

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache H, vertreten durch PROCONSULT WP u STB GmbH & Co KG, Brunnenweg 4, 4810 Gmunden, über die Beschwerde vom 13.03.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Braunau Ried Schärching vom 17.02.2018, betreffend Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes zum 01.01.2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist ua Eigentümerin der Liegenschaft KG. Laut Pächterliste der Baumschule BS werden auf dem Grundstück auf einer Fläche von 29.281 m² Obst- und Ziergehölze kultiviert.

Im gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommen Verfahren stellte das Finanzamt mit Bescheid vom 17.02.2018 den Einheitswert zum 01.01.2014 für den landwirtschaftlichen Betrieb mit 18.100,00 € fest. Begründend führte die Abgabenbehörde aus, dass die Wiederaufnahme erforderlich gewesen sei, weil die Baumschulfläche bisher nicht erfasst worden sei. Die Berechnung des Ertragswertes für gärtnerisches Vermögen sei gemäß der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen vom 04.03.2014 (GZ. BMF-010202/0105-VI/3/2014) erfolgt.

Der Ertragswert der gärtnerisch/baumschulmäßig genutzten Fläche im Ausmaß von 29.281 m² beträgt 16.773,62 €.

Mit Schreiben vom 13.03.2018 wurde gegen den Einheitswertbescheid zum 01.01.2014 Beschwerde erhoben. Die Beschwerde richtet sich gegen die Wertfestsetzung für die baumschulmäßig genutzte Teilfläche von 2,9281 ha. Die Bf. vertritt die Ansicht, dass auch diese Teilfläche wie eine landwirtschaftliche Fläche zu bewerten gewesen wäre. Die vom Finanzamt ins Treffen geführte Kundmachung vom 04.03.2014 verweise ausdrücklich auf die Bewertung von ua „Baumschulbetrieben“. Im gegenständlichen Fall werde aber

kein Baumschulbetrieb geführt. Die strittige Fläche werde an einen Baumschulbetrieb verpachtet. Die Bewertung unter Anwendung der angeführten Kundmachung sei zu Unrecht erfolgt. Es werde beantragt, die strittige Fläche entsprechend den Bestimmungen für landwirtschaftliche Flächen zu bewerten.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 27.03.2018 wurde die Beschwerde gegen den Einheitswertbescheid vom 17.02.2018 abgewiesen und ausgeführt: Die Bewertung des gärtnerischen Vermögens erfolge gemäß § 49 BewG. Im Abs. 3 sei geregelt, dass die gärtnerischen Betriebe grundsätzlich mit dem Einzelertragswert zu bewerten seien. Der Bundesminister für Finanzen könne nach Beratung im Bewertungsbeirat mit rechtsverbindlicher Kraft Bewertungsansätze für bestimmte Kategorien der gärtnerischen Nutzung, sowie die Art und den Umfang der Berücksichtigung von Umständen im Sinne des § 32 BewG (zB für natürliche und wirtschaftliche Ertragsbedingungen) festlegen. In der Kundmachung des Bundesministeriums für Finanzen GZ. BMF-010202/0105-VI/3/2014 vom 04.03.2014 seien zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Bewertung im Bundesgebiet für die einzelnen gärtnerischen Betriebsflächen Hektarsätze bestimmt worden. Darunter seien auch Hektarsätze für Baumschulflächen. Diese Hektarsätze seien für die in ihrem Eigentum befindlichen gärtnerisch genutzten Flächen angewendet worden. In der Kundmachung des Bundesministeriums für Finanzen GZ. BMF-010202/0105-VI/3/2014 vom 05.03.2014 sei festgelegt worden, dass für folgende Sonderkulturen Zuschläge gemäß § 40 BewG anzuwenden seien: Feldgemüse, Arznei-, Tee- u. Gewürzpflanzen sowie Hopfen- u. Christbaumkulturen. Im angeführten § 32 Abs. 4 BewG sei lediglich geregelt, wem die Zuschläge für Sonder- u. Obstkulturen gemäß § 40 BewG zugerechnet werden würden. Die dort gemachte Unterscheidung, ob die jeweiligen Sonder- bzw. Obstkulturen Dauerkulturen seien oder nicht, sei für die Bewertung des gärtnerischen Vermögens nicht relevant, da dieses nicht mit Zuschlägen gemäß § 40 BewG, sondern mit eigens kundgemachten Hektarsätzen (siehe § 49 BewG) zu bewerten sei.

Im Vorlageantrag vom 18.04.2018 beantragte die Bf. den Einheitswert auf Basis der normalen Flächensätze für landwirtschaftlich genutzte Flächen festzustellen. Strittig sei im Wesentlichen die Einstufung von Teilflächen des Gesamtanwesens, die an eine Baumschule verpachtet seien. Bereits im ursprünglichen Einheitswertbescheid seien diese Flächen mit den gemäß § 49 BewG für gärtnerische Betriebe anzusetzenden Werten angesetzt worden. In der Begründung für die Beschwerdeabweisung sei wieder auf den § 49 BewG verwiesen und ausgeführt worden, dass gärtnerisches Vermögen bzw. gärtnerische Betriebe grundsätzlich mit den Einzelertragswerten zu bewerten seien. Dabei werde nach Ansicht der Bf. der Gesetzestext von § 49 BewG völlig außer Acht gelassen. § 49 BewG führe aus, dass zum gärtnerischen Vermögen alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit gehören, die dauernd einem gärtnerischen Betrieb dienen würden. § 49 Abs. 3 BewG führe weiter aus, dass gärtnerische Betriebe grundsätzlich mit dem Einzelertragswert zu bewerten seien. Hintergrund dieses Bewertungsansatzes könne nur die sicherlich nicht falsche Annahme sein, dass durch die Führung eines

gärtnerischen Betriebes wesentlich höhere Erträge als in der klassischen Landwirtschaft erzielbar seien. Dies gelte jedoch nicht für die Eigentümer dieser Flächen, wenn sie keinen gärtnerischen Betrieb führen. Diese hätten keinesfalls automatisch durch die Verpachtung einen höheren Ertrag aus der Liegenschaft zu erwarten. Insgesamt führe also der Ansatz des höheren Einheitswertes für Gartenbaubetriebe beim Liegenschaftseigentümer, der gar keinen gärtnerischen Betrieb führe, zu einer völlig falschen Bewertung der Flächen. Die Bf. vertrete grundsätzlich auch die Meinung, dass die Bewertung im vorliegenden Fall alleine aus dem Gesetzeswortlaut mangels Vorliegen eines gärtnerischen Betriebes nicht gedeckt sei. In der gesamten Fachliteratur bestehe Einigkeit darüber, dass bei gärtnerischen Betrieben der Ertragswert den Bewertungsgrundsatz darstelle. Dies könne aber natürlich nur gelten, wenn dem Eigentümer der Grundstücke auch der aus dem gärtnerischen Betrieb zu erwartende Ertrag zukomme. Das sei aber genau bei verpachteten Flächen nicht der Fall. Hier komme der Ertrag aus der Flächennutzung dem Pächter und damit dem Nutzer zu und nicht dem Liegenschaftseigentümer. Interessant sei dazu die Feststellung, dass der Gesetzgeber selbst diese Problematik erkannt habe und in § 32 Abs. 4 BewG Regeln für die Zurechnung des Ertragswertfaktors bei Sonderkulturen im Verpachtungsfall aufgestellt habe. Dabei unterscheide er zwischen Dauerkulturen und Nichtdauerkulturen. Der Gesetzgeber selbst ordne hier an, dass Ertragswertzuschläge bei Nichtdauerkulturen dem Bewirtschafter zuzurechnen seien. Dies sei insofern von großer Wichtigkeit, da im österreichischen Steuerrecht der Einheitswert Basis für viele Abgaben sei. Nur durch die sachgerechte Zuordnung der Ertragswertzuschläge sei eine korrekte und leistungsgerechte Steuerbelastung für die verschiedenen betroffenen Einheiten möglich. In § 32 BewG gebe es sogar detaillierte Vorschriften, wie die Zurechnung zu erfolgen habe. Zur Bewirtschaftungsform von Baumschul- und Gartenbaubetrieben sei erläuternd anzumerken, dass diese die Pflanzen auf einem Grundstück aussetzen, sie dort eine gewisse Zeit wachsen ließen und bei Verkauf der Pflanzen diese aus dem Grundstück wieder entfernen würden. Auch bei Aufgabe einer Baumschulpachtfläche würden die eventuell noch vorhandenen Pflanzen wieder entfernt und auf eine neue Fläche des Baumschulbetriebes verbracht werden. Der Grundstückseigentümer sei also niemals in der Lage, von der Wertschöpfung aus den Pflanzen zu profitieren. Durch die vom Finanzamt gewählte Vorgangsweise komme es außerdem bei korrektem Vorgehen zu einer doppelten Erfassung des Ertragswertes aus Baumschulflächen. Einerseits fließe dieser Ertragswert beim Grundstückseigentümer in die Einheitsbewertung ein, andererseits wäre dieser Ertragswert bei korrekter Anwendung von § 32 BewG auch beim Betriebsinhaber anzusetzen.

Die Beschwerde wurde am 23.04.2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 08.02.2019 wurde die steuerliche Vertretung dahingehend informiert, dass nach einer UFS Entscheidung die Zurechnung eines verpachteten Grundstückes immer an den Verpächter erfolge (vgl. UFS 27.09.2010, RV/0428-L/06).

Mit Eingabe vom 03.04.2019 verwies der steuerliche Vertreter auf eine Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung landwirtschaftlicher Sonderkulturen (BGBl. I Nr. 63/2013), wonach es unter Bezugnahme auf Abs. 2, insbesondere bei Erledigung von Rechtsmitteln dem Abgabepflichtigen freistehe, den objektiv erzielbaren Mehrertrag aus Sonderkulturen auf geeignete Art und Weise nachzuweisen. Gemäß Abs. 3 dieser Verordnung seien Nichtdauerkulturen im Einheitswert des Bewirtschafters abzubilden.

In einer Besprechung beim Bundesfinanzgericht replizierte der steuerliche Vertreter am 14.05.2019 nochmals, dass die Kundmachung des Bundesministers für Finanzen vom 04.03.2014 auf den beschwerdeanhängigen Fall nicht angewendet werden kann, da die Bf. nie eine Baumschule betrieben hat, sondern nur eine Fläche an eine Baumschule verpachtet.

Mit Eingabe vom 03.06.2019 wurde auf eine Entscheidung durch den Senat sowie auf eine mündliche Verhandlung verzichtet.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

II. Sachverhalt

Die Bf. ist Eigentümerin eines landwirtschaftlichen Betriebes. Eine Teilfläche der Liegenschaft KG wird verpachtet. Laut Pächterliste der Baumschule BS werden auf diesem Grundstück auf einer Fläche von 29.281 m² Obstgehölze kultiviert.

III. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt geht aus den vorgelegten Akten der Abgabenbehörde und den eingereichten Unterlagen der Bf. hervor.

IV. Rechtslage

A) Gemäß § 2 Abs. 1 BewG (Bewertungsgesetz 1955) ist jede wirtschaftliche Einheit für sich zu bewerten. Ihr Wert ist im Ganzen festzustellen. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden. Die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter sind zu berücksichtigen. Gemäß § 2 Abs. 2 BewG dieser Gesetzesstelle kommen mehrere Wirtschaftsgüter als wirtschaftliche Einheit nur insoweit in Betracht, als sie demselben Eigentümer gehören.

B) Nach § 29 BewG gehören zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen folgende Unterarten:

1. das landwirtschaftliche Vermögen,
2. das forstwirtschaftliche Vermögen,
3. das Weinbauvermögen,
4. das gärtnerische Vermögen,
5. das übrige land- und forstwirtschaftliche Vermögen.

C) Nach § 30 Abs. 1 Z 1 BewG gehören zum landwirtschaftlichen Vermögen alle Teile (insbesondere Grund und Boden, Gebäude, stehende und umlaufende Betriebsmittel, Nebenbetriebe und Sonder- und Obstkulturen) einer wirtschaftlichen Einheit, die dauernd einem landwirtschaftlichen Hauptzweck dient (landwirtschaftlicher Betrieb).

D) Nach § 32 Abs. 1 BewG gelten für landwirtschaftliche Betriebe die Grundsätze über die Bewertung nach Ertragswerten.

E) Nach § 49 Abs. 1 BewG gehören zum gärtnerischen Vermögen alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit, die dauernd einem gärtnerischen Hauptzweck dient (gärtnerischer Betrieb). Ein gärtnerischer Betrieb liegt auch dann vor, wenn die gärtnerischen Erzeugnisse unter Glas oder anderen Einrichtungen zur Beeinflussung der natürlichen Ertragsbedingungen gewonnen werden. Nicht zum gärtnerischen Vermögen, sondern zum Grundvermögen gehören solche Flächen, die vorwiegend der Erholung dienen bzw. bei deren Bewirtschaftung ein Reinertrag nicht zu erwarten ist. Gemäß Abs. 3 sind gärtnerische Betriebe grundsätzlich mit dem Einzelertragswert zu bewerten. Der Bundesminister für Finanzen kann nach Beratung im Bewertungsbeirat mit rechtsverbindlicher Kraft Bewertungsansätze für bestimmte Kategorien der gärtnerischen Nutzung sowie die Art und den Umfang der Berücksichtigung von Umständen im Sinne des § 32 BewG festlegen.

F) Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung des gärtnerischen Vermögens – Gemüse-, Blumen-, Zierpflanzenbau- und Baumschulbetriebe (GZ: BMF-010202/0105-VI/3/2014, verlautbart im "Amtsblatt zur Wiener Zeitung" am 04.03.2014 in der Fassung der Kundmachung vom 30. Dezember 2014)

Auf Grund des § 49 Abs. 2 in Verbindung mit § 44 des BewG, BGBl. Nr. 148/1955, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 63/2013, wird nach Beratung in der gärtnerischen Abteilung des Bewertungsbeirates kundgemacht:

1. Abschnitt

Allgemeines

§ 1. Gemüse-, Blumen-, Zierpflanzenbau- und Baumschulbetriebe sind grundsätzlich, den Bestimmungen des § 49 Abs. 3 BewG entsprechend, mit dem Einzelertragswert zu bewerten. Zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Bewertung im Bundesgebiet werden für die einzelnen gärtnerischen Betriebsflächen Hektarsätze bestimmt.

2. Abschnitt

Gärtnerische/baumschulmäßige Betriebsflächen

Freilandflächen

§ 2. Zu den unter Kategorie 1 bis 3 erfassten Freilandflächen zählen alle nicht überdachten Kulturflächen und Plastikfolientunnel mit einer Basisbreite unter 3,5 Meter, Mistbeetkästen, Kulturen unter Flachfolien, Schlitzfolien oder Vlies.

1. Unter Kategorie 1 sind Grundflächen, die dem Gemüse- und Blumenbau dienen, sowie Dauerwege, Lagerplätze für Materialien und Gerätschaften, Erdlager, Hofräume, Kundenparkplätze, Zier- und Schauflächen, Überwinterungsflächen (Einschlagplätze)

für Baumschulen, Flächen zur Rasenerzeugung sowie die Grundflächen der zum gärtnerischen Betrieb gehörigen Betriebsgebäude (einschließlich der Wohn- und Aufenthaltsräume der im gärtnerischen Betrieb angestellten Personen) zu bewerten. Befestigte Wege, Manipulations- und Lagerflächen unter Glas (Dauerwege) zählen nur dann zu Kategorie 1, wenn sie von der Kulturfläche baulich getrennt sind. Als trennendes Element kann neben einer massiven Wand auch eine Metall-, Glas- bzw. Metall-Kunststoffkonstruktion (Gewächshausstehwand) dienen, die mit dem Gewächshaus dauerhaft fix verbunden ist und nicht für Kulturarbeiten demontiert wird.

2. Unter Kategorie 2 sind Grundflächen, die nachhaltig zur Heranzucht von Obstgehölzen (Obstbäume, Beerensträucher) und Ziergehölzen (Rosen, Koniferen, Laubgehölze) baumschulmäßig genutzt werden, zu bewerten. Umtriebsflächen (in etwa ein Drittel der Gesamtfläche) sind demnach als landwirtschaftlich genutzte Flächen zu bewerten. Unter Kategorie 2 sind auch Rebschulflächen und Safrankulturen einzuordnen.

3. Unter Kategorie 3 sind die Freilandflächen der Baumschulen zur Heranzucht von Forstgehölzen zu bewerten.

Die Baufläche des Wohnhauses der Betriebsinhaber gehört zum Grundvermögen.

H) Gemäß § 24 Abs. 1 BAO gelten für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter bei der Erhebung von Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nichts anderes bestimmt ist, ua folgende Vorschriften:

.....

lit. d) Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet.

V. Rechtliche Erwägungen zum festgestellten Sachverhalt

Strittig ist im beschwerdegegenständlichen Verfahren die Zuordnung der an eine Baumschule verpachteten Grundstücksfläche zum landwirtschaftlichen Vermögen (Ansicht der Bf.) oder zum gärtnerischen Vermögen (Ansicht der Abgabenbehörde).

Im beschwerdegegenständlichen Fall ist die zu bewertende wirtschaftliche Einheit eine Teilfläche der Liegenschaft KG. Auf einer Fläche von 29.281 m² werden nachhaltig überwiegend Obstgehölze herangezogen.

Nach dem Gesetzeswortlaut des § 49 Abs. 1 BewG ist Bewertungsgegenstand des gärtnerischen Vermögens (Bewertung nach Ertragswerten im Sinne der §§ 32 ff BewG) der gärtnerische Betrieb. Voraussetzung für die Bewertung eines Grundstückes als gärtnerisches Vermögen ist also das Vorhandensein eines gärtnerischen Betriebes.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes steht es zweifelsfrei fest, dass die beschwerdeanhängige Grundstücksfläche dauernd einem gärtnerischen Hauptzweck dient. Die Baumschule BS kultiviert – als Grundstückspächterin – Obstgehölze.

Der wesentliche Einwand der Bf. besteht darin, dass die Bf. keinen eigenständigen Baumschulbetrieb führe, sondern die strittige Grundfläche nur an eine Baumschule verpachtet habe. Daher sei die Bewertung der strittigen Flächen auf Basis der Kundmachung vom 04.03.2014 über die Bewertung des gärtnerischen Vermögens

zu Unrecht erfolgt. Es sei eine Bewertung entsprechend den Bestimmungen für landwirtschaftliche Flächen vorzunehmen.

In diesem Zusammenhang hält das Bundesfinanzgericht fest, dass es nach dem Gesetzeswortlaut des § 30 Abs. 1 BewG für landwirtschaftliches Vermögen zwingend erforderlich ist, dass eine wirtschaftliche Einheit dauernd einem landwirtschaftlichen Hauptzweck (landwirtschaftlicher Betrieb) dient. Diese Voraussetzung ist bei der verpachteten Grundstücksfläche zweifelsohne nicht gegeben.

Die Bf. übersieht, dass gepachtete Flächen mangels Eigentümeridentität nicht beim pachtenden Betrieb bewertet werden, sondern weiterhin beim Verpächter zu bewerten sind, welcher ja Eigentümer bleibt. Ein Pachtverhältnis kann wirtschaftliches Eigentum des Pächters am Pachtgegenstand nicht begründen, da der Pächter über den Pachtgegenstand nicht Herrschaft gleich einem Eigentümer ausüben kann, sondern an den mit dem Grundstückseigentümer geschlossenen Pachtvertrag gebunden ist. Gärtnerisches Vermögen kann somit auch dann vorliegen, wenn die wirtschaftliche Einheit nicht vom Eigentümer selbst bewirtschaftet wird, sondern wie im gegenständlichen Fall an eine Baumschule verpachtet ist.

Folglich konnte die wirtschaftliche Einheit nicht dem landwirtschaftlichen Vermögen zugeordnet werden, sondern war diese nach den Bestimmungen des § 49 Abs. 1 BewG dem gärtnerischen Vermögen zuzuordnen.

Bei den baumschulmäßig genutzten Flächen ergibt sich die Berechnung des Ertragswertes gemäß der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung des gärtnerischen Vermögens – Gemüse-, Blumen-, Zierpflanzenbau- und Baumschulbetriebe, BMF GZ 010202/0105-VI/3/2014 vom 04.03.2014. Zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Bewertung im Bundesgebiet werden für die gärtnerischen und baumschulmäßigen Betriebsflächen Hektarsätze bestimmt. Durch die gewählte Form der Kundmachung sind sowohl die Finanzämter als auch das Bundesfinanzgericht daran gebunden.

Die Vorbringen betreffend Zu- und Abschläge bei Sonderkulturen im Verpachtungsfall sind daher weder relevant noch maßgeblich.

Für die gärtnerisch/baumschulmäßig genutzten Flächen im Ausmaß von 2,9281 ha wurde ein Ertragswert in Höhe von 16.773,62 € festgestellt. Unter Berücksichtigung der nicht in Beschwerde gezogenen Ertragswerte für landwirtschaftlich genutzte Flächen in Höhe von 1.311,32 € und forstwirtschaftlich genutzte Flächen in Höhe von 83,13 € beträgt der gemäß § 25 BewG gerundete Einheitswert (wie von der Abgabenbehörde festgestellt) 18.100,00 €.

VI. Zur Unzulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Im vorliegenden Fall ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar aus dem Gesetz bzw. der Verordnung, diese schlichte Rechtsanwendung berührt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung. Die ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 6. Juni 2019