ VwGH 28.4.1967, 89/67, ÖStZB 1967, 134; VwGH 7. 7. 1967, 49/67, ÖStZB 1968, 11.

⁴⁰ ÖJT 1991/III (1992) 61.

Einkommens, *Fellner*⁴¹ 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 Einnahmehausfall aufgrund der Durchschnittssatzbesteuerung für die Land- und Forstwirtschaft mit **€200 Mio jährlich** aus,⁴² wies aber in der Vergangenheit auch darauf hin, dass offenbar „[n]eben Förderungsgedanken auch Gesichtspunkte einer Vereinfachung“ eine Rolle spielen.⁴³

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 [...].⁴⁴

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 2009.⁴⁵ Bezogen auf die von der „Statistik Austria“ für das Jahr 2007 ausgewiesenen 179.849 land- und forstwirtschaftliche 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 €175.⁴⁶

Eine weitere Größenordnung wird durch eine parlamentarische Anfragebeantwortung⁴⁷ nahegelegt, in der das – im Rahmen der Landwirtschaftlichen Gesamtrechnung (LGR) ermittelte⁴⁸ – **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 entlohnten Familienarbeitskräfte) und des beim Betrieb verbleibenden Gewinnes des Sektors“.⁴⁹ Setzt man diesen Nettounternehmensgewinn⁵⁰ – wie eine weitere parlamentarische Anfragebeantwortung nahelegt⁵¹ – in **Relation zum ertragsteuerlichen Einkommen**⁵² und der **Einkommensteuerleistung**⁵³ jener Steuerfälle mit alleinigen oder schwerpunktmäßigen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, ergibt sich einerseits der – von *Nolz*⁵⁴ (ein „Zwanzigstel“ des Einkommens) angedeutete – Erfassungsgrad des Einkommens von durchschnittlich **5,44%** und das – von *Fellner*⁵⁵ („lediglich 1 % ihres tat-

⁴¹ *Fellner*, Perpetuierung der land- und forstwirtschaftlichen Einheitswerte verfassungswidrig? RdW 2010, 252 (253).

⁴² Siehe zB den Förderungsbericht 2007, 241 (für die Jahre 2005 bis 2007), und den Förderungsbericht 2009, 223 (für die Jahre 2007 bis 2009).

⁴³ So die Spaltenanmerkung im Förderungsbericht 2007, 241.

⁴⁴ Grüner Bericht 2010, 59 und 205 (Tabelle 2.6.5).

⁴⁵ 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).

⁴⁶ Für 1999: 210.851 Betriebe bei einer Steuerleistung von €29 Mio; für 2005: 182.813 Betriebe bei einer Steuerleistung von €32 Mio.

⁴⁷ Anfragebeantwortung 5127/AB XXIV. GP, 2 (28. 6. 2010).

⁴⁸ Abrufbar auf <http://www.statistik.at/>.

⁴⁹ Anfragebeantwortung 5127/AB XXIV. GP, 2 (28. 6. 2010).

⁵⁰ Dieses beinhaltet allerdings auch das nicht zu vernachlässigende Faktoreinkommen der körperschaftliche organisierten landwirtschaftlichen Betriebe.

⁵¹ Siehe 5139/AB XXIV. GP, 3 (2. 7. 2010), wo der Produktionswert in Relation zu Einkommen und Einkommensteuer aufgeschlüsselt wird.

⁵² Daten von 1995 bis 2007 entnommen aus der parlamentarische Anfragebeantwortung 5139/AB XXIV. GP, 3 (2. 7. 2010).

⁵³ 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).

⁵⁴ ÖJT 1991/III (1992) 61.

⁵⁵ *Fellner*, Perpetuierung der land- und forstwirtschaftlichen Einheitswerte verfassungswidrig? RdW 2010, 252 (253).

sächlichen 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 ⁵⁶	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%

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 lassen.⁵⁷ 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)⁵⁸ – dieser Tätigkeit nebenberuflich nachgehen und den Grundfreibetrag bereits mit ihrem übrigen Einkommen konsumieren.

Bereits seit geraumer Zeit bestehen allerdings nicht nur erhebliche rechtspolitische, sondern auch **verfassungsrechtliche Bedenken** gegen diese Form der Gewinnermittlung.⁵⁹ So haben vor allem *Ruppe*,⁶⁰ *Doralt*⁶¹ und *Fellner*⁶² kritisiert, dass die in den Verordnungen festge-

⁵⁶ 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.

⁵⁷ Siehe auch die parlamentarische Anfragebeantwortung 5139/AB XXIV. GP, 3 (2. 7. 2010).

⁵⁸ Grüner Bericht 2010, 65.

⁵⁹ 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); *Prodingner*, 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 Steuerungerechtigkeit, Finanznachrichten 1969 Nr 14/15, und *Ruppe*, Eine Lanze für die Steuerpauschalierung, Finanznachrichten 1969 Nr 19.

⁶⁰ *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 270 ff.

⁶¹ *Doralt*, EStG⁹ § 21 Tz 121.

legten Durchschnittssätze für die Land- und Forstwirtschaft nicht den Erfahrungswerten entsprechen würden und daher verfassungsrechtlich bedenklich seien. *Stoll*⁶³ 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*⁶⁴ und *Peyerl*⁶⁵ 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 geübt⁶⁶ und zB in seinem **Tätigkeitsbericht für das Verwaltungsjahr 1990**⁶⁷ ausgeführt:

Wenn auch die Pauschalierung eine Vereinfachung des Abgabeverfahrens 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 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.⁶⁸

Hinzu tritt, dass die ursprüngliche Überlegung, kleineren Land- und Forstwirten könne die **Führung ordnungsmäßiger Bücher und Aufzeichnungen** nicht zugemutet werden,⁶⁹ ihre Überzeugungskraft verloren hat bzw „heute keine praktische Relevanz“ haben kann.⁷⁰ So weise der Landwirt „heutzutage eine entsprechende Schul- und (Berufs-)Ausbildung auf, so daß er ebenso wie der Gewerbetreibende die notwendigen Aufzeichnungen führen kann“.⁷¹ 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.⁷²

Auch der – historisch gerechtfertigte⁷³ – Rechtsvergleich demonstriert die rechtspolitische und verfassungsrechtliche Problematik der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung: Im Unterschied zu Österreich besteht in Deutschland eine **gesetzliche Zielvorgabe**,

⁶² *Fellner*, Perpetuierung der land- und forstwirtschaftlichen Einheitswerte verfassungswidrig? RdW 2010, 252 (253).

⁶³ *Stoll*, Gewinnrealisierung ohne Umsatzakt, in: *Ruppe* (Hrsg), Gewinnrealisierung im Steuerrecht (1981) 207 (237).

⁶⁴ *Leitner/Rosner*, Fiskalische und wirtschaftspolitische Wirkungen der Pauschalierung der Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (1992) 10 und 22.

⁶⁵ *Peyerl*, Verfassungswidrigkeit der Pauschalierung von Land- und Forstwirten aufgrund überholter Einheitswerte? SWK 2007, S 823 (S 827).

⁶⁶ Siehe den historischen Überblick unten Kapitel II.

⁶⁷ III-54 BlgNR XVIII. GP.

⁶⁸ Tz 30.11.1 ff des Tätigkeitsberichts, III-54 BlgNR XVIII. GP, 75 f.

⁶⁹ Siehe dazu unten Kapitel II mwN.

⁷⁰ *Leitner/Rosner*, Fiskalische und wirtschaftspolitische Wirkungen der Pauschalierung der Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (1992) 20.

⁷¹ *Leitner/Rosner*, Fiskalische und wirtschaftspolitische Wirkungen der Pauschalierung der Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (1992) 20.

⁷² BT-Drs 13/2600, 112.

⁷³ Siehe zur gemeinsamen Wurzel der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung in Österreich und Deutschland unten Kapitel II.

die Landwirtschaft durch die **Steuerpolitik** spezifisch zu fördern.⁷⁴ Die 1980 durch das Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft⁷⁵ novellierte deutsche Pauschalierungsbestimmung des § 13a dEStG sollte daher zwar eine „**maßvolle Begünstigung**“⁷⁶ der Land- und Forstwirtschaft sichern, aber zumindest eine **steuerliche Erfassungsrate von 50% bis 70%** der durchschnittlichen tatsächlichen Gewinne gewährleisten.⁷⁷ Dies war nicht gelungen: Der **deutsche Bundesrechnungshof** hat diese Regelung 1995 durchwegs kritisiert und gefolgert, dass in **mehr als zwei Dritteln der untersuchten Fälle der tatsächliche oder geschätzte Gewinn zu weniger als 50%** erfasst werde.⁷⁸ Durch das StEntlG 1999/2000/2002⁷⁹ wurde die deutsche Regelung daher „zielgenauer ausgestaltet und vereinfacht“,⁸⁰ 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.⁸¹

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. Selbst das Bundesministerium für Finanzen weist den Einnahmenausfall 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 nahekommende Größe zu ermitteln, und die **Festsetzung der Durchschnittssätze** durch den Ordnungsgeber 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-

⁷⁴ Siehe § 1 des deutschen Landwirtschaftsgesetzes 1955, dBGBI 1955 I S. 2936: „Um der Landwirtschaft die Teilnahme an der fortschreitenden Entwicklung der deutschen Volkswirtschaft 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.“

⁷⁵ dBGBI 1980 I 732.

⁷⁶ BT-Drs 14/23, 176.

⁷⁷ Siehe BT-Drs 8/3239, 8.

⁷⁸ Bericht des Bundesrechnungshofes, BT-Drs 13/2600, 113.

⁷⁹ dBGBI 1999 I 402.

⁸⁰ BT-Drs 14/23, 176.

⁸¹ BT-Drs 14/23, 176; dazu und zur weiterbestehenden (verfassungsrechtlichen) Kritik *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁰ (2010) § 9 Rz 410 f; 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)

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,⁸² aus der Monarchie stammende⁸³ **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 1925**⁸⁴ in der Weimarer Republik gelegt.⁸⁵ Diese Bestimmung wurde im nationalsozialistischen Deutschen Reich detaillierter und spezifischer in **§ 29 dEStG 1934**⁸⁶ übernommen, der ausdrücklich die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft vorsah. Die gleichlautende Regelung des **§ 29 dEStG 1938**⁸⁷ bzw des **§ 29 dEStG 1939**⁸⁸ wurde sodann durch die **Siebente**⁸⁹ bzw **Zwanzigste**⁹⁰ **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 Forstwirtschaft**⁹¹ wurde sodann ab 1940 für anwendbar erklärt.⁹² 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 (DRGBI. 1938 I S. 1, Reichsteuerblatt 1937 S. 33) nach Durchschnittssätzen veranlagt.⁹³

B. Zweite Republik

1. Nachkriegszeit und „Pauschalierungserlasse (1945 – 1957)

Mit dem **RechtsüberleitungsgG 1945**⁹⁴ und dem **Abgabenweitergeltungsgesetz**⁹⁵ wurde zunächst das reichsdeutsche Steuerrecht in die österreichische Rechtsordnung der Zweiten

⁸² BGBl 1921/275.

⁸³ RGBI 1896/220.

⁸⁴ dRGBI 1925 I 189.

⁸⁵ Siehe dazu und zur deutschen Rechtsentwicklung bis zu § 13a EStG *Kanzler*, Die steuerliche Gewinnermittlung zwischen Einheit und Vielfalt, FR 1998, 233 (236 ff).

⁸⁶ dRGBI 1934 I 266; siehe zur Begründung RStBl 1935, 33 (46 ff).

⁸⁷ dRGBI 1938 I 121.

⁸⁸ dRGBI 1939 I 297.

⁸⁹ dRGBI 1938 I 1817.

⁹⁰ dRGBI 1939 I 2303.

⁹¹ dRGBI 1937 I 1 = RStBl 1937, 33; abgedruckt zB bei *Pucharski*, Einkommensteuergesetz (1949) 268 ff.

⁹² dRGBI 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.

⁹³ Siehe Abschn A Abs 1 des Erlasses vom 30. 1. 1941, S 2142–180 III, abgedruckt bei *Pucharski*, Einkommensteuergesetz (1949) 244.

⁹⁴ StGBI 1945/6.

⁹⁵ StGBI 1945/12.

Republik übernommen; die „Austrifizierung“ des Einkommensteuerrechts erfolgte erst mit dem **EStG 1953**,⁹⁶ wobei eine land- und forstwirtschaftliche Pauschalierung erst durch die **EStG-Novelle 1957**⁹⁷ gesetzlich vorgesehen wurde. Bis dahin herrschte die Praxis der „Pauschalierungserlässe“: Nachdem die reichsdeutsche **Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft**⁹⁸ infolge der geänderten Verhältnisse nach dem Zweiten Weltkrieg überholt erschien, wurde sie durch **Art III StÄndG 1949**⁹⁹ mit Wirkung ab 1. 1. 1948 aufgehoben.¹⁰⁰ Für die Zeit **ab 1948** behalf man sich für nichtbuchführende Land- und Forstwirte mit „Richtlinien“ zur Schätzung des Gewinnes („Pauschalierungserlässe“¹⁰¹), die auf der Schätzungsvorschrift des § 217 AO¹⁰² beruhten;¹⁰³ diese Richtlinien waren jeweils „mit den Vertretern der Landwirtschaftskammern“ abgestimmt.¹⁰⁴ Diese **erlassmäßige Pauschalierung** wurde im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

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 zuwendeten. 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.¹⁰⁵

⁹⁶ 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 (Gewerbeertrages) und des Umsatzes nach Durchschnittssätzen, ÖStZ 1959, 184 (184 ff).

⁹⁷ BGBl 1957/283; dazu *Jiresch/Zapletal*, Die Einkommensteuernovelle 1957, ÖStZ 1958, 1 (13 f); *Fasching/Hofstätter*, Die Ermittlung des Gewinnes (Gewerbeertrages) und des Umsatzes nach Durchschnittssätzen, ÖStZ 1959, 184 (184 ff)

⁹⁸ dRGBI 1937 I 1.

⁹⁹ BGBl 1949/132.

¹⁰⁰ Dazu *Strunz*, Die Einkommen- und Umsatzsteuerberechnung bei nicht buchführenden Land- und Forstwirten, ÖStZ 1951, 135 (135);

¹⁰¹ Zum Begriff *Strunz*, Die Einkommen- und Umsatzsteuerberechnung bei nicht buchführenden Land- und Forstwirten, ÖStZ 1951, 135 (136)

¹⁰² dRGBI 1931 I 161 (iVm dRGBI 1938 I 389).

¹⁰³ Dazu oV, Einkommen- und Umsatzsteuerveranlagung der nichtbuchführenden Land- u. Forstwirte, ÖStZ 1956, 91 (91); *Fasching/Hofstätter*, Die Ermittlung des Gewinnes (Gewerbeertrages) und des Umsatzes nach Durchschnittssätzen, ÖStZ 1959, 184 (184).

¹⁰⁴ 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.“

¹⁰⁵ *Fasching/Hofstätter*, Die Ermittlung des Gewinnes (Gewerbeertrages) 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 Steuerklärungen [...] erfahrungsgemäß meist in den ziffermäßigen Angaben so dürftig [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 könne 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,

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.¹⁰⁶ 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“.¹⁰⁷

Die Pauschalierungserlasse 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 1934¹⁰⁸ bzw § 30 Abs 3 BewG 1955 – keine Zuschläge vorgenommen, sofern „im Betriebe wertmäßig überwiegend eigene Futtermittel verwendet werden“.¹⁰⁹

Die Pauschalierungserlasse zogen durchwegs einen **Prozentsatz des Einheitswertes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes** (einschließlich der Zupachtungen und abzüglich der Verpachtungen) als **Grundbetrag** heran,¹¹⁰ 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 Verordnung¹¹¹ 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 entlohnten fremden Arbeitskräften bewirtschaftet wird und schuldenfrei ist;¹¹² aus ertragsteuerlicher Sicht musste daher in der **reichsdeutschen 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.¹¹³ Diese Positionen – und zusätzlich Sozialversicherungsbeiträge – fanden grundsätzlich als Hinzu- und Abrechnungspositionen auch

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 Pauschalierungserlasse 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“.

¹⁰⁶ *Rotal*, Probleme der Einkommen- und Umsatzsteueranlagung bei Land- und Forstwirten, ÖStZ 1952, 109 (110).

¹⁰⁷ 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.

¹⁰⁸ dRGBI 1934 I 1035.

¹⁰⁹ Siehe zB Pkt 8 des Erlasses vom 14. 7. 1955, Z. 77.162-9/55, AÖF 1955/180.

¹¹⁰ Ein niedrigerer Prozentsatz war in unterschiedlichen Varianten durchwegs für Bergbauern vorgesehen; siehe zB Z 2 des Erlasses vom 22. 4. 1950, Z. 26.502-9/50, AÖF 1950/78; Z 1 des Erlasses vom 8. 5. 1951, Z. 31.120-9/51, AÖF 1951/107.

¹¹¹ § 2 der Verordnung dRGBI 1937 I 1.

¹¹² Siehe § 31 Abs 2 RBewG 1934, dRGBI 1934 I 1035, bzw nunmehr § 32 BewG 1955, wo zudem – seit BGBl 1977/320 – von notwendiger Wirtschaftsgebäudeausstattung ausgegangen wird.

¹¹³ Siehe § 2 Abs 2 und Abs 3 der Verordnung dRGBI 1937 I 1 sowie oV, Einkommen- und Umsatzsteueranlagung der nichtbuchführenden Land- u. Forstwirte, ÖStZ 1956, 91 (92).

Eingang in die **Pauschalierungserlasse**, wohingegen die **eigene Arbeitsleistung allenfalls im Durchschnittssatz** Berücksichtigung fand.¹¹⁴

War als **Ausgangswert für die Pauschalierung** in der reichsdeutschen Verordnung noch – korrespondierend mit dem (heutigen) Einheitswertansatz als das 18fache des objektiven Reinertrages¹¹⁵ – der 18. Teil¹¹⁶ bzw – in Österreich – 5%¹¹⁷ des Einheitswertes angesetzt worden, wurden infolge der Änderung des Geldwertes die Prozentsätze in den Pauschalierungserlassen von **25%** (für 1948) auf **55%** (für 1954 bis 1957) angehoben.¹¹⁸ 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)¹¹⁹ auch das relative Absinken des Reinertrages durch die Beschäftigung von Arbeitskräften mit zunehmender Betriebsgröße berücksichtigt worden;¹²⁰ 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 reichsdeutschen Verordnung¹²¹ 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“.¹²²

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 aufgezeigte 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.¹²³

¹¹⁴ Dazu sogleich unten sowie oV, Einkommen- und Umsatzsteuerveranlagung der nichtbuchführenden Land- u. Forstwirte, ÖStZ 1956, 91 (92).

¹¹⁵ Nach § 31 Abs 2 RBewG, dRGBI 1934 I 1035, war der Einheitswert („Ertragswert“) noch als das 25fache des Reinertrags definiert; nach § 3a der Durchführungsverordnung zum Reichsbewertungsgesetz (RBewDV), dRGBI 1935 I 81 idF dRGBI 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.

¹¹⁶ § 2 der Verordnung dRGBI 1937 I 1.

¹¹⁷ 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).

¹¹⁸ 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).

¹¹⁹ Siehe Z 1 des Erlasses vom 8. 5. 1951, Z. 31.120-9/51, AÖF 1951/107.

¹²⁰ 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).

¹²¹ Siehe § 2 Abs 2 Z 1 iVm § 4 der Verordnung dRGBI 1937 I 1.

¹²² *Rotal*, Probleme der Einkommen- und Umsatzsteuerveranlagung bei Land- und Forstwirten, ÖStZ 1952, 109 (110). Dementsprechend normierten die Pauschalierungserlasse 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.

¹²³ Siehe Tz 265 des Tätigkeitsberichts des Rechnungshofes für das Verwaltungsjahr 1955, 1 BlgNR VIII. GP, 1 (31).

Die „Pauschalierungserlässe“ für die Jahre 1948 bis 1957 lassen sich überblicksweise – und in Relation zu den damals relevanten einheitswert- und umsatzorientierten Buchführungsgrenzen¹²⁴ – folgendermaßen aufschlüsseln:

Erlass im AÖF	Jahr	Einheitswertgrenze	Prozentsatz	Buchführungsgrenze: EW	Buchführungsgrenze: Umsatz
— ¹²⁵	1948	S 100.000	25/15%	RM 100.000	RM 200.000
1950/78 ¹²⁶	1949	S 100.000	30/20%	RM 100.000	RM 200.000
1951/107 ¹²⁷	1950	S 100.000	35/20%	S 100.000 ¹²⁸	S 500.000 ¹²⁹
1952/110 ¹³⁰	1951	S 100.000	40/30%	S 100.000	S 500.000
1953/151 ¹³¹	1952	S 100.000	45/35%	S 100.000	S 500.000
1954/69 ¹³²	1953	S 100.000	45/35%	S 100.000	S 500.000
1955/180 ¹³³	1954	S 100.000	55%	S 500.000 ¹³⁴	S 1.000.000 ¹³⁵
1956/62 ¹³⁶	1955	S 100.000	55%	S 500.000	S 1.000.000
1957/139 ¹³⁷	1956	S 100.000	55%	S 500.000	S 1.000.000
1958/174 ¹³⁸	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-Novelle 1957**.¹³⁹ § 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 vor-

¹²⁴ Außer Betracht bleiben bei dieser Aufstellung aus Übersichtsgründen die gewinnorientierten Buchführungsgrenzen.

¹²⁵ Geregelt im Erlass vom 31. 5. 1949, Z. 39.196-9/49 (nicht im AÖF veröffentlicht), abgedruckt in *Pucharski, Einkommensteuer - Ergänzungsband* (1949) 268 ff.

¹²⁶ Erlass vom 22. 4. 1950, Z. 26.502-9/50; abgedruckt in *Pucharski, Einkommensteuer*³ (1951) 291 ff.

¹²⁷ Erlass vom 8. 5. 1951, Z. 31.120-9/51; abgedruckt in *Pucharski, Einkommensteuer*³ (1951) 295 ff; dazu auch *Strunz, Die Einkommen- und Umsatzsteuerberechnung bei nicht buchführenden Land- und Forstwirten, ÖStZ 1951, 135* (135 ff).

¹²⁸ Ab 1950 bis einschließlich 1953 nach § 161 AO, dRGI 1931 I 161 (iVm dRGI 1938 I 389) idF BGBl 1950/101.

¹²⁹ Siehe die vorhergehende Fußnote.

¹³⁰ 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).

¹³¹ Erlass vom 8. 7. 1953, Z. 38.900-9/53; abgedruckt in *ÖStZ 1953, 213* (213 f).

¹³² Erlass vom 8. 4. 1954, Z. 32.600-9/54; dazu *Strunz, Die pauschalierte Steuerermittlung 1953 für Bauern: unverändert, ÖStZ 1954, 130* (130 f).

¹³³ Erlass vom 14. 7. 1955, Z. 77.162-9/55; dazu *Strunz, Besteuerungsrichtlinien 1954/55 für nichtbuchführende Land- und Forstwirte, ÖStZ 1955, 223* (223).

¹³⁴ Ab 1954 bis einschließlich 1961 nach § 161 AO, dRGI 1931 I 161 (iVm dRGI 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).

¹³⁵ Siehe die vorhergehende Fußnote.

¹³⁶ 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).

¹³⁷ Erlass vom 2. 5. 1957, Z. 53.182-9/57; abgedruckt in *ÖStZ 1957, 163* (163 f).

¹³⁸ Erlass vom 17. 7. 1958, Z. 94.329-9/58; abgedruckt in *ÖStZ 1958, 214* (214).

¹³⁹ BGBl 1957/283; dazu *Jiresch/Zapletal, Die Einkommensteuernovelle 1957, ÖStZ 1958, 1* (13 f); *Fasching/Hofstätter, Die Ermittlung des Gewinnes (Gewerbebetriebes) und des Umsatzes nach Durchschnittssätzen, ÖStZ 1959, 184* (184 ff).

geschlagene § 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 werden, Durchschnittssätze für Werbungskosten bestimmter Berufsgruppen, wie zum Beispiel Musiker, Bühnengehörige, Artisten, Filmschaffende, Journalisten aufzustellen.¹⁴⁰

§ 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:¹⁴¹

(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;
 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** dar¹⁴² und knüpften offenkundig inhaltlich an die frühere Praxis der „Pauschalierungserlasse“ an. Sie waren prinzipiell anwendbar auf jene Fälle land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, in denen eine gewisse Einheitswertgrenze (zunächst S 500.000 von 1958 bis 1965,¹⁴³ danach S 600.000 für

¹⁴⁰ Siehe ErlRV 319 BlgNR VIII. GP, 10, und zu den textuellen Anpassungen im Finanzausschuss den AB 363 BlgNR VIII. GP, 2 und 5.

¹⁴¹ § 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 Ordnungswege für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt werden.“

¹⁴² Siehe dazu zB *Jiresch/Zapletal*, Die Einkommensteuernovelle 1957, ÖStZ 1958, 1 (14); *Fasching/Hofstätter*, Die Ermittlung des Gewinnes (Gewerbebetriebes) und des Umsatzes nach Durchschnittssätzen, ÖStZ 1959, 184 (184).

¹⁴³ 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 *Schlögl*, Die Landwirtepauschalierung für 1978 und 1979, ÖStZ 1979, 161 (161).

1966 und 1967) nicht überschritten wurde und „deren Inhaber weder ordnungsmäßige Bücher noch Aufzeichnungen führen, die eine [...] Gewinnermittlung nach § 4 Einkommensteuergesetz 1953 ermöglichen“.¹⁴⁴ 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 vereinnahmte 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)¹⁴⁵ vorgesehen; Gewinne aus Viehverkäufen waren vom Grundbetrag erfasst, sofern „im Betrieb überwiegend wertmäßig eigene Futtermittel verwendet werden“. Eine Sonderregelung sah zudem eine Kürzung 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),¹⁴⁶ wodurch das relative Absinken des Reinertrages durch Beschäftigung von Arbeitskräften mit zunehmender Betriebsgröße berücksichtigt werden sollte.¹⁴⁷ 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 RBewG¹⁴⁸)¹⁴⁹ 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 1955¹⁵⁰) die Einheitswerte auf aktuellen Wertverhältnissen beruhten.¹⁵¹

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	Einheitswertgrenze	Prozentsatz	Buchführungsgrenze: EW	Buchführungsgrenze: Umsatz
1959/121 ¹⁵²	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 500.000 ¹⁵³	S 1.000.000 ¹⁵⁴
1964/90	1963	S 500.000	20/16/12%	S 500.000	S 1.000.000

¹⁴⁴ Siehe zB § 1 der VO BGBl 1959/121.

¹⁴⁵ Dazu allgemein *Schlögl*, Die Landwirtepauschalierung für 1978 und 1979, ÖStZ 1979, 161 (161 f).

¹⁴⁶ § 3 Abs 1 der VO BGBl 1959/121.

¹⁴⁷ Dazu *Strunz*, Die Einkommen- und Umsatzsteuerberechnung bei nicht buchführenden Land- und Forstwirten, ÖStZ 1951, 135 (136); *Rotal*, Probleme der Einkommen- und Umsatzsteueranlagung 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).

¹⁴⁸ dRGBI 1934 I 1035.

¹⁴⁹ Dazu *Langer*, BewG (1974) § 20 Rz 1.

¹⁵⁰ BGBl 1955/148.

¹⁵¹ Siehe oV, Einkommen- und Umsatzsteueranlagung der nichtbuchführenden Land- u. Forstwirte, ÖStZ 1956, 91 (92).

¹⁵² Dazu *Fasching/Hofstätter*, Die Ermittlung des Gewinnes (Gewerbebetriebes) und des Umsatzes nach Durchschnittssätzen, ÖStZ 1959, 184 (187 ff).

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

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

1965/247 idF	1964	—	20/17/14%	S 500.000	S 1.000.000
1966/88	1965	—	20/17,5/15%	S 500.000	S 1.000.000
	1966	S 600.000 ¹⁵⁵	20/18/16%	S 600.000 ¹⁵⁶	S 1.500.000 ¹⁵⁷
1968/132	1967	S 600.000	21/19/16%	S 600.000	S 1.500.000

3. EStG 1967 (1968 – 1972)

§ 29 EStG 1953 idF EStG-Novelle 1957 wurde nachfolgend unverändert in **§ 29 EStG 1967**¹⁵⁸ übernommen¹⁵⁹ 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.¹⁶⁰ 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	Einheitswertgrenze	Prozentsatz	Buchführungsgrenze: EW	Buchführungsgrenze: Umsatz
1968/132 ¹⁶¹	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 2.000.000 ¹⁶²
	1971	S 600.000	24/21/18%	S 600.000	S 2.000.000
1972/480	1972	S 600.000	24/21/18%	S 700.000 ¹⁶³	S 2.000.000

4. EStG 1972 (1973 – 1988)

Gegenüber dem EStG 1953 bzw dem EStG 1967 erfolgte durch das **EStG 1972**¹⁶⁴ 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;¹⁶⁵ eine Modifikation der ertragsteuerlichen Pauschalierung für die Land- und Forstwirtschaft gegenüber dem EStG 1967 wurde hingegen nicht vorgenommen.¹⁶⁶ **§ 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:¹⁶⁷

¹⁵⁵ An die Buchführungsgrenze nach § 125 BAO angepasst durch VO 1966/88.

¹⁵⁶ Erhöht durch BGBl 1965/201 (ab 1. 1. 1966).

¹⁵⁷ Siehe die vorhergehende Fußnote.

¹⁵⁸ BGBl 1967/268 (ab 1968).

¹⁵⁹ 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.“

¹⁶⁰ 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.

¹⁶¹ Die

¹⁶² Erhöht durch BGBl 1976/667 (ab 1. 1. 1977).

¹⁶³ Erhöht durch BGBl 1972/262 (ab 1. 1. 1972).

¹⁶⁴ BGBl 1972/440 (ab 1973).

¹⁶⁵ Siehe ErlRV 474 BlgNR XIII. GP, 64 (zum EStG 1972); weiters zB *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, ESt-HB (1985) § 17 Tz 22 ff.

¹⁶⁶ ErlRV 474 BlgNR XIII. GP, 64 (zum EStG 1972), wo insofern darauf hingewiesen wird, dass die „Vorschrift des § 17“ dem „§ 29 EStG 1967 entspricht“.

¹⁶⁷ § 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 unverhältnismäßigen 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.“

- (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,
 - 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 Betriebsausgabenteile 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.¹⁶⁸ 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 tendenziell steigend (auf 32%) und wurden danach – wohl aufgrund der Hauptfeststellung der Einheitswerte zum 1. 1. 1979 – auf 30% (1980) bzw 31% (ab 1981) abgesenkt.¹⁶⁹ 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

¹⁶⁸ BGBl 1987/470 idF BGBl 1989/239 (1986 bis 1988).

¹⁶⁹ 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.

es zur Vereinheitlichung des Prozentsatzes einer vereinfachten Berechnung des Grundbetrages Rechnung.¹⁷⁰

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	Einheitswertgrenze	Prozentsatz	Buchführungsgrenze: 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 3.000.000 ¹⁷¹
1979/217 ¹⁷²	1978	— ¹⁷³	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 900.000 ¹⁷⁴	S 3.500.000 ¹⁷⁵
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
1987/33 idF 1989/238	1986	—	31%	S 900.000	S 3.500.000
	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 1988**¹⁷⁶ entsprach sodann im Wesentlichen § 17 EStG 1972, worauf auch die Gesetzesmaterialien ausdrücklich hingewiesen haben.¹⁷⁷ Eine Gesamtnovellierung des § 17 EStG erfolgte erst durch das **StRefG 1993**¹⁷⁸ ab dem Veranlagungsjahr 1994. So wurde in § 17 Abs 1 bis 3 EStG eine gesetzliche und branchenunabhängige Betriebsausgabenpauschalierung eingeführt,¹⁷⁹ wohingegen die bisherigen § 17 Abs 1 bis 4 inhaltlich in § 17 Abs 4 bis 6 EStG 1988 idF StRefG 1993 überführt und erweitert wurden;¹⁸⁰ die für die land- und forstwirtschaftliche Pauschalierung relevanten **§ 17 Abs 4 und 5** nahmen folgenden Wortlaut:

(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

¹⁷⁰ *Schlögl*, 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.

¹⁷¹ Erhöht durch BGBl 1976/667 (ab 1. 1. 1977).

¹⁷² Dazu *Schlögl*, Die Landwirtepauschalierung für 1978 und 1979, ÖStZ 1979, 161 (161 ff).

¹⁷³ 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).

¹⁷⁴ Erhöht durch BGBl 1981/336 (ab 1. 1. 1981).

¹⁷⁵ Erhöht durch BGBl 1981/336 (ab 1. 1. 1981).

¹⁷⁶ BGBl 1988/400.

¹⁷⁷ Siehe ErlRV 621 BlgNR XVII. GP, 76: „Der bisherige Inhalt des § 17 wurde im wesentlichen unverändert aus § 17 EStG 1972 übernommen.“

¹⁷⁸ BGBl 1993/818.

¹⁷⁹ Siehe ErlRV 1237 BlgNR XVIII. GP, 45 und 52 (zum StRefG 1993).

¹⁸⁰ ErlRV 1237 BlgNR XVIII. GP, 52 (zum StRefG 1993).

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**.¹⁸¹ Im Zuge der parlamentarischen Behandlung wurde im Finanzausschuss der letzte Satz des § 17 Abs 4 dahingehend geändert,¹⁸² 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“¹⁸³ bzw – umgekehrt – eine freiwillige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung die Zulässigkeit der Pauschalierung nicht ausschließt.¹⁸⁴

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)¹⁸⁵ und lediglich jene für Gaststätten- und Beherbergungsbetriebe,¹⁸⁶ Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhändler¹⁸⁷ 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

¹⁸¹ BGBl I 2004/57 (Änderung des § 17 Abs 4 letzter Satz ab 5. 6. 2004).

¹⁸² Siehe AB 461 BlgNR XXII. GP; in der RV 451 BlgNR XXII. GP, war diese Änderung noch nicht enthalten.

¹⁸³ AB 461 BlgNR XXII. GP, 7.

¹⁸⁴ Siehe zB *Baldauf* in *Jakom*⁴ (2011) § 21 Rz 96.

¹⁸⁵ Siehe dazu zB *Doralt*, EStG¹⁴ § 17 Tz 62/1.

¹⁸⁶ BGBl II 1999/227; zu den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen diese Verordnung siehe nur UFS Innsbruck 30. 3. 2011, RV/0688-I/10 mwN.

¹⁸⁷ BGBl II 1999/228.

Land- und Forstwirtschaft ist nach den jeweiligen Pauschalierungsverordnungen darüber hinaus bzw bisweilen optional¹⁸⁸ eine Teilpauschalierung möglich.

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 führt in seinem **Tätigkeitsbericht für das Verwaltungsjahr 1990**¹⁸⁹ 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 Abgabeverfahrens 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 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 zu-

¹⁸⁸ 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.

¹⁸⁹ III-54 BlgNR XVIII. GP.

künftigen 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.¹⁹⁰

Die **Pauschalierungsverordnung zu § 17 EStG** im Bereich der Land- und Forstwirtschaft für die Jahre **1989 bis 1993**¹⁹¹ stand freilich weiterhin deutlich in der Rechtstradition der Verordnungen zu den Vorgängerbestimmungen; der Kritik des Rechnungshofes wurde letztlich nicht bzw nur eingeschränkt Rechnung getragen. 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

[I]aut Mitteilung des BMF [...] infolge der rückläufigen Ergebnisse der Land- und Forstwirtschaft in den Jahren 1991 bis 1993 die Landwirtepauschalierung 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.¹⁹²

Ab **1994** wurde zunächst in einer isolierten Verordnung¹⁹³ und ab **1995** integriert in die land- und forstwirtschaftliche Pauschalierungsverordnung¹⁹⁴ 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 1994,¹⁹⁵ 1995,¹⁹⁶ 1996,¹⁹⁷ 1997¹⁹⁸ jeweils unter dem Punkt „**Unerledigte Anregungen aus Vorjahren** und – letztmals – 1998¹⁹⁹ 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.²⁰⁰ Ab **1997** wurden zwar punktuelle Änderungen vorgenommen,²⁰¹ allerdings sei nach Auskunft des BMF „[e]ine gänzliche Verwirklichung der Anregung des RH [...] nicht möglich gewesen“.²⁰²

Eine Kurzbetrachtung der Pauschalierungsverordnungen ab 2001 ergibt nunmehr folgendes Bild: Die Anwendungsbereiche der **LuF PauschVO 2001**,²⁰³ der **LuF PauschVO 2006**²⁰⁴ und

¹⁹⁰ Tz 30.11.1 ff des Tätigkeitsberichts, III-54 BlgNR XVIII. GP, 75 f.

¹⁹¹ Siehe die VO BGBl 1990/100 idF BGBl 1991/476, 1992/565, 1994/207, 1995/139.

¹⁹² Reihe Bund 1994/9, 128.

¹⁹³ BGBl 1995/689.

¹⁹⁴ Erstmals BGBl 1997/107.

¹⁹⁵ III-57 BlgNR XIX. GP, 104 = Reihe Bund 1995/7, 104.

¹⁹⁶ III-60 BlgNR XX. GP, 56 = Reihe Bund 1996/11, 56

¹⁹⁷ III-106 BlgNR XX. GP, 98 = Reihe Bund 1997/5, 98.

¹⁹⁸ Reihe Bund 1998/5, 98.

¹⁹⁹ III-11 BlgNR XX. GP, 86 = Reihe Bund 1999/3, 86.

²⁰⁰ III-106 BlgNR XX. GP, 98 = Reihe Bund 1997/5, 98.

²⁰¹ *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte (1999) 253, weist darauf hin, dass in Reaktion auf die Kritik des Rechnungshofs in der Pauschalierungsverordnung BGBl 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, Ausgabenpauschalsätze gesenkt (Gartenbau) oder neu geregelt (Weinbau) [wurden], obwohl sich die Einkünfte in der Land- und Forstwirtschaft seit dem EU-Beitritt laufend verringert haben.“

²⁰² Reihe Bund 1998/5, 98; ebenso auch III-11 BlgNR XX. GP, 86 = Reihe Bund 1999/3, 86

²⁰³ BGBl II 2001/54.

²⁰⁴ BGBl II 2005/258.

zuletzt der **LuF PauschVO 2011**²⁰⁵ 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,“²⁰⁶ 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).²⁰⁷ Abpauschaliert ist auch die **Veräußerung von Urprodukten**.²⁰⁸

Der zweite Teil der Verordnungen (§§ 2 bis 7) regelt die **Gewinnermittlung durch Vollpauschalierung** bis zu einer 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.²⁰⁹ 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.²¹⁰

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 die LuF PauschVO 2006 sollte offenbar „auf die rückläufige Einkommenssituation der Land- und Forstwirtschaft reagiert“ werden.²¹¹

²⁰⁵ BGBl II 2010/471 idF II 2011/4.

²⁰⁶ Zu den sonstigen Aufzeichnungspflichten nach § 126 BAO siehe *Adametz*, Aufzeichnungspflicht zum Zwecke der Einheitsbewertung, ÖStZ 1997, 462 (462 ff).

²⁰⁷ Derzeit Art 295 der RL 2006/112/EG idGf; siehe § 1 Abs 4 LuF PauschVO 2011 und *Baldauf* in *Jakom*⁴ (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.

²⁰⁸ 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 Urproduktkatalog ab 2009, SWK 2009, S 293 (S 293).

²⁰⁹ 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.

²¹⁰ *Jilch/Kaluza*, Die Landwirtepauschalierung für die Jahre 2011 bis 2015, SWK 2011, S 71 (S 72); siehe auch die Erläuterungen in 234/ME XXIV. GP (Entwurf des BBG 2011) zum letztlich nicht umgesetzten Entfall der Einheitswertgrenze in § 125 BAO.

²¹¹ 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) 18 f, der – isoliert im System der Pauschalierung – darauf hinweist, „dass die Einkommen der

Abweichende Regelungen sind vorgesehen für Alpen (§ 2 Abs 2), Forstwirtschaft,²¹² Weinbau,²¹³ Gartenbau,²¹⁴ Buschenschank im Rahmen des Obstbaues, land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb²¹⁵ und Be- oder Verarbeitung (§§ 3 bis 6)^{216, 217}. 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) 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 Ausgedingelasten, gewisse Sozialversicherungsbeiträge, bezahlte Pachtzinsen 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 dabei auch diverse Verlustentstehungsverbote vor.²¹⁸

Die **Pauschalierungsverordnungen im Geltungsbereich des § 17 EStG 1988** für die **Jahre 1989 bis 2011 (2015)**²¹⁹ lassen sich überblicksweise – und in Relation zu den früher und heute relevanten einheitswert- und umsatzorientierten Buchführungsgrenzen – folgendermaßen aufschlüsseln:

VO BGBl	Jahr	Einheitswertgrenze	Prozentsatz	Buchführungsgrenze: EW	Buchführungsgrenze: Umsatz
	1989	—	31%	S 900.000	S 3.500.000
1990/100 idF	1990	—	31%	S 900.000	S 3.500.000
1991/476,	1991	—	31%	S 900.000	S 3.500.000
1992/565,	1992	—	31%	S 900.000	S 3.500.000
1994/207,	1993	—	31%	S 900.000	S 3.500.000
1995/139	1994	S 900.000 ²²⁰	31%	S 2.000.000 ²²¹	S 5.000.000 ²²²

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.“

²¹² 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 *Baldauf* in *Jakom*⁴ (2011) § 21 Rz 113 f.

²¹³ 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). Unabhängig von der weinbaulich genutzten Grundfläche sind jedoch Gewinne aus dem Buschenschank und dem Bouiteillenweinverkauf 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).

²¹⁴ 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 Pauschalierungsverordnungen integriert.

²¹⁵ 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).

²¹⁶ 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.

²¹⁷ Siehe dazu im Detail zB *Baldauf* in *Jakom*⁴ (2011) § 21 Rz 96 ff.

²¹⁸ Dazu zB *Silber*, Neuerungen für pauschalierte Land- und Forstwirte – Anmerkungen zur neuen LuF PauschVO 2006, ÖStZ 2006, 121 (124).

²¹⁹ Nach § 15 Abs 1 der LuF PauschVO 2011 ist diese „für die Kalenderjahre 2011 bis einschließlich 2015 anzuwenden“.

²²⁰ Nach der VO BGBl 1995/139 war die VO BGBl 1990/100 auch für das Kalenderjahr 1994 anzuwenden; aufgrund der Anhebung der Einheitswertgrenze in § 125 BAO durch BGBl 1993/818 (ab 1. 1. 1994) wurde aller-

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 1997/430 ²²³ 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
II 2001/54 ²²⁴ idF II 2001/416	2001	€ 65.500	37/41/45%	S 2.000.000	S 5.000.000
	2002	€ 65.500	37/41/45%	€ 150.000 ²²⁵	€ 400.000 ²²⁶
	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
II 2005/258 ²²⁷	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 2011/4 ²²⁸	2011	€ 100.000	39%	€ 150.000 ²²⁹	€ 400.000

dings in der VO BGBl 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).

²²¹ Erhöht durch BGBl 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 BGBl 1995/689 für das Jahr 1994 umgesetzt worden.

²²² Erhöht durch BGBl 1993/818 (ab 1. 1. 1994).

²²³ 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).

²²⁴ Dazu zB *Jilch/Kaluza*, Die Landwirtepauschalierung für die Jahre 2001 bis 2005, SWK 2001, S 275 (S 275 ff).

²²⁵ Siehe BGB I 2001/59.

²²⁶ Siehe BGB I 2001/59.

²²⁷ 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.

²²⁸ 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).

²²⁹ 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 BGBl 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 Eintrittes 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.“

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.

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“.²³⁰ Ebenso wie aber der VfGH dem Gesetzgeber allgemein **Spielraum für eine Durchschnittsbetrachtung** und das Abstellen auf den Regelfall einräumt,²³¹ hat in seiner bisherigen Rechtsprechung zu steuerlichen Pauschalierungsbestimmungen der **Verwaltungsökonomie** große Bedeutung beigemessen²³² und es unter diesem Gesichtspunkt auch zugelassen, dass eine Pauschalierung auf einen bestimmten, leicht überblickbaren Personenkreis beschränkt werde.²³³ 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.²³⁴ Dies gilt freilich nicht schrankenlos:

Wie der Verfassungsgerichtshof nämlich mehrfach ausgesprochen hat [...], dürfen der Verfahrensökonomie dienende, sohin auf Verwaltungsvereinfachung zielende und zu meist pauschalierende Regelungen vom Gesetzgeber in Übereinstimmung mit dem Gleichheitssatz nur derart getroffen werden, daß diese nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen.²³⁵

Zudem können verwaltungsökonomische Überlegungen nicht jegliche Regelung sachlich rechtfertigen, sondern müssen in einem **angemessenen Verhältnis zu den damit in Kauf genommenen Differenzierungen** stehen.²³⁶

²³⁰ *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 (2010) Rz 6/96.

²³¹ ZB VfSlg 8457/1978; VfSlg 8871/1980.

²³² Siehe zB VfSlg 4930/1965 und VfSlg 4958/1965 (zum Werbungskostenpauschale für Fahrtkosten).

²³³ VfSlg 9119/1981 (zur Pauschalierung von Werbungskosten).

²³⁴ VfSlg 3595/1959.

²³⁵ VfSlg 13.726/1994 (zur Verfassungswidrigkeit der Vermögensbesteuerung nach fiktiven Werten aufgrund einer bewertungsrechtlichen Wertfortschreibung); weiters zB VfSlg 5022/1965 (zur Berechnung einer Kanalbenützungsgebühr); VfSlg 7136/1973 (zur Berechnung einer Kanalbenützungsgebühr); 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).

²³⁶ VfSlg 8871/1980; VfSlg 11.201/1986; VfSlg 11.630/1988.

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.²³⁷

Insofern kann eine Norm nur so lange als – prinzipiell womöglich verfassungskonforme – Vereinfachungsnorm „bezeichnet werden, als der Verlust der Besteuerungsgerechtigkeit noch in einem vertretbaren Verhältnis zu der dadurch bewirkten Verwaltungssparnis steht“.²³⁸

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“.²³⁹ 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%**²⁴⁰ 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.²⁴¹ 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 innerhalb 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.²⁴²

²³⁷ VfSlg 9524/1982 (zu einer Umsatzsteuerbegünstigung); VfSlg 13.726/1994 (zur Verfassungswidrigkeit der Vermögensbesteuerung nach fiktiven Werten aufgrund einer bewertungsrechtlichen Wertfortschreibung).

²³⁸ *Ruppe*, Schlußbericht des Arbeitsausschusses „Überprüfung der Ausnahmebestimmungen des EStG“, in: *Helige* (Hrsg), Dokumentation zur Steuerreformkommission II (1980–1983) (1983) 192 (214).

²³⁹ VfSlg 11.201/1986.

²⁴⁰ VfSlg 3595/1959.

²⁴¹ 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 Ordnungsgeber 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 Ordnungsgeber 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.“ Siehe dazu auch *Ruppe*, Eine Lanze für die Steuerpauschalierung, Finanznachrichten 1969 Nr 19, 3.

²⁴² VfSlg 3595/1959.

B. Verfassungswidriges Missverhältnis zwischen tatsächlichem und pauschalierem 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*,²⁴³ *Doralt*²⁴⁴ und *Fellner*²⁴⁵ 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“²⁴⁶ und müssen in einem angemessenen Verhältnis zu den damit in Kauf genommenen Differenzierungen stehen,²⁴⁷ wobei eine „im System der getroffenen Regelung“ liegende, vom zu erfassenden Durchschnitt abweichende Differenzierung jedenfalls bedenklich erscheinen könnte.²⁴⁸ Ein – benachteiligendes oder begünstigendes – Abweichen vom Durchschnitt scheint aber in einer Bandbreite von etwa 10%²⁴⁹ bis 20%²⁵⁰ 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 Durchschnittssätze „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*²⁵¹ 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.

²⁴³ *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 270 ff.

²⁴⁴ *Doralt*, EStG⁹ § 21 Tz 121.

²⁴⁵ *Fellner*, Perpetuierung der land- und forstwirtschaftlichen Einheitswerte verfassungswidrig? RdW 2010, 252 (253).

²⁴⁶ VfSlg 13.726/1994 (zur Verfassungswidrigkeit der Vermögensbesteuerung nach fiktiven Werten aufgrund einer bewertungsrechtlichen Wertfortschreibung); weiters zB VfSlg 5022/1965 (zur Berechnung einer Kanalbenützungsgebühr); VfSlg 7136/1973 (zur Berechnung einer Kanalbenützungsgebühr); 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).

²⁴⁷ VfSlg 8871/1980; VfSlg 11.201/1986; VfSlg 11.630/1988.

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 könne.“

²⁵¹ *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 265.

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 **allenfalls fiktive Bezugsgröße** dar, die mit der realen Ertragssituation keinen rechtlich (und tatsächlich) signifikanten Zusammenhang aufweist. Stellt sich aber bereits der Einheitswert als ungeeigneter Pauschalierungsmaßstab heraus, wäre wohl (alternativ) auch die **Verfassungskonformität des § 17 Abs 5 Z 3 EStG** selbst zu bezweifeln, der dem Verordnungsgeber die Möglichkeit einräumt, die Gewinnermittlung „durch Aufstellung von Reingewinnsätzen und Reingewinnprozentsätzen vom Einheitswert“ festzulegen, also einen ungeeigneten Pauschalierungsmaßstab gesetzlich vorgezeichnet.
- 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, weshalb die Festsetzung der Durchschnittssätze als völlig unrealistisch bezeichnet werden muss.

Die Gesetzesmäßigkeit der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung ist auch deshalb zu verneinen, weil § 17 Abs 4 EStG nur die Festlegung von Durchschnittssätzen sind 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.²⁵² Diesen Anforderungen scheinen die land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnungen nicht gerecht zu 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, die auch im Einheitswert nur unzureichend Berücksichtigung finden können. Damit erfasst die land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung aber verschiedenste Arten von Strukturen innerhalb der land- und forstwirtschaftlichen Einkunftsart, die im Grunde nicht oder **nur sehr bedingt miteinander vergleichbar** sind und sicher daher auch nicht zu der – von § 17 Abs 4 EStG vorgesehenen – durchschnittlichen Betrachtung eigenen.²⁵³

Diese – im Folgenden zu begründende – Verfassungswidrigkeit sowohl des § 17 Abs 5 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.²⁵⁴ Denn die Durchschnittssätze müssen „den Erfahrungswerten nicht nur zum Zeitpunkt der Erlassung der Verordnung, sondern in jedem Veranlagungszeitraum entsprechen, in dem sie angewandt werden“.²⁵⁵

²⁵² VfSlg 5160/1965.

²⁵³ Für eine vergleichbare Überlegung im Hinblick auf die Gaststättenpauschalierung siehe UFS Innsbruck 30. 3. 2011, RV/0688-I/10.

²⁵⁴ Siehe insbesondere VfSlg 9524/1982 (zu einer Umsatzsteuerbegünstigung), wonach „ein Gesetz jederzeit dem Gleichheitssatz entsprechen [müsse]. 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 Vervielfachern 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).

²⁵⁵ UFS Innsbruck 30. 3. 2011, RV/0688-I/10.

Schließlich bleibt zu bedenken, dass die land- und forstwirtschaftliche Vollpauschalierung bei Erfüllen der Voraussetzungen ein unabdingbares Recht des Steuerpflichtigen ist²⁵⁶ und somit als **einseitig (durch den Steuerpflichtigen) widerlegbare Vermutung** betrachtet werden kann, scheint auch ein **strenger verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab** angebracht. 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“.²⁵⁷

Solcherart ist eine einseitige Typisierung aber wohl auch nur dann sachlich zu rechtfertigen, wenn es vor allem darum geht, **Bagatellfälle** global zu erledigen. Dies ist freilich bei der Land- und Forstwirtschaft nicht der Fall. Hinzu tritt, dass die land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnungen dem Steuerpflichtigen die Wahlfreiheit der Gewinnermittlung nach § 4 EStG²⁵⁸ und somit die Möglichkeit offen halten, „die jeweils steuerlich günstigere Variante zu wählen“.²⁵⁹ 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 [führe], als dies bei Aufzeichnung der Einnahmen (und Ausgaben) der Fall ist“,²⁶⁰ steht es doch – die Richtigkeit dieser Annahme unterstellt²⁶¹ – dem Steuerpflichtigen dennoch jederzeit frei, **zur Gewinnermittlung nach § 4 EStG zu wechseln** und eine allfällige Überbesteuerung zu vermeiden.²⁶²

Auch das **Argument der Verwaltungsökonomie** 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,²⁶³ hat unzweifelhaft ihre Überzeugungskraft verloren bzw. „heute keine praktische Relevanz“ haben kann.²⁶⁴ So weise der Landwirt „heutzutage eine entsprechende Schul- und (Berufs-)Ausbildung auf, so daß er ebenso wie der Gewerbetreibende die notwendigen Aufzeichnungen führen kann“;²⁶⁵ überdies habe „auch auf den Bauernhöfen längst schon der PC Einzug gehalten“, sodass „die Erfassung von Einnahmen und Ausgaben durchaus zumutbar wäre“.²⁶⁶ Im Übrigen mag – mit dem deutschen Bundesrechnungshof²⁶⁷ – bezweifelt werden, ob nicht außersteuerliche Aufzeichnungspflichten (etwa für

²⁵⁶ 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).

²⁵⁷ *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 255 iVm 265 (Pauschalierung in der Landwirtschaft als „einseitig widerlegbare Typisierung“), unter Hinweis auf VfSlg 4681/1964.

²⁵⁸ 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.

²⁵⁹ VwGH 21. 9. 2006, 2006/15/0041, ÖStZB 2007, 115.

²⁶⁰ *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).

²⁶¹ Kritisch wohl *Krimbacher* in *Trauner/Wakounig* (Hrsg), Handbuch der Land- und Forstwirtschaft (2010) Rz 6/99.

²⁶² 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.

²⁶³ Siehe dazu unten Kapitel II mwN.

²⁶⁴ *Leitner/Rosner*, Fiskalische und wirtschaftspolitische Wirkungen der Pauschalierung der Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (1992) 20.

²⁶⁵ *Leitner/Rosner*, Fiskalische und wirtschaftspolitische Wirkungen der Pauschalierung der Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (1992) 20.

²⁶⁶ *Krimbacher* in *Trauner/Wakounig* (Hrsg), Handbuch der Land- und Forstwirtschaft (2010) Rz 6/99.

²⁶⁷ 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.

öffentliche Förderungen) jeglichen Vereinfachungseffekt praktisch zunichte machen oder zumindest stark relativieren. 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 geradezu „gezwungen“, seinen Gewinn zum Zwecke der Vergleichsrechnung doppelt zu ermitteln, weshalb eine Pauschalierungsverordnung **den Mehraufwand fördert**, statt ihn zu verringern.²⁶⁸ 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“,²⁶⁹ wobei „jede Pauschalierungsregelung **zwangsläufig Elemente einer Begünstigung**“²⁷⁰ bzw eine „**bewusst in Kauf genommene Unterbesteuerung**“²⁷¹ enthalte.

Zu einer Vereinfachung kommt es bei einer **einseitig widerlegbaren Typisierung** somit rechtslogisch und bei unterstellt ökonomischen Verhalten der Steuerpflichtigen nur dann, wenn die Pauschalierung so vorteilhaft ist, dass sich ein solcher Vergleich erübrigt. Genau dies scheint aber der Fall zu sein, nahmen doch schon vor der Anhebung der Einheitswertgrenze durch die LuF PauschVO 2011²⁷² **mehr als 90%** aller steuerlich erfassten land- und forstwirtschaftlichen Betriebe die Pauschalierung in Anspruch.²⁷³ Schon aus dieser Überlegung wird aber – wie bereits einleitend dargelegt²⁷⁴ – wiederum deutlich, dass die Pauschalierung eine **verfassungsrechtlich bedenkliche, systematische Steuerbegünstigung** darstellt. 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.²⁷⁵ 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 Aufzeichnung- und Mitteilungspflichten auf Seiten der vollpauschalierten Landwirtschaft wird zudem das **Tätigen von Schwarzumsätzen** geradezu begünstigt.

2. Unsachlichkeit der Wahl des Pauschalierungsmaßstabes

Die land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierungen greifen seit ihrer Einführung in die Rechtsordnung²⁷⁶ auf die **bewertungsrechtlichen Einheitswerte** zurück, was auch in **§ 17**

²⁶⁸ So auch *Baldauf*, Gaststätten- und Beherbergungspauschalierung: ein beachtliches Steuerprivileg – Verwaltungsmehraufwand im Dienst der Steuerschonung, SWK 2008, S 830 (S 830); ebenso UFS Innsbruck 30. 3. 2011, RV/0688-I/10.

²⁶⁹ VwGH 27. 2. 2003, 99/15/0143, ÖStZB 2003/385 (zur Basispauschalierung); VwGH 4. 3. 2009, 2008/15/0333, ÖStZB 2009, 534.

²⁷⁰ VwGH 4. 3. 2009, 2008/15/0333, ÖStZB 2009, 534.

²⁷¹ VwGH 28.4.1967, 89/67, ÖStZB 1967, 134; VwGH 7. 7. 1967, 49/67, ÖStZB 1968, 11.

²⁷² BGBl II 2010/471 idF II 2011/4.

²⁷³ Siehe zB *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte² (2002) 27; *Krimberger* in *Trauner/Wakounig* (Hrsg), Handbuch der Land- und Forstwirtschaft (2010) Rz 6/96. weiters zB Tz 30.11.1 des Tätigkeitsberichts des Rechnungshofs für das Verwaltungsjahr 1990, III-54 BlgNR XVIII. GP, 75 f, 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“.

²⁷⁴ Dazu oben Kapitel I.

²⁷⁵ *Krimbacher* in *Trauner/Wakounig* (Hrsg), Handbuch der Land- und Forstwirtschaft (2010) Rz 6/99.

²⁷⁶ Siehe oben Kapitel II für einen historischen Überblick.

EStG durch die Ermächtigung zur „Aufstellung von Reingewinnsätzen und Reingewinnprozentsätzen vom Einheitswert“ gesetzlich angesprochen wird.

Als Einheitswerte werden nach **§ 19 BewG 1955**²⁷⁷ 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, Geländegestaltung, klimatische Verhältnisse und Wasserverhältnisse sowie andererseits die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen (äußere und innere Verkehrslage eines Hofes sowie die Betriebsgröße).

Die **konkrete Ermittlung des Einheitswertes** nach **§§ 30 ff BewG** für das landwirtschaftliche Vermögen²⁷⁸ 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.²⁷⁹ Der maximale Hektarsatz für einen – in der Realität nicht existierenden – land- und forstwirtschaftlichen Betrieb mit unterstellten optimalen natürlichen und ausgeglichen wirtschaftlichen Ertragsbedingungen („Hauptvergleichsbetrieb“ mit Betriebszahl 100) beträgt dabei derzeit **€ 2.289,1943**.²⁸⁰ Bei dieser – rechnerisch nicht nachvollziehbaren²⁸¹ – 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.²⁸² Festgesetzt wird dieser Hektarsatz zum jeweiligen Hauptfeststellungszeitpunkt auf der Grundlage der Reinertragsermittlung nach dem – gem § 9 LandwirtschaftsG²⁸³ jährlich erstellten – „**Grünen Bericht**“,²⁸⁴ „wobei auch agrarpolitische Gesichtspunkte eine wesentliche Rolle spielen“.²⁸⁵

Nach **§ 20 BewG 1955** – bzw zuvor § 21 RBewG 1934²⁸⁶ – werden die Einheitswerte allgemein festgestellt. Diese sogenannte **Hauptfeststellung** sollte für die wirtschaftlichen Einhei-

²⁷⁷ BGBl 1955/148.

²⁷⁸ Für forstwirtschaftliches Vermögen, Weinbauvermögen, gärtnerisches Vermögen und das übrige land- und forstwirtschaftliche Vermögen finden sich spezielle Regelungen in §§ 46 ff BewG.

²⁷⁹ 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

²⁸⁰ 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).

²⁸¹ So auch der Rechnungshof, III-57 BgNR XIX. GP, 110 = Reihe Bund 1995/7, 110.

²⁸² III-57 BgNR XIX. GP, 108 = Reihe Bund 1995/7, 108.

²⁸³ BGBl 1992/375.

²⁸⁴ Abrufbar unter <http://www.gruenerbericht.at>.

²⁸⁵ III-57 BgNR 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 BgNR XIX. GP, 111 = Reihe Bund 1995/7, 111.

²⁸⁶ dRGBI 1934 I 1035.

ten 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.²⁸⁷ Die solcherart für den 1. 1. 1962 vorgesehene nächste Hauptfeststellung wurde jedoch auf den **1. 1. 1963** verschoben²⁸⁸ und jene für den 1. 1. 1969 vorgesehene auf den **1. 1. 1970**.²⁸⁹ Durch die BewG-Novelle 1971²⁹⁰ 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. 1979**.²⁹¹ Im Unterschied zur Hauptfeststellung bei wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens, bei denen die letzte Hauptfeststellung bereits zum 1. 1. 1973²⁹² erfolgte und es seither zu laufenden Verschiebungen²⁹³ und lediglich zu pauschalen Anhebungen kam,²⁹⁴ 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**²⁹⁵ zunächst auf den 1. 1. 1999 und sodann durch das **AbgÄG 1998**²⁹⁶ auf den 1. 1. 2001 verschoben (§ 20a BewG). Das **BBG 2001**²⁹⁷ 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**²⁹⁸ auf den **1. 1. 2015 verschoben**.²⁹⁹

²⁸⁷ Dazu auch *Langer*, BewG (1974) § 20 Rz 1.

²⁸⁸ BGBl 1962/226.

²⁸⁹ § 1 lit a BGBl 1968/393.

²⁹⁰ BGBl 1971/172.

²⁹¹ 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.

²⁹² § 1 lit b BGBl 1968/393.

²⁹³ 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.

²⁹⁴ 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.“

²⁹⁵ Art 46 BGBl 1996/201.

²⁹⁶ Art V BGBl I 1999/28.

²⁹⁷ Art 11 BGBl I 2000/142.

²⁹⁸ Art 63 BGBl I 2010/111.

²⁹⁹ 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 forstwirtschaftliches Vermögen verschoben werde und der „Zeitpunkt der Hauptfeststellung [...] gesondert durch Bundesgesetz festzusetzen“ gewesen wäre. Begründet wurde dieser Vorschlag folgendermaßen: „Nach derzeit 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.“

Die derzeitigen Einheitswerte basieren solcherart auf der **Hauptfeststellung 1988**,³⁰⁰ die mittlerweile fast ein Vierteljahrhundert zurück liegt. 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.³⁰¹ 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, Wasserverhältnisse) 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 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.³⁰²

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:

$$\text{Reinertrag} = \text{Ertrag} - \text{Objektiver Aufwand},$$

wobei sich der „objektive Aufwand“ folgendermaßen errechnet:

$$\text{Objektiver Aufwand} = \text{Aufwand} + \text{Lohnansatz der Besitzfamilie} - \text{Pachten, Zinsen, Ausgedinge} .³⁰³$$

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,³⁰⁴ so hat sich dies in den nachfolgenden Zeiträumen zunehmend verschoben. Spätestens **seit den frühen 1990er Jahren** kann der – zuletzt zum 1. 1. 1988 festgestellte – Einheitswert aber 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 Direktzah-

³⁰⁰ Dazu auch *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts II⁵ (2006) Rz 44.

³⁰¹ Siehe III-57 BlgNR XIX. GP, 110 = Reihe Bund 1995/7, 110.

³⁰² Stellungnahme der Bundesregierung im Verfahren VfSlg 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.

³⁰³ Siehe dazu zB auch die in den Buchführungsergebnissen 1969, 64 ff, angegebenen Berechnungsformeln.

³⁰⁴ So *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 271, für die Jahre 1959 bis 1969.

lungen und Zahlungen zur ländlichen Entwicklung (Subventionen) haben die 1988 festgestellten Einheitswerte nämlich **jeden signifikanten Bezug zur Ertragsrealität** der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe verloren,³⁰⁵ 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** ausmachten³⁰⁶ und überdies prinzipiell von der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung erfasst sind.³⁰⁷

Hinzu tritt der – bereits erwähnte – Umstand, dass die Reinerträge wesentlich durch den **Familienlohnanatz** bestimmt sind;³⁰⁸ vor allem dessen kollektivvertragsorientiertes Ansteigen im Zeitablauf führt bereits seit vielen Jahren zu **negativen Reinerträgen** und – bei Verachtzehnfachung iS des § 32 BewG – zu entsprechend **negativen (hypothetischen) Einheitswerten** (Grafik 1).³⁰⁹ In diesem Lichte erscheint der Einheitswert **nicht (mehr) als sachlich zulässige Anknüpfungsgröße für eine einkommensteuerliche Gewinnpauschalierung**.³¹⁰ Es ist zwar – wie der VfGH im Zusammenhang mit der Erbschaftssteuer festhalten 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.³¹¹

³⁰⁵ 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.

³⁰⁶ 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) gewährt werden“.

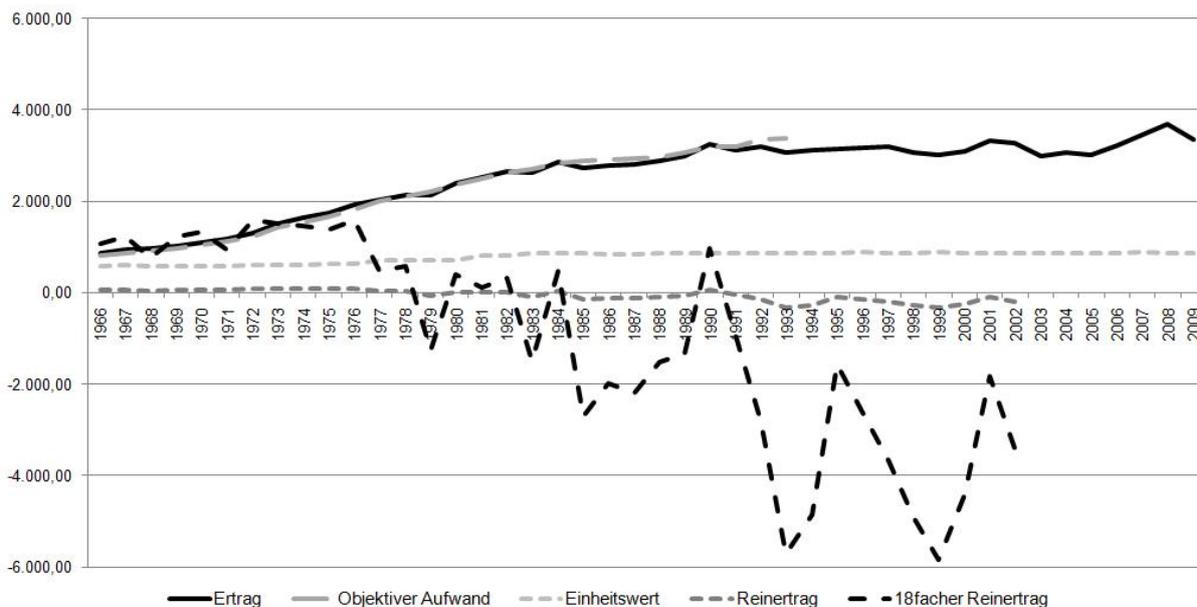
³⁰⁷ So sind zB EU-Subventionen in Form laufender Ausgleichszahlungen (Produktförderungen) oder jährlicher Ausgleichszahlungen (Flächenforderung) als regelmäßige Geschäftsvorfälle sind abpauschaliert; Investitionsförderungen sind schon nach § 3 Abs 1 Z 6 EStG steuerfrei und wirken sich ertragsteuerlichen aufgrund der Pauschalierung auch nicht kompensierend über ein geringeres Abschreibungsvolumen aus. So *Schlögl*, 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).

³⁰⁸ Dazu die Daten und Berechnungen im Anhang.

³⁰⁹ Der Reinertrag wird daher seit 2003 in den „Buchführungsergebnissen“ nicht mehr ausgewiesen.

³¹⁰ 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).

³¹¹ *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 2009. 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.³¹² 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 Grundbetrages** 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 (entlohnten) Arbeitskräften bei ausschließlicher Eigenfinanzierung widerspiegeln soll, wäre es zur **ertragsteuerbedingten „Subjektivierung“** notwendig, dem aus dem Einheitswert abgeleiteten Grundbetrag der Pauschalierung einerseits den **Familienlohnansatz („Unternehmerlohn“)**³¹³ 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 er-

³¹² Siehe nur *Krimbacher in Trauner/Wakounig* (Hrsg), Handbuch der Land- und Forstwirtschaft (2010) Rz 6/101.

³¹³ 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.

tragsteuerlichen 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.³¹⁴

Dieses System war – mit einigen Besonderheiten in der konkreten Ausgestaltung³¹⁵ – auch in der **reichsdeutschen Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft**³¹⁶ verwirklicht, die das Ziel verfolgte, den objektiven, zur Einheitswertermittlung herangezogenen Reinertrag **in einen subjektiven ertragsteuerlichen Gewinn** überzurechnen. So war der Grundbetrag 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,³¹⁷ war der Grundbetrag für die Gewinnpauschalierung (konsequenterweise) als der **18. Teil** des Einheitswertes³¹⁸ angesetzt worden. In einem zweiten Schritt sah die reichsdeutsche 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.³¹⁹

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 Nutzfläche³²⁰ und vergleicht diese mit einem nach dem System der reichsdeutschen Verordnung **ermittelten, pauschalierten Gewinn**, wobei zusätzlich die Beiträge zur bäuerlichen 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).

³¹⁴ Siehe § 31 Abs 2 RBewG 1934, dRGBI 1934 I 1035, bzw nunmehr § 32 BewG 1955, wo zudem – seit BGBl 1977/320 – von notwendiger Wirtschaftsgebäudeausstattung ausgegangen wird.

³¹⁵ Siehe zB zur Ermittlung des Familienlohnansatzes zB die Erläuterungen in den Buchführungsergebnissen 1992 (1993) 35.

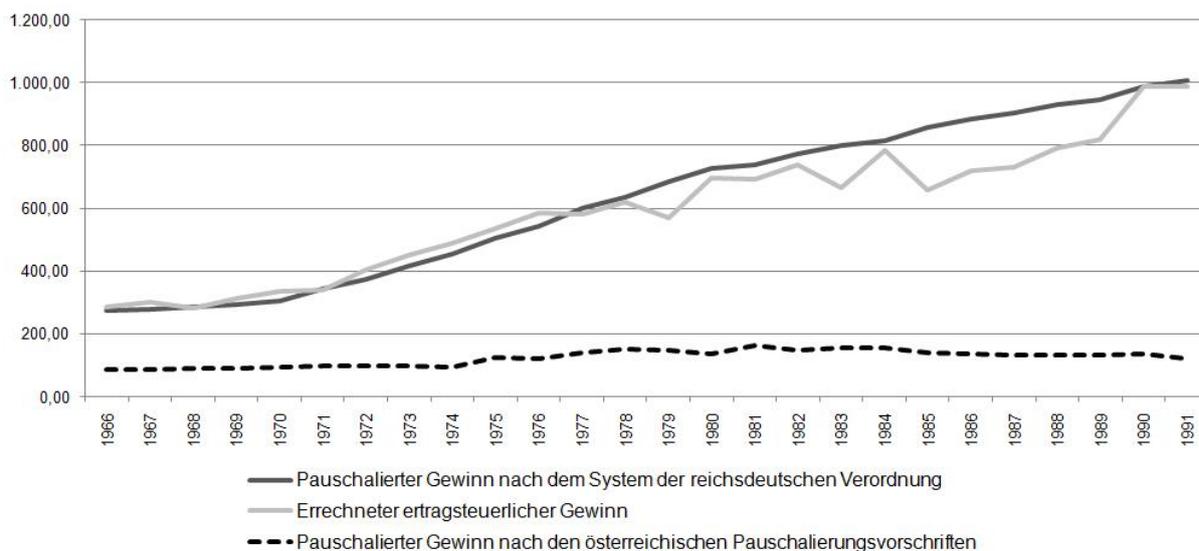
³¹⁶ dRGBI 1937 I 1 = RStBl 1937, 33; abgedruckt zB bei *Pucharski*, Einkommensteuergesetz (1949) 268 ff.

³¹⁷ Nach § 31 Abs 2 RBewG, dRGBI 1934 I 1035, war der Einheitswert („Ertragswert“) noch als das 25fache des Reinertrags definiert; nach § 3a der Durchführungsverordnung zum Reichsbewertungsgesetz (RBewDV), dRGBI 1935 I 81 idF dRGBI 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.

³¹⁸ § 2 der Verordnung dRGBI 1937 I 1.

³¹⁹ Siehe § 2 Abs 2 und Abs 3 der Verordnung dRGBI 1937 I 1 sowie oV, Einkommen- und Umsatzsteuer-Veranlagung der nichtbuchführenden Land- u. Forstwirte, ÖStZ 1956, 91 (92).

³²⁰ Die erläuterte Berechnung dieses Wertes und das Zahlenmaterial finden sich im Anhang.



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

Die **österreichischen Pauschalierungserlässe und Pauschalierungsverordnungen ab 1948** orientierten sich – wie gezeigt – nur grob am historischen Vorbild der reichsdeutschen Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft.³²¹ 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).³²² 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,³²³ 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.³²⁴ Durch diese Vorgehensweise wird aber effektiv der **Unternehmerlohn**, der nach dem System des Ertragsteuerrechts aus dem versteuerten Gewinn zu stammen hat, **steuerfrei gestellt**.

Zusätzlich gestatteten und gestatten die österreichischen Pauschalierungsvorschriften den **Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen**³²⁵ vom Grundbetrag,³²⁶ was letztlich zu einer

³²¹ dRGBI 1937 I 1 = RStBl 1937, 33; abgedruckt zB bei *Pucharski*, Einkommensteuergesetz (1949) 268 ff.

³²² Siehe *Strunz*, Die Einkommen- und Umsatzsteuerberechnung bei nicht buchführenden Land- und Forstwirten, ÖStZ 1951, 135 (136); oV, Einkommen- und Umsatzsteueranlagung der nichtbuchführenden Land- u. Forstwirte, 1956, 91 (92).

³²³ 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 Umsatzsteueranlagung 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); ausführlich oben Kapitel II.

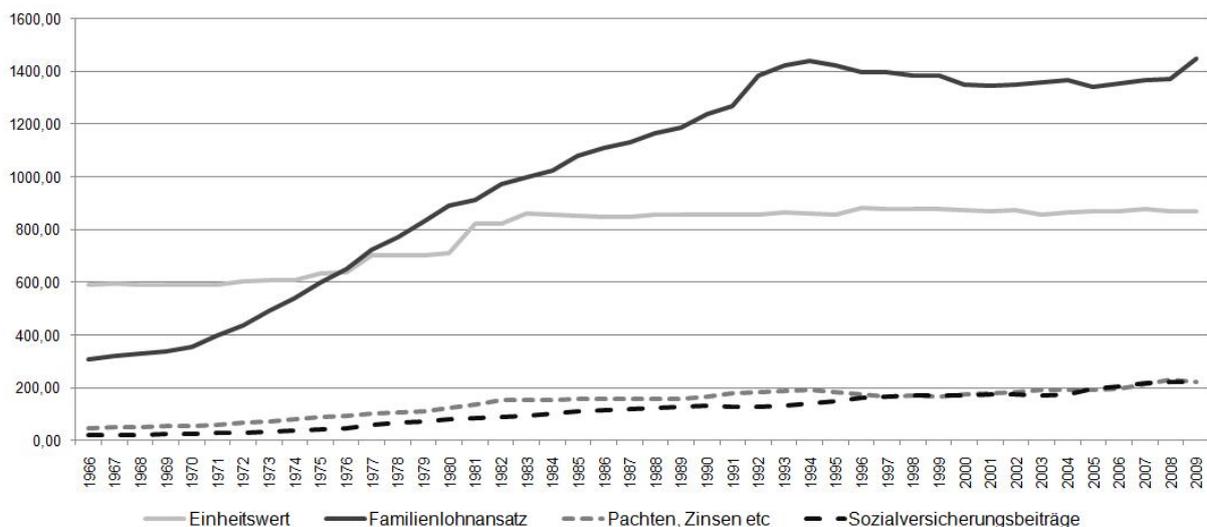
³²⁴ Siehe zB Z 2 des Erlasses vom 3. 4. 1954, Z. 30.644/55, AÖF 1954/68.

³²⁵ Dazu etwa VwGH 22. 12. 2004, 2000/15/0031, ÖStZB 2005/231; siehe auch *Doralt*, EStG⁹ § 21 Tz 200 mwN.

begünstigten Doppelberücksichtigung dieser Beträge führt: Denn einerseits liegt dem Einheitswert die Annahme – reinertragsmindernder – fremder, entlohnter Arbeitskräfte unter Berücksichtigung von entsprechenden Sozialversicherungsbeiträgen³²⁷ 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.

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) samt der unsystematischen **Verminderung des Grundbetrages um Sozialversicherungsbeiträge** (im Jahr 2009 zB € 247,05 pro Hektar reduzierter landwirtschaftlicher Nutzfläche) eine **drastische Unterschätzung des echten ertragsteuerlichen Gewinnes** impliziert.³²⁸

Diese Unterschätzung wurde im Zeitablauf auch durch die Anhebung der Durchschnittssätze nicht einmal 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 2009 rund **125% des Einheitswertes**, seit 2000 sogar knapp **157%**.³²⁹ Solcherart müsste seit 1977 allein zur Erfassung des Familienlohnansatzes der Durchschnittssatz (weit) **mehr als 100% des Einheitswertes** betragen.



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 2009.

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.³³⁰

³²⁶ 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.

³²⁷ 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.

³²⁸ Die erläuterte Berechnung dieser Werte und das Zahlenmaterial finden sich im Anhang.

³²⁹ Die erläuterte Berechnung dieses Wertes und das Zahlenmaterial finden sich im Anhang.

³³⁰ Siehe auch die Kritik des deutschen Bundesrechnungshofs, BT-Drs 13/2600, 113, an der früheren deutschen Pauschalierungsbestimmung.

Dies zeigt sich schon darin, dass seit der letzten Anpassung des Durchschnittssatzes durch die LuF PauschVO 2006³³¹ auf 39% die jährliche **Inflationsrate** zwischen 0,5% (2009) und 3,2% (2008) lag, aufgrund der gleich bleibender Einheitswerte und eines gleich bleibenden Gewinnsatzes der Grundbetrag der Pauschalierung für 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.³³² Auch dieser Effekt wird durch die gelegentliche Anpassung der Durchschnittssätze nur unzureichend kompensiert.

Die **Größenordnung dieser Unterschätzung** lässt sich **empirisch aus den veröffentlichten „Buchführungsergebnissen“ der gewinnermittelnden Landwirte** deduzieren.³³³ 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,³³⁴ so zeigt sich, dass im Durchschnitt im Zeitraum von 1966 bis 2009 nur etwa **19,8%** der errechneten, an das Ertragsteuerrecht angenäherten vollpauschalierungsfähigen 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 16,15%, seit 1995 bei etwa **16,5%** und seit 2006 bei nur etwa **11,31%**.³³⁵

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,³³⁶ *Leitner/Rosner* gelangten in ihrer Studie für das Jahr 1990 unter Einbeziehung der Nebenerwerbe etc zu einem Erfassungsgrad zwischen 8% und 51%.³³⁷ Diese Erfassungsgrade liegen jedenfalls weit außerhalb der vom VfGH noch als unbedenklich beurteilten Toleranzgrenze von etwa 10%³³⁸ bis 20%³³⁹.

³³¹ BGBl II 2005/258.

³³² 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.

³³³ 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.

³³⁴ Bei gestaffelten Pauschalierungsprozentsätzen wurde das arithmetische Mittel dieser Prozentsätze der Berechnung zu Grunde gelegt.

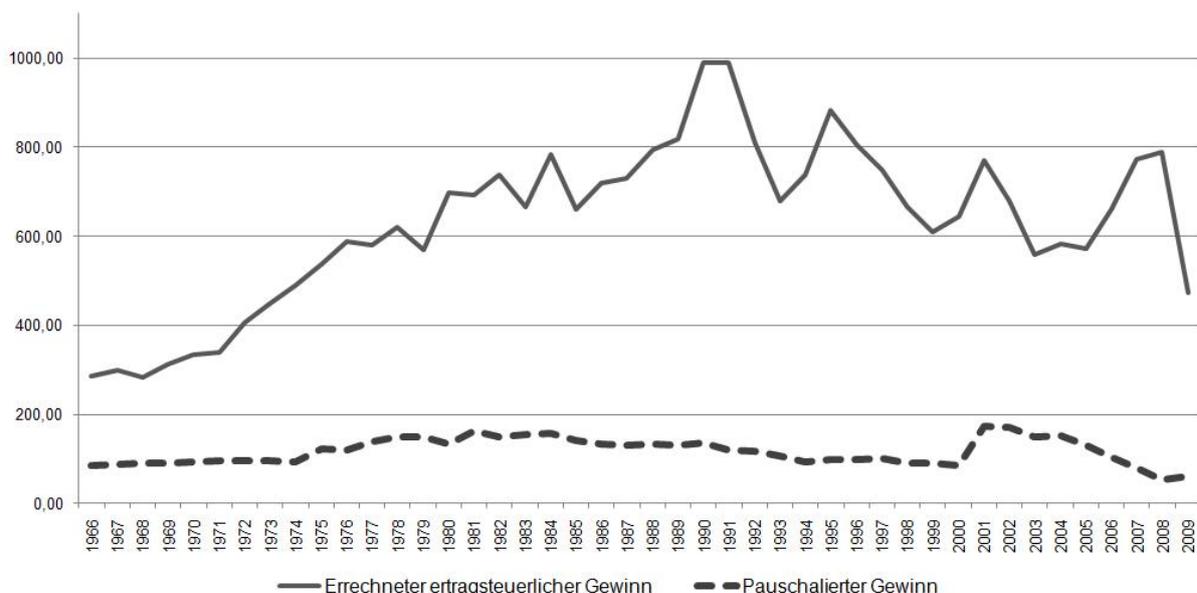
³³⁵ Die erläuterte Berechnung dieser Werte und das Zahlenmaterial finden sich im Anhang.

³³⁶ *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 272 f.

³³⁷ *Leitner/Rosner*, Fiskalische und wirtschaftspolitische Wirkungen der Pauschalierung der Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (1992) 10.

³³⁸ VfSlg 3595/1959.

³³⁹ 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 Ordnungsgeber 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 Ordnungsgeber 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: Pauschalierter Gewinne im Vergleich zu einer angenäherten ertragsteuerlichen Gewinngröße in Euro je Hektar reduzierter landwirtschaftlicher Nutzfläche im Bundesdurchschnitt von 1966 bis 2009.

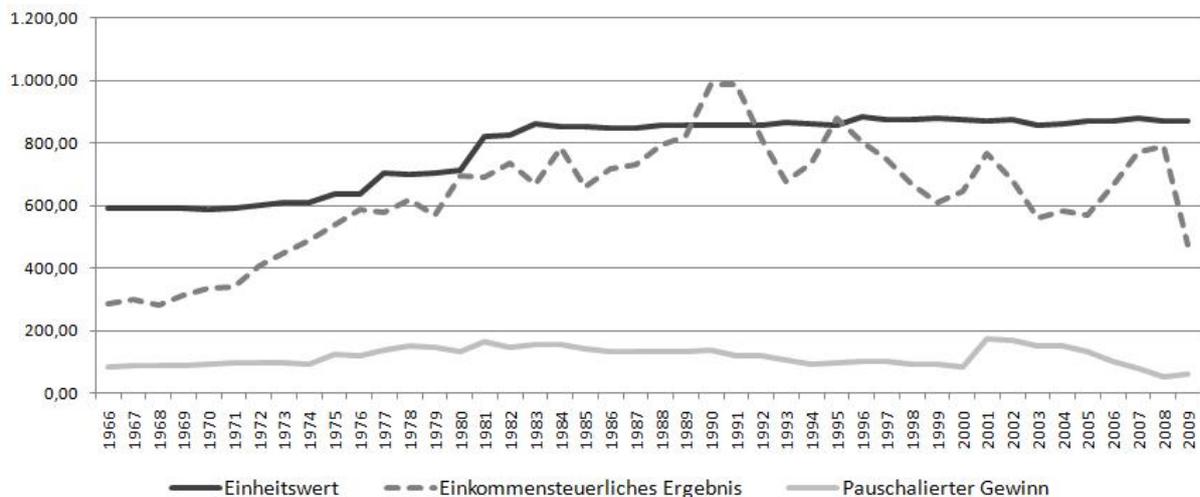
Diese Ergebnisse werden in ihrer Tendenz auch einer rechtsordnungsorientierten Gesamtschau bekräftigt. Zieht man beispielsweise die **Berechnung des Sozialversicherungsbeitrages nach dem Bauern-Sozialversicherungsgesetz (BSVG)**³⁴⁰ heran, ergibt sich folgendes Bild: Nach § 23 Abs 2 BSVG wird die Beitragsgrundlage nach dem **Versicherungswert** errechnet, der die fiktiven monatlichen Einkünfte des Betriebes für Zwecke der Sozialversicherung darstellt.³⁴¹ 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), bei einem Einheitswert 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 pauschalierter ertragsteuerlichen Ergebnissen nach den LuF PauschVO entfernt. So besteht aus ertragsteuerlicher Sicht im Durchschnitt der Jahre 1966 bis 2009 lediglich eine Relation zwischen den pauschalierter 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). Dies Relation stimmt wiederum in der Tendenz

³⁴⁰ BGBl 1978/559 idgF.

³⁴¹ Siehe nur *Pum* in *Trauner/Wakounig* (Hrsg), Handbuch der Land- und Forstwirtschaft (2010) Rz 1/40. 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).

eher mit der **Beitragsgrundlagenberechnung nach § 23 Abs 2 BSVG** überein, als das entsprechende Verhältnis zwischen pauschalierten Gewinnen und Einheitswerten.



Grafik 5: Einheitswerte, pauschalierte Gewinne und angenäherte ertragsteuerliche Gewinngrößen in Euro je Hektar reduzierter landwirtschaftlicher Nutzfläche im Bundesdurchschnitt von 1966 bis 2009.

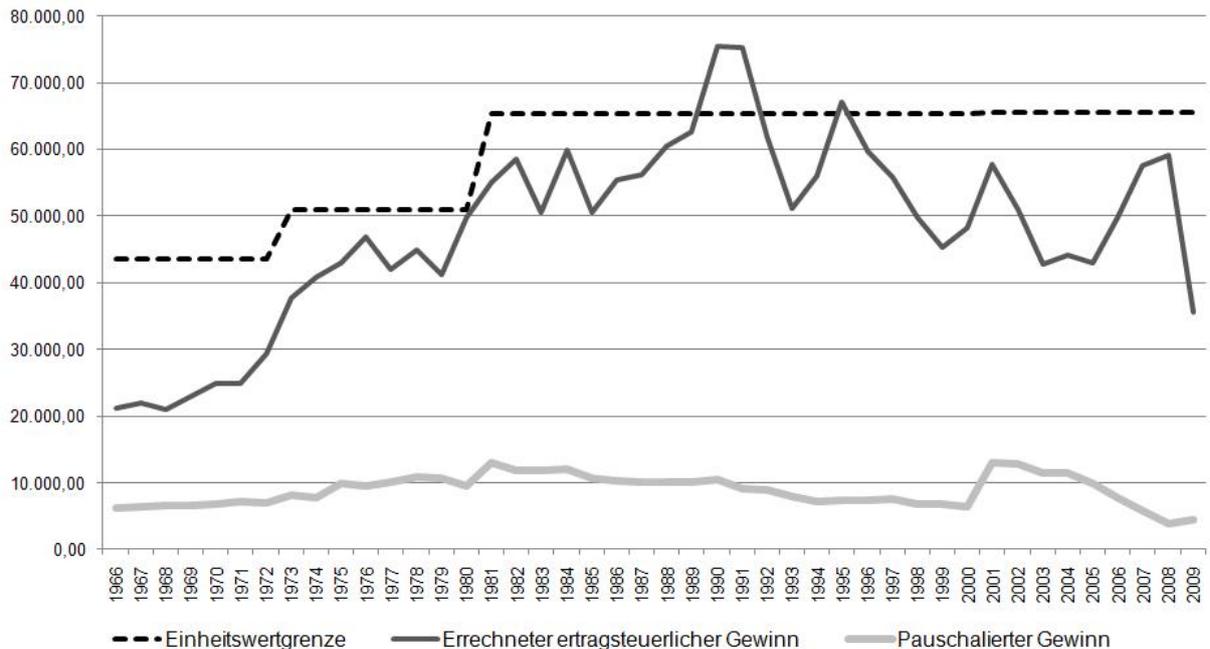
4. Unsachliche Anwendungsgrenze der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung

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)³⁴² – regelmäßig den **tariflichen Grundfreibetrag** ohnehin bereits mit ihrem sonstigen Einkommen konsumieren werden, ist nämlich zu bemerken, dass es die einheitswertorientierten Anwendungsgrenzen der Pauschalierungsverordnungen es im langjährigen Durchschnitt zuließen und zulassen, dass Betriebe mit **mehr als 75 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**³⁴³ sind – bei durchschnittlicher Betrachtung auf Basis der Einheitswerte und Betriebsgrößen des Jahres 2009 – sogar Betriebe mit **rund 114 Hektar** reduzierter landwirtschaftlicher Nutzfläche von der Vollpauschalierung erfasst.

Legt man diese Betriebsgrößen bei maximaler Ausschöpfung der Einheitswertobergrenzen der Pauschalierung zu Grunde und vergleicht diese Ergebnisse wiederum mit einem angenäherten ertragsteuerlichen Gewinn, so schlug sich im Durchschnitt von 1966 bis 2009 ein an das Ertragsteuerrecht angenäherter jährlicher **Gewinn von rund € 47.900** aufgrund der Durchschnittssatzbesteuerung nur in einem – unter dem heutigen tariflichen Grundfreibetrag liegenden – **pauschalierten Gewinn von rund € 8.900** nieder (Grafik 6); im „Spitzenjahr“ 1990 stand einem so berechneten Gewinn von rund € 75.400 gar ein Pauschalbetrag von lediglich rund € 10.400 gegenüber.

³⁴² Grüner Bericht 2010, 65.

³⁴³ BGBl II 2010/471 idF II 2011/4.



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 2009.

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:

- a) Nach § 17 Abs 4 EStG ist die Festlegung von Durchschnittssätzen nur für „Gruppen von Steuerpflichtigen“ gestattet, wobei nur „Gruppen“ in Betracht, bei denen die steuerlichen Verhältnisse vergleichbar sind und daher eine durchschnittliche Betrachtung zulassen. Durch die in der Pauschalierungs-

verordnung erfolgende Einbeziehung der gesamten Land- und Forstwirtschaft ohne Differenzierung nach den unterschiedlichen Nutzungsarten (zB Gartenbau, Ackerbau, Obstbau etc) und Ertragsstrukturen wird diesem gesetzlichen Erfordernis nicht Rechnung getragen. Dadurch wird die Pauschalierungsverordnung mit Rechtswidrigkeit belastet.

- b) 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 Anstiegens 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.
- c) Die Festsetzung der Durchschnittssätze und die Subjektivierung der Bemessungsgrundlage sind vollkommen unrealistisch und belasten die 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 2009 nur etwa 19,8% der errechneten, an das Ertragsteuerrecht angenäherten vollpauschalierungsfähigen 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 16,15%, seit 1995 bei etwa 16,5% und seit 2006 bei nur etwa 11,31%. Diese Erfassungsgrade liegen jedenfalls weit außerhalb der vom VfGH noch als unbedenklich beurteilten Toleranzgrenze von etwa 10% bis 20%.
- d) 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 langjähri-

gen Bundesdurchschnitt von 1966 bis 2009 konnte bei hypothetischer Vollausschöpfung der Einheitswertgrenze eine Vollpauschalierung bei Betrieben mit mehr als 75 Hektar reduzierter landwirtschaftlicher Nutzfläche (ab 2011 sogar bis zu rund 114 Hektar) vorgenommen werden. Empirisch bedeutet dies, dass sich im Durchschnitt von 1966 bis 2009 bei Vollausschöpfung der Einheitswertgrenze ein an das Ertragsteuerrecht angenäherter jährlicher Gewinn von rund €47.900 aufgrund der Durchschnittssatzbesteuerung nur in einem jährlichen pauschalierten Gewinn von rund €8.900 niedergeschlagen hätte. Auch dadurch wird die Pauschalierungsverordnung mit Rechtswidrigkeit belastet.

D. Vorteilskompensation 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,³⁴⁴ 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.

Dies ist allerdings **nicht der Fall**: So ist zunächst zu bemerken, dass die Land- und Forstwirtschaft auf Basis seit 1994³⁴⁵ 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:³⁴⁶ So dient der land- und forstwirtschaftliche Einheitswert unter anderem als Basis für die Berechnung der Bemessungsgrundlage für die **Grundsteuer**,³⁴⁷ die **Landwirtschaftskammerumlage**, die **Grunderwerbsteuer bei der bäuerlichen Übergabe**³⁴⁸ und die **Beiträge zur gesetzlichen bäuerlichen Sozialversicherung**³⁴⁹ und zum **FLAF**³⁵⁰. Wenngleich die Heranziehung der – veralteten – Einheitswerte durchwegs kritisch betrachtet wird,³⁵¹ aber nicht *per se* verfassungswidrig ist,³⁵² steht zumindest zu vermuten, dass der Land- und Forstwirtschaft bei den einheitswertbasierenden 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

³⁴⁴ Siehe dazu etwa *Staringer*, Sondersteuersatz für Arbeitnehmer gerechtfertigt? – VfGH hält begünstigte Besteuerung von 13. und 14. Monatsbezug aufrecht, ÖStZ 2001, 414 (414 ff).

³⁴⁵ Für einen historischen Überblick siehe oben Kapitel II.

³⁴⁶ Siehe für einen allgemeinen Überblick zu einheitswertbezogenen 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).

³⁴⁷ § 1 Abs 1 Z 1 iVm § 12 GrStG 1955, BGBl 1955/149 idGF.

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

³⁴⁹ §§ 23, 30 BSVG, BGBl 1978/559 idGF.

³⁵⁰ § 44 FLAG 1967, BGBl 1967/376 idGF.

³⁵¹ 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).

³⁵² Siehe VfSlg 18.093/2007; VfSlg 18.147/2007; VfGH 6. 10. 2010, B 298/10.

den Einheitswert anknüpfende – **Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben**,³⁵³ die 1960 eingeführt worden war, um die verfassungsgerichtliche Aufhebung³⁵⁴ der Bestimmungen über Zuschläge zur Grundsteuer im Hinblick auf die solidarische Finanzierung der landwirtschaftlichen Zuschußrentenversicherung zu kompensieren.³⁵⁵ Eine besonders unbillige – und damit die Begünstigung aus der Vollpauschalierung allenfalls kompensierende – Belastung stellt diese Abgabe freilich nicht dar; ihr jährliches Gesamtaufkommen betrug in der jüngeren Vergangenheit nur etwa **€20 Mio.**³⁵⁶

Auch im Bereich der **Sozialversicherung** lassen sich keine kompensierenden, systematischen Nachteile der Land- und Forstwirtschaft in der Versicherung nach dem Bauern-Sozialversicherungsgesetz (BSVG)³⁵⁷ gegenüber den Gewerbetreibenden in der Versicherung nach dem Gewerblichen Sozialversicherungsgesetz (GSVG)³⁵⁸ festmachen. Aus beitragsrechtlicher Sicht richten sich die **Beitragsgrundlagen für die Versicherten nach dem GSVG** nach den Einkünften nach den einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen (§ 25 Abs 1 GSVG),³⁵⁹ während die **Beitragsgrundlagen für die Versicherten nach dem BSVG** werden auf der Grundlage von aus den Einheitswerten umgerechneten, jährlich angepassten Versicherungswerten errechnet (§ 23 Abs 2 BSVG).³⁶⁰ 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 ASVG³⁶¹ pflichtversicherte **Ehepartner bzw eingetragene Partner des Betriebsführers** (§ 2 Abs 1 Z 3 BSVG)³⁶² sowie die nach erfolgter Übergabe im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Betriebsführers hauptberuflich tätigen Eltern, Großeltern, Wahl- Stief- und Schwiegereltern (§ 2 Abs 1 Z 4 BSVG). 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 **Steuernutralität von realisierten Umwidmungsgewinnen**, die **Sonderbehandlung bei der Kraftfahrzeug- und Mineralölsteuer** und die Möglichkeit der **Umsatzsteuerpauschalierung**. Hinzu tritt im außersteuer-

³⁵³ BGBl 1960/166 idgF.

³⁵⁴ VfSlg 3670/1960.

³⁵⁵ Dazu AB 243 BlgNR IX. GP, 1.

³⁵⁶ Siehe die Daten in *Statistik Austria*, Geburten 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.

³⁵⁷ BGBl 1978/559 idgF.

³⁵⁸ BGBl 1978/560 idgF.

³⁵⁹ 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.

³⁶⁰ 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 €1215,20.

³⁶¹ Allgemeines Sozialversicherungsgesetz, BGBl 1955/189 idgF.

³⁶² § 2 Abs 1 Z 3 BSVG lässt ein Pflichtversicherungsverhältnis nur zu, wenn kein Beschäftigungsverhältnis nach dem § 4 ASVG eingegangen wurde (etwa bei familiärer Mittätigkeit). In der Praxis wird aber offenbar regelmäßig von einer Versicherung nach dem BSVG ausgegangen.

lichen 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,³⁶³ werden aber – sofern nicht aufgrund gewerblichen Grundstückshandels Umlaufvermögen vorliegt³⁶⁴ – dennoch nicht steuerlich erfasst:³⁶⁵ Nach § 4 Abs 1 letzter Satz und § 4 Abs 3 letzter Satz EStG bleiben nämlich Gewinne (Verluste) aus der Veräußerung oder Entnahme und Wertschwankungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, – außerhalb der §§ 29 Z 1³⁶⁶ und 30 EStG³⁶⁷ –**unberücksichtigt**,³⁶⁸ 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 1920³⁶⁹, wobei der heutige Wortlaut deutlich auf **§ 12 zweiter Satz dEStG 1925**³⁷⁰ 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 1934³⁷¹ und wurde sodann in das dEStG 1938³⁷² bzw das dEStG 1939³⁷³ übernommen und durch die Siebente³⁷⁴ bzw Zwanzigste³⁷⁵ 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**,³⁷⁶ im **EStG 1967**,³⁷⁷ im **EStG 1972**³⁷⁸ und schließlich im **EStG 1988**³⁷⁹ inhaltlich unverändert beibehalten.

³⁶³ Dazu allgemein Rz 4176 EStR 2000; siehe zB auch BMF, Steuerliche Behandlung von Aufgabe- und Veräußerungsgewinnen sowie Gewinnen aus der Veräußerung von Forstflächen bei pauschalieren Land- und Forstwirten, RdW 1996, 508.

³⁶⁴ 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*, Grundstücksverkäufe eines Landwirtes – Hilfsgeschäfte oder gewerblicher Grundstückshandel? ÖStZ 1996, 460 (460 ff); *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 (329 ff); *Ginthör/Huber*, Veräußerungsgewinne bei Grund und Boden: nicht steuerbare Einkünfte, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder gewerblicher Grundstückshandel? ÖStZ 2003, 542 (542 ff); *Krimbacher in Trauner/Wakounig* (Hrsg), Handbuch der Land- und Forstwirtschaft (2010) Rz 6/96.

³⁶⁵ Siehe dazu und auch im Hinblick auf Fragen des gewerblichen Grundstückshandels *Kohler*, Landwirt kann Bauland aufwerten, SWK 1997, S 415 (S 415).

³⁶⁶ VwGH 13. 3. 1991, 90/13/0077, ÖStZB 1991, 541.

³⁶⁷ VwGH 25. 2. 2003, 2000/14/0017, ÖStZB 2003, 406.

³⁶⁸ 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 581 EStR 2000.

³⁶⁹ dRGBI 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.“

³⁷⁰ dRGBI 1925 I 189.

³⁷¹ dRGBI 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.

³⁷² dRGBI 1938 I 121.

³⁷³ dRGBI 1939 I 297.

³⁷⁴ dRGBI 1938 I 1817.

³⁷⁵ dRGBI 1939 I 2303.

³⁷⁶ BGBl 1954/1.

³⁷⁷ BGBl 1967/268.

³⁷⁸ BGBl 1972/440.

³⁷⁹ BGBl 1988/400.

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,³⁸⁰ wenngleich der VfGH bisher **keine Zweifel an deren Verfassungskonformität** gehegt hat.³⁸¹ Obwohl von dieser Differenzierung allenfalls auch nicht rechnungslegungspflichtige Gewerbebetriebe und Einkünfte aus selbständiger Arbeit begünstigt sind, wurde sie wohl „im **Interesse der Landwirtschaft** bisher nicht beseitigt“.³⁸² 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.³⁸³ Wenngleich offenbar keine Schätzungen zum Umfang der steuerfreien Umwidmungsgewinne veröffentlicht werden, spricht etwa *Doralt* im Jahr 2004 davon, dass „gesamtwirtschaftlich in der Landwirtschaft **Milliardenbeträge aus Umwidmungen** lukriert werden, die nicht einmal versteuert werden müssen“.³⁸⁴ *Schweinberger* spricht immerhin davon, dass diese Regelung „bei den Land- und Forstwirten zu einer großen Steuerentlastung“ führe.³⁸⁵ *Krimbacher* sieht darin „eine echte Begünstigung gegenüber der Besteuerung anderer Erwerbseinkommen [...], zumal in Gunstlagen beachtliche Grundstückspreise bezahlt werden“.³⁸⁶

Schließlich 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 „nicht vereinbar“ erklärt hat.³⁸⁷ Es existiert daher eine dem österreichischen Ansatz vergleichbare Rechtslage in Deutschland nicht mehr: Bis zum 2. dStÄndG 1971³⁸⁸ fand sich zwar – ebenso wie in den historischen Vorbildern und wie 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,³⁸⁹ 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.

³⁸⁰ *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

³⁸¹ 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 Prodingner, Liegenschaften im Abgabenrecht (1993) 51 ff; 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).

³⁸² 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).

³⁸³ Siehe auch *Doralt*, Angleichung Steuerbilanz – Handelsbilanz, ÖJT 1991/III (1992), 20 (21).

³⁸⁴ *Doralt*, Appartementvermietung mit Landwirtschaft, RdW 2004, 444 (444).

³⁸⁵ *Schweinberger* in *Trauner/Wakounig* (Hrsg), Handbuch der Land- und Forstwirtschaft (2010) Rz 6/73.

³⁸⁶ *Krimbacher* in *Trauner/Wakounig* (Hrsg), Handbuch der Land- und Forstwirtschaft (2010) Rz 6/96; siehe allgemein zu den Bedenken im Hinblick auf die steuerliche Nichterfassung derartiger realisierter Wertsteigerungen auch *Krimbacher/Pülzl*, Der Ausverkauf der Heimat im Lichte der Steuerbefreiung für Spekulationsgeschäfte, SWK 2008, S 356 (S 356 ff).

³⁸⁷ BVerfG 11. 3. 1970, 1 BvL 17/67, BStBl 1970 II 579.

³⁸⁸ BGBl I 1971, S 1266.

³⁸⁹ BFH 27. 9. 1973, VIII R 94/72, BStBl 1974 II 55.

Das BVerfG³⁹⁰ hat diese Bestimmung jedoch als **unsachliche Privilegierung der Land- und Forstwirte** für verfassungswidrig erklärt, die Streichung erfolgte durch das 2. dStÄndG 1971³⁹¹. Das BVerfG begründete dies mit der **verfassungswidrigen Privilegierung der Land- und Forstwirte** und setzte sich auch mit möglichen Rechtfertigungsüberlegungen 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.³⁹²

3. Kraftfahrzeugsteuerbefreiung und Mineralölsteuerrückvergütung

Begünstigende Sonderregelungen für die Land- und Forstwirtschaft finden sich auch im Hinblick auf den **Einsatz von land- und forstwirtschaftlichen Fahrzeugen, Maschinen und Geräten**. So sind zunächst „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 1992**³⁹³ normierte Befreiung war in ähnlicher Form bereits in **§ 2 Abs 1 Z 5 KfzStG 1952**³⁹⁴ enthalten.³⁹⁵ 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,³⁹⁶ für die Jahre 2005 und 2006 mit jährlich **€150 Mio**.³⁹⁷

³⁹⁰ BVerfG 11. 3. 1970, 1 BvL 17/67, BStBl 1970 II 579.

³⁹¹ BGBl 1971 I 1266; dazu zB BFH 11. 12. 1973, VIII R 15/70, BFHE 111, 404, BStBl 1974 II 315.

³⁹² BVerfG 11. 3. 1970, 1 BvL 17/67, BStBl 1970 II 579.

³⁹³ BGBl 1992/449.

³⁹⁴ BGBl 1952/110.

³⁹⁵ Siehe auch die ErlRV 582 BlgNR XVIII. GP, 11 (zu § 2 KfzStG 1992).

³⁹⁶ Förderungsbericht 2009, 229.

Zudem sieht **§ 7a MinStG**³⁹⁸ 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 Pauschalierung erfasst³⁹⁹ 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 1949**⁴⁰⁰ iVm § 7 der Mineralöldsteuerdurchführungsverordnung⁴⁰¹ 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 1959**⁴⁰² übernommen worden. Allerdings war im 1966 erlassenen **Bundesmineralölsteuergesetz (BMinStG)**⁴⁰³ seit 1975⁴⁰⁴ 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,⁴⁰⁵ die jährlichen Kosten dieser Vergütung wurden für das Jahr 1975 mit rund S 572 Mio geschätzt.⁴⁰⁶ Darauf basierend sahen auch **§§ 10 ff MinStG 1981**,⁴⁰⁷ 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.⁴⁰⁸ Diese Steuervergütung wurde durch das **AbgÄG 1991**⁴⁰⁹ zu Gunsten einer ökologisch orientierten Förderung beseitigt.⁴¹⁰ Auch die Stammfassung des **MinStG 1995**⁴¹¹ enthielt sodann keine Begünstigung oder Vergütungsregel für den Agrardiesel. Erst durch die Novellierung des MinStG 1995 im Rahmen des **StRefG 2005**⁴¹² 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;⁴¹³ diese Vorschrift gestattet dem Steuerpflichtigen die Wahl zwischen

³⁹⁷ Förderungsbericht 2007, 247.

³⁹⁸ Eingefügt durch das StRefG 2005, BGBl I 2004/57.

³⁹⁹ Siehe Rz 4175 EStR 2000.

⁴⁰⁰ BGBl 1949/140.

⁴⁰¹ BGBl 1949/149.

⁴⁰² BGBl 1960/2.

⁴⁰³ BGBl 1966/67.

⁴⁰⁴ BGBl 1975/3.

⁴⁰⁵ Siehe dazu ErlRV 1318 BlgNR XIII. GP, 3 f; siehe nachfolgend auch noch ErlRV 318 BlgNR XIV. GP, 2 f (zur BMinStG-Novelle 1976).

⁴⁰⁶ ErlRV 1318 BlgNR XIII. GP, 4.

⁴⁰⁷ BGBl 1981/597.

⁴⁰⁸ 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.

⁴⁰⁹ BGBl 1991/695.

⁴¹⁰ 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.“

⁴¹¹ BGBl 1994/630.

⁴¹² BGBl I 2004/57.

⁴¹³ Siehe dazu im Detail *Silber*, Mineralölsteuervergütung für Agrardiesel, SWK 10/2005, S 367 (S 367 ff).

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**⁴¹⁴ finden. Der Vergütungsbetrag betrug zunächst €0,204 je Liter,⁴¹⁵ wurde dann durch das **AbgÄG 2004**⁴¹⁶ – korrespondierend zur Steuersatzsenkung für schwefelfreien Diesel⁴¹⁷ – auf €0,199 je Liter gesenkt und sodann – korrespondierend mit allgemeinen Mineralölsteuererhöhungen für schwefelfreien Diesel⁴¹⁸ – zunächst durch das **BBG 2007**⁴¹⁹ auf **€0,249 je Liter** und schließlich durch das **BBG 2011**⁴²⁰ auf **€0,299 je Liter** angehoben, um die gleichzeitig erfolgte allgemeine Mineralölsteuererhöhungen zu kompensieren.⁴²¹

Die Aufkommenswirkung der Agrardieselvergütung wurde für die Jahre ab 2005 zunächst mit **€50 Mio** jährlich angesetzt,⁴²² 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.⁴²³ 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.⁴²⁴

Ausweislich der Gesetzesmaterialien zum StRefG 2005⁴²⁵ sollte durch die Agrardieselvergütung – innerhalb des unionsrechtlichen Spielraums angesichts der erforderlichen **Mindestbesteuerung von Energieerzeugnissen**⁴²⁶ – 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.

⁴¹⁴ BGBl II 2004/506 idF BGBl II 2010/289.

⁴¹⁵ 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).

⁴¹⁶ AbgÄG 2004, BGBl I 2004/180.

⁴¹⁷ 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.

⁴¹⁸ 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.

⁴¹⁹ BGBl I 2007/24.

⁴²⁰ BGBl I 2010/111.

⁴²¹ 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.

⁴²² Siehe ErlRV 451 BlgNR XXII. GP, 2 (zum StRefG 2005).

⁴²³ Siehe die parlamentarische Anfragebeantwortung 6275/AB XXIV. GP (12. 11. 2010), und die Daten im Förderungsbericht 2009, 231 (für die Jahre 2007 bis 2009).

⁴²⁴ Dazu *Jilch/Kaluza*, Die Landwirtepauschalierung für die Jahre 2011 bis 2015, SWK 2011, S 71 (S 71 m FN 6).

⁴²⁵ ErlRV 451 BlgNR XXII. GP, 7.

⁴²⁶ 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, AB L 283/51 (31. 10. 2003), idgF.

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 noch deutlich über dem gemeinschaftsrechtlich vorgesehenen Mindestsatz. Trotzdem stellen die vorgesehenen Maßnahmen für Agrardiesel eine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 87 EGV dar und sind daher der Europäischen Kommission zu notifizieren.⁴²⁷

Solcherart lässt sich die „Agrardieselvegütung“ allenfalls als **international orientierte Begünstigung** begreifen, soll doch offenbar ein möglicher (isolierter) Wettbewerbsnachteil im Verhältnis zur Land- und Forstwirtschaft im EU-Ausland ausgeglichen werden.⁴²⁸ Der beihilfenrechtlichen Problematik wurde offenbar – wie in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage angekündigt⁴²⁹ und in einer parlamentarischen Anfragebeantwortung bestätigt⁴³⁰ – durch ein **Notifikationsverfahren** begegnet. Nur so lässt es sich nämlich erklären, dass die Agrardieselverordnung⁴³¹ keine an der „**De Minimis**“-Verordnung für den Agrarsektor orientierten Höchstgrenzen der Vergütung normiert.⁴³²

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.⁴³³ Freilich ist diese Begünstigung nach dem österreichischen EU-Beitritt nur mehr aufgrund eines **reduzierten Mindeststeuersatzes in der Energiesteuerrichtlinie** möglich,⁴³⁴ weshalb – auch im Lichte des Beihilferechts – eine „dem § 7a Mineralölsteuergesetz entsprechende Vergütungsregelung für KMU [...] aus heutiger Sicht nicht realisierbar“ sei,⁴³⁵ umgekehrt aber offenbar auch keine aktuellen Überlegungen bestehen, die durch die Agrardieselvegütung geschaffene Begünstigung zu überdenken bzw im Lichte aktuelleren Datenmaterials zu überprüfen.

4. Umsatzsteuerpauschalierung

a. Einleitung

§ 22 Abs 1 UStG sieht vor, dass nicht buchführungspflichtige 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).

⁴²⁷ ErlRV 451 BlgNR XXII. GP, 7.

⁴²⁸ Siehe auch die parlamentarische Anfragebeantwortungen 4760/AB XXIII. GP, 3 (8. 9. 2008), und 6275/AB XXIV. GP (12. 11. 2010).

⁴²⁹ ErlRV 451 BlgNR XXII. GP, 7.

⁴³⁰ Siehe die parlamentarische Anfragebeantwortung 4760/AB XXIII. GP, 3 (8. 9. 2008).

⁴³¹ BGBl II 2004/506 idF BGBl II 2010/289.

⁴³² 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, ABI 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“.

⁴³³ Siehe dazu ErlRV 1318 BlgNR XIII. GP, 3 f; siehe nachfolgend auch noch ErlRV 318 BlgNR XIV. GP, 2 f (zur BMinStG-Novelle 1976).

⁴³⁴ 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, ABI 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 €0,302 je Liter) vorgesehen.

⁴³⁵ Siehe dazu die parlamentarische Anfragebeantwortung 6818/AB XXIV. GP, 6 (18. 1. 2011).

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 Gemeinschaftsrecht⁴³⁶ 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**⁴³⁷ in **Österreich** im **Jahr 1923** rechneten auch die Urproduzenten 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.⁴³⁸ 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.⁴³⁹ Für Inhaber **kleiner landwirtschaftlicher Betriebe**,⁴⁴⁰ deren Katastralreinertrag 5.000 Kronen nicht überstieg, konnte die Umsatzsteuer durch einen **Abfindungsbetrag**, der nach einer Formel ermittelt wurde, pauschal abgeführt werden.⁴⁴¹ Gesonderte Aufzeichnungspflichten und die Abgabe einer Steuererklärung entfielen.⁴⁴² Die Abfindungspauschalierung ersetzte auch die Phasenpauschalierung für die kleinen Landwirte und blieb bis zum März 1938 in Geltung.

In **Deutschland** wurden auf der Grundlage des **UStG 1926**⁴⁴³ und auch der vorangegangenen Gesetze für die nichtbuchführenden Landwirte Vereinfachungen vorgesehen. Die Verbände hatten mit der Finanzverwaltung ein Verfahren über die Festsetzung von **Umsatzsteurdurchschnittssätzen** auf der Grundlage der jährlichen Ernteerträge und den voraussichtlich erzielbaren Preise vereinbart.⁴⁴⁴ Die Landesfinanzämter haben durch eigene Ermittlungen die Erträge und Preise eigenständig ermittelt und haben nur ausnahmsweise auf die

⁴³⁶ 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), ABI L 173/1 (13. 6. 1977).

⁴³⁷ 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).

⁴³⁸ Verordnung über die Festsetzung einer Warenumsatzsteuer-Phasenpauschalierung für die Lieferung von Lebensmitteln, Tieren, tierischen Produkten, Pflanzen, Pflanzenteilen, Brennstoffen und Nutzholz, BGBl 1923/339.

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

⁴⁴⁰ Forstbetriebe waren ausgenommen.

⁴⁴¹ Verordnung betreffend die Abfindung der Warenumsatzsteuer von landwirtschaftlichen Betrieben, BGBl 1923/643.

⁴⁴² § 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.

⁴⁴³ dRGG 1926 I 26.

⁴⁴⁴ Erlass des Reichsfinanzministeriums vom 29. 7. 1920, RStBl 1920 511.

Ermittlungen der Landwirtschaftskammern und statistischen Landesämter zurückgegriffen.⁴⁴⁵ Im deutschen **UStG 1934**⁴⁴⁶ wurde für die Erzeugnisse eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes der ermäßigte Steuersatz 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 **1947**⁴⁴⁷ das **Abfindungssystem** angewandt.⁴⁴⁸ Mit dem **UStG 1959**⁴⁴⁹ 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**,⁴⁵⁰ 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.⁴⁵¹

Beeinflusst von den Vorschriften des deutschen Umsatzsteuergesetzes⁴⁵² wurde auch in Österreich mit dem **UStG 1972**⁴⁵³ 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 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.⁴⁵⁴ 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.⁴⁵⁵ Die Begründungen zu dem Abänderungsantrag deuten darauf hin, dass mit dem Steuersatz auch die in den Investitionen enthaltenen Umsatzsteuern abgedeckt werden soll-

⁴⁴⁵ *Popitz*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz (1926) 920.

⁴⁴⁶ Umsatzsteuergesetz 1934, RGBl 1934 I 942.

⁴⁴⁷ Erlass vom 22. 4. 1950, Z. 26.502-9/50, AÖFV 1950/78.

⁴⁴⁸ 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 – Pauschalierungserlässen oben Kapitel II.B.1.

⁴⁴⁹ BGBl 1958/300.

⁴⁵⁰ BGBl 1961/140.

⁴⁵¹ 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.

⁴⁵² Umsatzsteuergesetz vom 29. Mai 1967, dBGBI 1967 I 545 = BStBl 1967 I 224; siehe auch *Müller*, Grundzüge des neuen Umsatzsteuergesetzes, DStZ 1967, 174 (174 ff).

⁴⁵³ Umsatzsteuergesetz 1972, BGBl 1972/223.

⁴⁵⁴ EIRV 145 BlgNR XIII.GP.

⁴⁵⁵ Abänderungsantrag der Abgeordneten *Hietl* und Genossen zur Regierungsvorlage (145 der Beilagen), 382 BlgNR XIII GP.

ten.⁴⁵⁶ Das System umfasste von Beginn an alle Lieferungen, für die in der Anlage A der ermäßigte Steuersatz Anwendung fand und alle sonstige Leistungen, die im Rahmen des Betriebes erbracht wurden. Für die Lieferung jener Erzeugnisse, für die der ermäßigte Steuersatz nicht anzuwenden war, war eine zusätzlich 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. 1976⁴⁵⁷ wurde der Steuersatz im § 22 auf **8%** angehoben. Mit dem **AbgÄG 1983**⁴⁵⁸ 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;⁴⁵⁹ ein Widerruf der Erklärung konnte folglich erst nach dem Ende der fünfjährigen Frist erfolgen und war spätestens bis zum Ende des ersten Kalendermonats 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**⁴⁶⁰ 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.⁴⁶¹ 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.⁴⁶² Der Übergang der Ermittlungsvorschriften für die Umsatzsteuer wäre nur vereinfachender Natur, der das Einzelaufzeichnungsgebot durch eine pauschale Berechnung ersetzt.⁴⁶³ Die Judikatur wurde im Schrifttum kritisch kommentiert.⁴⁶⁴

⁴⁵⁶ 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.

⁴⁵⁷ BGBl 1976/666.

⁴⁵⁸ BGBl 1983/587.

⁴⁵⁹ 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 *Tolleys, 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.

⁴⁶⁰ BGBl 1980/563.

⁴⁶¹ *Nolz/Scheiner*, Zum Entwurf eines Abgabenänderungsgesetzes 1980, *ÖStZ* 1980, 166 (166 ff); *Kranich/Siegl/Waba*, Mehrwertsteuerhandbuch⁵ (1988) § 22 Tz 10.

⁴⁶² VwGH 3. 11. 1986, 85/15/0225, *ÖStZB* 1987, 357.

⁴⁶³ *Beiser*, Vorsteuerberichtigung beim Übergang von der Regelbesteuerung zur Pauschalbesteuerung iSd § 21 Abs 6 UStG, *ÖStZ* 1988, 279 (279 ff).

⁴⁶⁴ *Ruppe*, UStG³ (2005) § 22 Tz 46.

c. Umsatzsteuerpauschalierung im UStG 1994 und die Vorgaben der MwStSystRL

Die Bestimmung des **§ 22 UStG 1994**⁴⁶⁵ wurde beinahe wortgleich aus dem UStG 1972 übernommen. Die Anwendung der **§§ 12 Abs 10 und 11 UStG** wurden nicht mehr als sinn-gemäße bezeichnet, sondern als allgemeine 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“.⁴⁶⁶ Ein historischer Versuch, **Kürzungsvorschriften für den Fall einem Wechsel vom Regelsystem zur Pauschalierung** einzuführen, scheiterte offenbar.⁴⁶⁷ Mit dem **StRefG 2000**⁴⁶⁸ wurde der Steuersatz für die pauschalierten Landwirte von 10% auf 12% für den Fall angehoben, dass die Lieferungen an Unternehmer für deren Unternehmen erfolgen.⁴⁶⁹

Die Bestimmungen im **UStG 1994** waren in Einklang mit den **Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinien**⁴⁷⁰ 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.⁴⁷¹ Der EuGH hat mittlerweile in zwei Entscheidungen über den sachlichen Anwendungsbereich der Pauschalierungsregeln gemäß des XII Titels, Kapitel 2 MwStSystRL zu befinden gehabt: In den Rechtssagen **Harbs**⁴⁷² und **Stadt Sudern**⁴⁷³ 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 **MwStSystRL**⁴⁷⁴ 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 MwStSyst-RL). Von dieser Möglichkeit hat beispielsweise Deutschland Gebrauch gemacht.⁴⁷⁵

⁴⁶⁵ BGBl 1994/663.

⁴⁶⁶ Rz 2856 UStR 2000; siehe auch *Ruppe*, UStG³ (2005) § 22 Tz 46; *Haunold*, Vorsteuerberichtigung, in: *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Vorsteuerabzug (2005) 123 (166).

⁴⁶⁷ *Kolacny*, Regierungsvorlage einer Umsatzsteuergesetznovelle 1996, SWK 1996, T 269 (T 269 ff).

⁴⁶⁸ BGBl 1999/106.

⁴⁶⁹ 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 BgNR XX. GP, 65.

⁴⁷⁰ 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. MwStRL), ABI L 173/1 (13. 6. 1977), und nachfolgend Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSysRL), ABI L 347/1 (11. 12. 2006).

⁴⁷¹ *Ruppe*, UStG³ (2005) § 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.

⁴⁷² EuGH 15. 7. 2004, C-321/02, Slg 2004, I-7101, *Harbs*.

⁴⁷³ EuGH 26. 5. 2005, C-43/04, Slg 2005, I-4491, *Stadt Sudern*.

⁴⁷⁴ Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSysRL), ABI L 347/1 (11. 12. 2006).

⁴⁷⁵ § 24 Abs 1 dUStG.

Nach dem österreichischen System des **Wechsels von und zur Normalbesteuerung** wird zudem die Möglichkeit eingeräumt, große Anschaffungen, die dem Standardumsatzsteuer unterliegen, mit Vorsteuerabzug durchzuführen, ohne dass bei Widerruf der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften eine **Vorsteuerkorrektur** zu erfolgen hat.⁴⁷⁶ Dies ist zumindest unbefriedigend, zumal die Pauschalbesteuerung nach § 22 UStG auf die Kompensation 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.⁴⁷⁷ Darin könnte womöglich im Lichte der Rechtssache **Heiser**⁴⁷⁸ sogar ein beihilfenrechtliches Problem erblickt werden. Jedenfalls wäre aber bei einer makroökonomischen Berücksichtigung von Investitionen im Pauschalsatz nach § 22 UStG aus systematischer Sicht zu fordern, dass Österreich – ebenso wie Deutschland⁴⁷⁹ – von der **Ermächtigung des Art 192 MwStSystRL**⁴⁸⁰ Gebrauch machte und eine Vorsteuerkorrekturverpflichtung vorsehe.

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

Bereits das B-VG 1920⁴⁸¹ 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.⁴⁸² Folglich gibt es keine **landwirtschaftlichen Kammern** regelndes Bundesgesetz.⁴⁸³ Die sozialpartnerschaftliche Koordinierung der Interessen der Landwirtschaft auf der Ebene des Bundes übernimmt die Präsidialkonferenz der Landwirtschaftskammern Österreichs.⁴⁸⁴ Demgegenüber wird 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 Grundstücke** einer bestimmten Mindestgröße vor. In Tirol und Vorarlberg haben die Landwirtschaftskammern auch die Interessen der Landarbeiter vertreten.⁴⁸⁵ In den übrigen Bun-

⁴⁷⁶ 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.“

⁴⁷⁷ Siehe auch Art 184 MwStSystRL.

⁴⁷⁸ 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 ermäßigten 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.

⁴⁷⁹ Siehe § 15a Abs 7 dUStG.

⁴⁸⁰ 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.“

⁴⁸¹ StGBI 1920/450 = BGBl 1920/1.

⁴⁸² VfSlg 1537/1947; VfSlg 8539/1979; VfSlg 11.501/1987.

⁴⁸³ *Korinek*, Wirtschaftliche Selbstverwaltung (1970) 73.

⁴⁸⁴ *Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht¹⁰ (2007) 439.

⁴⁸⁵ 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.

desländern, mit Ausnahme des Burgenlandes und Wien, wurden Landarbeiterkammern eingerichtet.⁴⁸⁶

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.⁴⁸⁷ Übersichtsweise ergibt sich folgendes Bild:

- Das **Burgenländische Landwirtschaftskammergesetz (B-LWKG)**⁴⁸⁸ 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. Die Bedeckung des Aufwandes soll durch Kammerumlagen, die von Kammermitgliedern, die Eigentümer von landwirtschaftlichen Grundstücken sind deren Ausmaß mindestens 5.700m² 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 € 15⁴⁸⁹ 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 können (§ 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.⁴⁹⁰
- Das **Kärntner Landwirtschaftskammergesetz (K-LWKG)**⁴⁹¹ folgt demselben Format wie das Gesetz im Burgenland.⁴⁹² 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)**⁴⁹³ 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)**⁴⁹⁴ setzt den Schwellenwert für die Pflichtmitgliedschaft mit einem Einheitswert von € 1.500 fest (§ 3 Z 1 OÖ-LWKG). Per-

⁴⁸⁶ *Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht¹⁰ (2007) 439.

⁴⁸⁷ *Pernthaler*, Kammern im Bundesstaat (1996) 65.

⁴⁸⁸ LGBl 2002/76 idF LGBl 2010/10.

⁴⁸⁹ Vgl auch UFS 23. 3. 2006, RV/0355-W/04.

⁴⁹⁰ Ein Rechnungsabschluss der Burgenländischen Landwirtschaftskammer ist auf deren Website nicht ersichtlich. Die fehlende Transparenz ist aber kein Phänomen der Landwirtschaftskammern, sondern gilt für alle Selbstverwaltungskörper, mit Ausnahme der Gemeinden.

⁴⁹¹ LGBl 1991/127 idF LGBl 2011/4.

⁴⁹² Die folgenden Landesgesetze werden nur hinsichtlich besonderer Abweichungen kommentiert.

⁴⁹³ LGBl 6000-12.

⁴⁹⁴ LGBl 1967/55 idF 2010/60.

sonen mit einem landwirtschaftliches 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)**⁴⁹⁵ 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 den Hebesatz sieht das Gesetz nicht vor. Ein Pflichtzuschuss des Landes ist nicht geregelt.
- Das **Steirische Landwirtschaftskammergesetz (St-LWKG)**⁴⁹⁶ 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.⁴⁹⁷ 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)**⁴⁹⁸ 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)**⁴⁹⁹ 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 einen 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)**⁵⁰⁰ legt die Schwellenwerte für die Pflichtmitgliedschaft mit einem Hektar als Regelgröße fest, für Weinbauern und landwirtschaftliche Erwerbsgärtner gilt eine 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.⁵⁰¹ 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.⁵⁰² 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

⁴⁹⁵ LGBl 2000/1 idF LGBl 2009/75.

⁴⁹⁶ LGBl 1970/14 idF LGBl 2010/81.

⁴⁹⁷ § 4 Abs 2 BodenwertabgabeG, BGBl 1960/285 idF BGBl I 2000/142.

⁴⁹⁸ LGBl 2006/72 idF LGBl 2011/30.

⁴⁹⁹ LGBl 1995/59 idF LGBl 2011/25.

⁵⁰⁰ LGBl 1957/28 idF 2010/56.

⁵⁰¹ Kärnten veröffentlicht die Zusammenfassung des Jahresabschlusses für den Rechnungskreis Berufsvertretung.

⁵⁰² Korinek, Wirtschaftliche Selbstverwaltung (1970) 81.

tax“ länderweise aufgeschlüsselt diverse Abgabendaten auf.⁵⁰³ 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 Haushaltsansatzes – angeführt:

Bundesland	Haushaltsansatz	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
Salzburg	1/740, 1/7400, 1/74001	€ 10.866.200
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 für deren eigenen Wirkungsbereich betragen knapp **das Doppelte der eigenen Beiträge der Kammermitglieder**. Umgekehrt formuliert trägt die öffentliche Hand – und damit im Grunde der Steuerzahler – **rund zwei Drittel der Kosten des eigenen Wirkungsbereiches** der Landwirtschaftskammern. 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.⁵⁰⁴ Der Grund, warum die Landwirtschaftskammern ihren Aufwand mehrheitlich aus öffentlichen Mitteln finanzieren können, dürfte in der starken politischen Verflechtung mit den finanzierenden Ländern liegen.

E. 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: 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 EStG Umwidmungsgewinne steuerfrei realisiert werden. Im Schrifttum wird diesbezüglich von unversteuerten Milliardenbeträgen aus Umwidmungen gesprochen. Diese Begünstigung betrieblicher Veräußerungs-**

⁵⁰³ Abrufbar unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5985_en.htm (Stand: 30. 5. 2011).

⁵⁰⁴ 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 (§§ 121 f WKG), Grundumlagen (§ 123 WKG) und Gebühren für Sonderleistungen (§ 125 WKG) für die Wirtschaftskammern, durch Umlagen für die Wirtschaftstreuhandkammer (§ 168 WTBG) und Kammerumlagen durch die Ärztekammer (§ 80 Z 6 iVm §§ 131, 132 ÄrzteG).

gewinne 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, aber aus national-steuerrechtlicher Sicht 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 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. Zu rund zwei Dritteln decken die Länder – und damit im Grunde der Steuerzahler – den Aufwand des eigenen Wirkungsbereichs der Landwirtschaftskammern.

Anhang: Datenblätter und Berechnungen

Für die grobe **Überprüfung der Angemessenheit der Einheitswerte und der Gewinnsätze** kann, der Methodik *Ruppes*⁵⁰⁵ folgend, auf die jährlich erscheinenden, detaillierten „**Buchführungsergebnisse aus der österreichischen Landwirtschaft**“⁵⁰⁶ zurückgegriffen werden, in denen – zuletzt für das Jahr 2009 – die Daten der buchführenden land- und forstwirtschaftlichen Betriebe ausgewertet werden.⁵⁰⁷ Durch die folgenden Berechnungen soll ermittelt werden, in welcher Höhe sich die **durch die Vollpauschalierung erfassten Erträge im Rahmen einer echten ertragsteuerliche** Gewinnermittlung nach § 4 EStG auswirken würden.⁵⁰⁸

Den „Buchführungsergebnissen“ lässt sich zunächst die **durchschnittliche Betriebsgröße in Hektar reduzierter landwirtschaftlicher Nutzfläche (RLN)** entnehmen (Spalte 1 der untenstehenden Tabellen),⁵⁰⁹ die sich grundsätzlich aus den normalertragsfähigen Flächen (wie Ackerland, Gartenland, Rebflächen, zwei- und mehrmähdigen Wiesen und Kulturweiden) und den mit Reduktionsfaktoren umgerechneten extensiven Dauergrünlandflächen (einmähdige Wiesen, Hutweiden, Streuwiesen, Almen und Bergmäher) 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).⁵¹⁰ Auf die durchschnittliche Betriebsgröße lässt sich auch der – in den „Buchführungsergebnissen“ ausgewiesene – **Ertrag** beziehen (Spalte 3),⁵¹¹ 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 ausgewie-

⁵⁰⁵ 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.

⁵⁰⁶ Die „Buchführungsergebnisse“ eines jeden Jahres werden von der LBG Wirtschaftstreuhand 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.

⁵⁰⁷ ZB für das Jahr 2005 2.344 der insgesamt 112.435 land- und forstwirtschaftlichen Betriebe.

⁵⁰⁸ Diese Betrachtung ist notwendigerweise in mehrfacher Hinsicht vergrößernd, 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.

⁵⁰⁹ 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).

⁵¹⁰ 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).

⁵¹¹ 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).

senen **Rohertrag** dadurch, dass nicht nur alle baren und unbaren Leistungen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes erfasst sind, sondern auch die öffentlichen Transferzahlungen, das landwirtschaftliche Nebenerwerbe und die bäuerliche Gästebeherbergung; seit 2003 wird der Begriff des **Ertrages** verwendet.⁵¹² Die **land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte** (früher „**landwirtschaftliches Einkommen**“; Spalte 9)⁵¹³ stellen sich aus dem Blickwinkel der Erfolgsrechnung als Ertrag abzüglich des – ebenfalls in den „Buchführungsergebnissen“ ausgewiesenen – Aufwandes (Spalte 4)⁵¹⁴ 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.⁵¹⁵

Der bis zum Beginn der 1990er Jahre verwendete – und in den „Buchführungsergebnissen“ ausgewiesene – „**objektive Aufwand**“ (Spalte 7)⁵¹⁶ ließ sich aus dem „**subjektiven Aufwand**“ durch die Hinzurechnung eines **Lohnansatzes für die Besitzerfamilie** (Spalte 5),⁵¹⁷ also eines fiktiven Lohnes für die Familienarbeitskräfte (FAK) (seit 2003: nicht entlohnte Arbeitskräfte, nAK) und die Verminderung um – die im „subjektiven“ Aufwand aufwandserhöhend berücksichtigten – **Schuldzinsen, Pachtzinsen und Ausgedingelasten** (Spalte 6)⁵¹⁸ errechnen. Der „objektive Aufwand“ wurde in den „Buch-

⁵¹² 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.

⁵¹³ 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).

⁵¹⁴ 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).

⁵¹⁵ Siehe dazu zB *LBG*, Buchführungsergebnisse 2003 (2004) 10; „Grüner Bericht 2004“, 275.

⁵¹⁶ 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).

⁵¹⁷ Familienlohnsatz 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).

⁵¹⁸ 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,

führungsergebnissen“ 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 – Ertragswert nach § 32 BewG auf einen objektivierten Ertrag abstellt; dieser objektivierter **Reinertrag** (Spalte 8)⁵¹⁹ 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.⁵²⁰ 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.⁵²¹
- 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 2006⁵²²)
- 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 gewissen Grenze (zB nach der LuF PauschVO 2006⁵²³ € 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 erfassten⁵²⁴ – **öffentlichen Zuschüsse** (Spalte 10)⁵²⁵ 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.

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).

⁵¹⁹ 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.

⁵²⁰ Ebenso *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 270 ff.

⁵²¹ So die Einschätzung von *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 273.

⁵²² BGBl II 2005/258.

⁵²³ BGBl II 2005/258.

⁵²⁴ Siehe zB Rz 4172 ff EStR 2000.

⁵²⁵ 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).

- Zumal ab 1992 die in den „Buchführungsergebnissen“ ausgewiesenen land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte auch die – seit 2006⁵²⁶ grundsätzlich nicht von den Vollpauschalierung erfassten – Einkünfte aus **landwirtschaftlichen Nebenerwerben, der bäuerliche Gästebeherbergung und der Vermietung und Verpachtung** beinhalten, wurden diese – in den „Buchführungsergebnissen“ zumindest grob gesondert ersichtlichen – Einkünfte aus den land- und forstwirtschaftlichen Einkünften herausgerechnet (Spalte 11).⁵²⁷
- 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 bäuerliche Gästebeherbergung und der Vermietung und Verpachtung entfallen (Spalte 12).⁵²⁸ 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 Gewinne), die sich aus den „Buchführungsergebnissen“ nicht abschließend herleiten lassen.⁵²⁹ 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** (Spal-

⁵²⁶ 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 Pauschalierungsverordnung für Land- und Forstwirte ab 2006, SWK 2005, S 755 (S 755 ff), und kritisch *Doralt*, Appartementvermietung mit Landwirtschaft, RdW 2004, 444 (444).

⁵²⁷ 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 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, 72 ff (Sp 245 abzgl Sp 272 abzgl – mangels konkreten Ausweises: geschätzter – 10% von Sp 269 [allgemeine Aufwendungen]). – 1993-1994: BFE 1994, 50 ff (Sp 219 und 220 abzgl Sp 257, Sp 260 und 261). – 1993-1995: BFE 1995, 50 ff (Sp 219 und 220 abzgl Sp 257, Sp 260 und 261). – 1996-1998: BFE 1998, 50 ff (Sp 219 und 220 abzgl Sp 257, Sp 260 und 261). – 1997-1999: BFE 1999, 50 ff (Sp 219 und 220 abzgl Sp 257, Sp 260 und 261). – 2000: BFE 2000, 50 ff (Sp 219 und 220 abzgl Sp 257, 260 und 261). – 2001: BFE 2001, 50 ff (Sp 219 und 220 abzgl Sp 257, 260 und 261). – 2002: BFE 2002, 50 ff (Sp 219 und 220 abzgl Sp 257, 260 und 261). – 2003: BFE 2003, 50 ff (Sp 572 und 573 abzgl Sp 648, 651 und 652). – 2004: BFE 2004, 46 ff (Sp 572 und 573 abzgl Sp 648, 651 und 652). – 2005: BFE 2005, 48 ff (Sp 572 und 573 abzgl Sp 648, 651 und 652). – 2006: BFE 2006, 50 ff (Sp 572 und 573 abzgl Sp 648, 651 und 652). – 2007: BFE 2007, 50 ff (Sp 572 und 573 abzgl Sp 648, 651 und 652). – 2008: BFE 2008, 58 ff (Sp 572 und 573 abzgl Sp 648, 651 und 652). – 2009: BFE 2009, 58 ff (Sp 572 und 573 abzgl Sp 648, 651 und 652).

⁵²⁸ 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).

⁵²⁹ Siehe zur näherungsweise 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.

te 19 = Spalte 12) abzuziehen und **erhaltene Pachtzinsen** (Spalte 20)⁵³⁰ hinzuzurechnen. Hier sind wiederum Vorbehalte zu machen:

- 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 2001,⁵³¹ 2006⁵³² und 2011⁵³³) 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 2006⁵³⁴) durch die Vollpauschalierung mitumfasste **Forstwirtschaft** historisch zum Teil mit niedrigeren, zum Teil mit höheren Durchschnittssätzen erfasst wurde.⁵³⁵
- Wenngleich nach den früheren Pauschalierungsverordnungen bisweilen alle geleisteten Sozialversicherungsbeiträge für familieneigene und fremde Arbeitskräfte abzugsfähig waren,⁵³⁶ 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;⁵³⁷ seit der LuF PauschVO 2011 sind diese Beträge aber ohnehin nicht mehr berücksichtigungsfähig.⁵³⁸

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 Gewinne 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 ma-

⁵³⁰ 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). 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).

⁵³¹ BGBl II 2001/54.

⁵³² BGBl II 2005/258.

⁵³³ BGBl II 2010/471 idF BGBl II 2011/4.

⁵³⁴ BGBl II 2005/258.

⁵³⁵ Siehe auch *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 273.

⁵³⁶ 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 Einkunftsermittlung aus Land- und Forstwirtschaft Betriebsausgaben? SWK 2004, S 821 (S 821 ff) (zur LuF PauschVO 2001).

⁵³⁷ Siehe auch *Leitner/Rosner*, Fiskalische und wirtschaftspolitische Wirkungen der Pauschalierung der Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (1992) 8.

⁵³⁸ Dazu zB *Jilch/Kaluza*, Die Landwirtepauschalierung für die Jahre 2011 bis 2015, SWK 2011, S 71 (S 75).

ximale 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**⁵³⁹ auf € 100.000 erhöhten Einheitswertgrenze den durchschnittlichen Einheitswert je Hektar RLN des Jahres 2009 zu Grunde, würde sogar eine **maximale Betriebsgröße von 114,71 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.⁵⁴⁰

⁵³⁹ BGBl II 2010/471 idF II 2011/4.

⁵⁴⁰ 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, ABI L 359/1 (31. 12. 1998).

Tabelle 1: Grunddaten je Hektar reduzierter landwirtschaftlicher Nutzfläche

Jahr	(1) Betriebs- größe in Hektar RLN	(2) Einheits- wert je Hektar RLN	(3) Ertrag	(4) Aufwand	(5) Familien- lohn- ansatz	(6) Pachten, Zinsen, Aus- gedinge	(7) Obj. Aufwand	(8) Rein- ertrag	(9) Ein- künfte
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

Tabelle 2: Ergebnisbereinigung je Hektar reduzierter landwirtschaftlicher Nutzfläche

Jahr	(9) Einkünfte	(10) Öffentliche Zuschüsse	(11) Einkünfte aus Nebenerwerb etc	(12) Sozialversicherung	(13) Investitionsbegünstigungen	(14) Bereinigtes Ergebnis
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

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

Jahr	(15) Einheitswert	(16) Durchschnittssatz	(17) Grundbetrag	(18) Pachten, Zinsen, Ausgedinge	(19) Sozialversicherung	(20) Erhalt. Pachten	(21) Pausch. Gewinn	(22) Ber. Ergebnis	(23) 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	25,03%
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%
Durchschnitte							117,18	632,05	19,82%

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

	(24)	(25)	(26)	(27)	(28)	(29)
Jahr	Maximaler Einheitswert	Einheitswert je Hektar RLN	Maximale Größe in Hektar RLN	Pauschalierter Gewinn 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%
		Durchschnitte	75,73	8.881,93	47.922,80	19,82%