

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Z, vertreten durch XY, über die Beschwerden gegen die Bescheide der belangten Behörde A vom 3. September 2007, WF zum 1. Jänner 2005, vom 5. September 2007, WF zum 1. Jänner 2006 und vom 6. September 2007, WF zum 1. Jänner 2007, EW-AZ a, betreffend Einheitswerte des Grundvermögens zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 (1) BAO teilweise Folge gegeben.

1. Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2005 (Wertfortschreibung gem. § 21 Abs. 1 BewG) vom 3. September 2007:

Für den Grundbesitz Betriebsgrundstück (bewertet als Geschäftsgrundstück) *****, KG z R, EZ x u.a., GrdSt. Nr. 1 u.a., wird der Einheitswert zum 1. Jänner 2005 mit 1.376.100 € und der gemäß AbgabenänderungsG 1982 um 35 % erhöhte Einheitswert mit 1.857.700 € festgestellt.

2. Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2006 (Wertfortschreibung gem. § 21 Abs. 1 BewG) vom 5. September 2007:

Für den Grundbesitz Betriebsgrundstück (bewertet als Geschäftsgrundstück) *****, KG z R, EZ x u.a., GrdSt. Nr. 1 u.a., wird der Einheitswert zum 1. Jänner 2006 mit 1.333.300 € und der gemäß AbgabenänderungsG 1982 um 35 % erhöhte Einheitswert mit 1.799.900 € festgestellt.

3. Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2007 (Wertfortschreibung gem. § 21 Abs. 1 BewG) vom 6. September 2007:

Für den Grundbesitz Betriebsgrundstück (bewertet als Geschäftsgrundstück) *****, KG z R, EZ x u.a., GrdSt. Nr. 1 u.a., wird der Einheitswert zum 1. Jänner 2007 mit 1.158.600 € und der gemäß AbgabenänderungsG 1982 um 35 % erhöhte Einheitswert mit 1.564.100 € festgestellt.

Im Übrigen werden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf) war Eigentümerin der Liegenschaften EZ x, EZ y und EZ z, alle inliegend der KG z R im Gesamtausmaß von 112.032 m².

Mit Bescheid vom 3.9.2007 stellte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien (jetzt A) den Einheitswert der Liegenschaften (Betriebsgrundstück bewertet als Geschäftsgrundstück) im Zuge einer Wertfortschreibung gemäß § 21 (1) Z 1 BewG zum 1.1.2005 mit € 1,573.000,- und den gemäß AbgÄG 1982 um 35 % erhöhten Einheitswert mit € 2,123.500,- fest.

Mit Bescheid vom 5.9.2007 stellte das Finanzamt den Einheitswert der Liegenschaften (Betriebsgrundstück bewertet als Geschäftsgrundstück) im Zuge einer weiteren Wertfortschreibung gemäß § 21 (1) Z 1 BewG zum 1.1.2006 mit € 1,530.200,- und den gemäß AbgÄG 1982 um 35 % erhöhten Einheitswert mit € 2,065.700,- fest.

Mit Bescheid vom 6.9.2007 stellte das Finanzamt den Einheitswert der Liegenschaften (Betriebsgrundstück bewertet als Geschäftsgrundstück) im Zuge einer Nachfeststellung gemäß § 22 (1) BewG zum 1.1.2007 mit € 78.700,- und den gemäß AbgÄG 1982 um 35 % erhöhten Einheitswert mit € 106.200,- fest.

Fristgerecht wurde gegen die angeführten Bescheide Berufung, nun mehr Beschwerde, eingebracht und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Die Bf wendet sich gegen die Annahme eines Bodenwertes mit € 7,2673. Begründend wurde dazu ausgeführt:

"Auf den Grundstücken befindet sich seit 1914 das Betriebsgelände der S in R. Geschäftszweck war ursprünglich die Übernahme von Rohteer von den XY und die Weiterverarbeitung des Rohteers zu Teerfabrikaten, Asphalt und chemischen Produkten. Später trat die Anwendung der hergestellten Produkte im Bereich des Straßenbaus in den Vordergrund.

Als Folge von Kriegsschäden im Laufe des zweiten Weltkriegs kam es zur Kontaminierung des Bodens und in weiterer Folge des Grundwassers durch Schadstoffe aus der Teererzeugung. In einem Kernbereich ist die Liegenschaft auf einer Fläche von rund 30.000 m² bis in eine Tiefe von 20m stark verunreinigt. Auf weiteren Teilen der Liegenschaft ist das Erdreich nur eine geringere Tiefe kontaminiert, wobei aber jedoch auch hier das Grundwasser stark verunreinigt ist. Das verunreinigte Grundwasser betrifft auch die Nachbargrundstücke der angegebenen Liegenschaften. Die Altlast ist auch im Altlastenatlas als Altlast der Prioritätenklasse 1 erfasst und entsprechend § 13 Abs 2 des Altlastensanierungsgesetzes auf der Homepage des Umweltbundesamtes (www.umweltbundesamt.at) unter "Z" veröffentlicht.

Dort finden Sie auch genauere Angaben zu Art und Ausmaß der Kontamination. Zusammenfassend kommt das Umweltbundesamt zum Ergebnis, dass im Bereich des Standortes der S in R eine extreme Verunreinigung des Untergrundes und des Grundwassers mit Schadstoffen aus der Teerölverarbeitung vorhanden ist. Die Untergrundverunreinigung weist eine sehr große Ausdehnung auf (mindestens 100.000 m²), ein Einfluss auf die Grundwasserqualität lässt sich auch im Abstrom des Standortes bis zu 500 m nachweisen. Die Verunreinigungen beeinträchtigen einen mächtigen Grundwasserkörper, der im näheren Abstrombereich auch für landwirtschaftliche Bewässerungszwecke genutzt wird. Der Altstandort "S R" stellt daher eine erhebliche Gefährdung für die Umwelt dar.

Als Folge der Kontaminierung ist es bei sämtlichen Bauarbeiten auf der Liegenschaft die zum Aushub von Erdreich führen erforderlich, dass dieses Erdreich entsorgt werden muss. Die Entsorgung von stark kontaminiertem Erdreich verursacht derzeit Kosten von EUR 250 pro Tonne, wobei 1 m³ Erdreich zwei Tonnen entspricht. Das ausgehobene Material darf, da es sich um Sondermüll handelt, auch nicht für Verfüllungen auf der Liegenschaft, zB nach der unterirdischen Verlegung einer Rohrleitung, verwendet werden. Die Liegenschaft ist daher auch nur eingeschränkt für eine Bebauung verwendbar, da die Errichtung zB eines Kellers oder einer Tiefgarage auf Grund der erforderlichen Entsorgung des Erdreiches mit einer entsprechenden Erhöhung der Baukosten verbunden ist und daher unter Umständen unwirtschaftlich ist.

Im Jahr 2000 wurden von der Gruppe Wasser verschiedene Sanierungs- und Sicherungsvarianten erarbeitet und bewertet. Dabei kam man zum Ergebnis, dass eine vollständige Sanierung des Standortes durch Aushub des kontaminierten Bodenmaterials und durch Behandlung in der stationären Bodenbehandlungsanlage zwar zu einem Sanierungserfolg führen würde, jedoch nicht finanzierbar ist. Als Ergebnis dieser Untersuchung wurde schlussendlich eine Variante gewählt, bei der es zu einer vollen Umschließung des kontaminierten Erdreiches mit eingebauten reaktiven Wänden kommt. Dabei wird die Kontamination vollständig umschlossen, es werden jedoch Filterfenster im Zu- und Abstrombereich eingebaut. Dadurch wird das aus dem Kontaminationszentrum abströmende kontaminierte Grundwasser auf passivem Wege durch Aktivkohlefilter gereinigt.

Die Anlage wurde im Jahr 2006 fertig gestellt. Aus heutiger Sicht rechnet man mit jährlichen Betriebskosten von EUR 180.000,00, die grundsätzlich der jeweilige Grundeigentümer zu tragen hat.

Festhalten möchten wir, dass es sich bei dieser Variante um keine Sanierung der Altlast handelt, sondern lediglich um eine Sicherung, wodurch nur eine weitere Kontaminierung des Grundwassers der Nachbargrundstücke verhindert wird.

Die erfolgte Sicherung der Altlast wurde auf Grundlage des Umweltförderungsgesetzes und eines Förderungsvertrages zwischen dem Bundesministerium für Land und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft als Förderungsgeber, vertreten durch die B-, und dem Förderungsnehmer S vom 13. Mai 2003 zu 75,5% gefördert. Von diesem Prozentsatz wurde ein Abschlag von 3,4% vorgenommen, da die Sanierung als Eigenprojekt durchgeführt wurde. Damit verbleibt eine Förderung von 72,1 %. Von den für die Sicherung angefallenen Kosten von EUR 20,13 Mio waren daher EUR 5,62 Mio von der S zu tragen.

Auch für die laufend anfallenden Kosten im Zusammenhang mit der Sicherung der Liegenschaft liegt eine Förderzusage von 75,5% (wobei auch hier ein Abschlag von 3,4% vorgenommen wird) der anfallenden Kosten bis ins Jahr 2011 vor. Eine Verlängerung dieser Förderung ist auf Grundlage der derzeitigen Förderrichtlinie um weitere 5 Jahre möglich. Ob darüber hinaus noch eine Förderung zuerkannt wird ist derzeit nicht absehbar.

Rechtliche Beurteilung:

Gemäß § 53 Abs 1 BewG ist bei der Bewertung von bebauten Grundstücken vom Bodenwert und vom Gebäudewert auszugehen. Als Bodenwert ist gemäß § 53 Abs 2 BewG der Wert maßgebend, mit dem der Grund und Boden allein als unbebautes Grundstück gemäß § 55 BewG zu bewerten wäre. Dabei sind insbesondere die Lage und die Form des Grundstückes sowie alle anderen den gemeinen Wert von unbebauten Grundstücken beeinflussende Umstände zu berücksichtigen. Unbebaute Grundstücke sind gemäß § 55 Abs. 1 BewG mit dem gemeinen Wert zu bewerten.

Der gemeine Wert wird nach § 10 Abs 2 BewG durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

Unter Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes sind hier wohl alle Eigenschaften einer Liegenschaft zu verstehen, die seinen Wert bestimmen (vgl Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Anm. 2. zu § 10 Abs 3).

Eine Kontaminierung einer Liegenschaft ist jedenfalls zu den Eigenschaften zu zählen, die den Wert der Liegenschaft bestimmen. Ein Käufer würde bei einem Kauf dieser Liegenschaft eine Berücksichtigung der Kontaminierung im Kaufpreis verlangen. Wie bereits oben angeführt, wurde die Altlast durch die bisher durchgeführten Maßnahmen nicht saniert sondern nur gesichert. Ein Käufer der Liegenschaft müsste daher weiterhin die gesamte Altlast übernehmen.

Da der gemeine Wert nach objektiven Gesichtspunkten durch den im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbaren Preis bestimmt sein soll, ist es erforderlich, bei seiner Feststellung nach Möglichkeit alle ungewöhnlichen und subjektiven Verhältnisse

auszuschließen (vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Anm. 1. zu § 10 Abs 3).

Bei der Kontaminierung einer Liegenschaft handelt es sich um keinen subjektiven Umstand, womit die Kontaminierung bei der Bewertung einer Liegenschaft zu berücksichtigen ist.

Auch der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 26. Juli 2006, 2005/14/0019, festgestellt, dass Baugrund mit Altablagerungen ("verseuchter Baugrund") im Verkehrswert gemindert sein kann. In diesem Fall ist vom ermittelten Wert nach den Umständen des Einzelfalles ein Abschlag vorzunehmen. Der Abschlag muss sich - im Hinblick auf § 23 BewG - an den auf den Hauptfeststellungszeitpunkt umgerechneten Kosten für die Sicherung, Untersuchung und Sanierung sowie an einem grundstückverkehrsmäßigen Wertverlust orientieren (Rössler/Troll, Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, § 72 Rn 60). Der Verwaltungsgerichtshof stellt in dieser Entscheidung auch klar, dass mit dem Vorbringen der Behörde, dass nur behördlich angeordnete Sanierungen zu berücksichtigen seien, die Rechtslage verkannt sei. Bei der Bestimmung des gemeinen Wertes sind objektive preisbeeinflussende Umstände stets zu berücksichtigen (vgl. § 10 Abs. 2 BewG).

Im vorliegenden Fall ist somit die Tatsache, dass nur eine Sicherung der Altlast erfolgte und eine Sanierung nicht behördlich angeordnet wurde nicht von Bedeutung. Die Kontaminierung der Liegenschaft ist als objektiv preisbeeinflussender Umstand jedenfalls zu berücksichtigen.

Der Verwaltungsgerichtshof nennt im oben angeführten Erkenntnis keine Höhe für den zu berücksichtigenden Abschlag. Bei der Berechnung eines angemessenen Abschlages sind unserer Ansicht nach insbesondere folgende Umstände zu berücksichtigen:

Sowohl für die S als auch für einen möglichen Erwerber der Liegenschaft ist ungewiss, ob nicht als Folge einer zukünftigen Gesetzesänderung eine tatsächliche Sanierung der Liegenschaft erforderlich wird. Allein im am stärksten kontaminierten Teil der Liegenschaft, der auf einer Fläche von rd 30.000 m² bis in eine Tiefe von rd 20m kontaminiert ist, wären somit rd 600.000 m³ Erdreich zu entsorgen, was derzeit allein für die Entsorgung Kosten von rd 300 Mio EUR verursachen würde. Sollte für eine Sanierung der Altlast ebenfalls eine Förderzusage wie für die bisher durchgeführte Sicherung erlangt werden, wären von den Entsorgungskosten rd 84 Mio EUR vom Grundeigentümer zu tragen. Neben dem Kernbereich der Kontamination ist die Liegenschaft zumindest oberflächennah bis in ca 2 Meter Tiefe teilweise ebenfalls stark kontaminiert was, abhängig vom Verschmutzungsgrad, Entsorgungskosten von EUR 65 bis zu EUR 250 je Tonne verursacht. Zu bedenken ist dabei auch, dass bei einer Sanierung nicht nur Kosten für die Entsorgung des kontaminierten Erdreichs sondern auch die Kosten des neuen Verfüllungsmaterials anfallen würden.

Bei einer Sanierung der Liegenschaft wären aber auch alle darauf befindlichen Gebäude abzureißen, ebenso alle sich in der Erde befindlichen Leitungen neu zu

verlegen, Ersatzliegenschaften zu suchen und anzumieten und nach erfolgter Sanierung die Leitungen und die Gebäude neu zu errichten. Da sich teilweise auch Giftstoffe im Mauerwerk abgelagert haben, davon betroffen sind alle Mauerteile unterhalb aber teilweise auch Mauern oberhalb des Bodenniveaus, sind bei einem Abbruch von Gebäuden auch Teile des Abbruchmaterials als Sondermüll zu entsorgen. Die durch eine Sanierung insgesamt entstehenden Kosten übersteigen bei weitem den Wert, den eine vergleichbare aber nicht kontaminierte Liegenschaft hat.

Durch die errichtete Umschließung der Altlast entstehen dem Grundeigentümer, und somit auch einem möglichen Erwerber der Liegenschaft, wie bereits oben angeführt vermutlich noch auf Jahrzehnte hinaus jährlich Kosten von derzeit rd EUR 180 die zur Zeit zwar zu 72,1% gefördert werden, wobei aber die zukünftige Entwicklung der Höhe der Förderung ebenfalls nicht absehbar ist. Selbst wenn eine zukünftige Verschärfung der Umweltgesetze nicht dazu führt, dass eine Sanierung erforderlich wird, ist es doch denkbar, dass die Grenzwerte für die zulässige Belastung des Grundwassers abgesenkt werden. In Folge dessen wären weitere Sicherungsmaßnahmen, wie zB die Errichtung einer weiteren Dichtwand mit zusätzlichen Filterbrunnen, erforderlich, die wiederum zu entsprechenden Kosten führen würden.

Auch besteht, solange die Altlast nicht saniert ist, eine eingeschränkte Bebaubarkeit der Liegenschaft, da wie oben bereits angeführt, alle Bebauungsmaßnahmen die mit einem Aushub von Erdreich verbunden sind, auf Grund der erforderlichen Entsorgung des Erdreichs zu erhöhten Kosten führen. Auch ist, wie oben angeführt, auch das Abbruchmaterial alter Gebäude teilweise kontaminiert. Baumaßnahmen auf der Liegenschaft in ihrem derzeitigen Zustand führen, jedoch abhängig davon ob das Gebäude unterkellert wird, von der Gebäudehöhe und davon ob Versorgungsleitungen neu zu verlegen sind, zu Mehrkosten von 25%-30%.

Alle diese Umstände würde ein Käufer der Liegenschaft bei der Vereinbarung des Kaufpreises berücksichtigen.

Im Erkenntnis vom 26. Juli 2006, 2005/14/0019, hat der VwGH unter Verweis auf seine frühere Rechtsprechung auch festgestellt, dass die geeignetste Grundlage für die Feststellung des gemeinen Wertes eines Grundstückes in der Regel die tatsächlich gezahlten Preise für Vergleichsliegenschaften bilden werden. Zutreffende, für die Ableitung des gemeinen Wertes taugliche Vergleichspreise liegen dann vor, wenn die Wertfaktoren des zu bewertenden Grundstückes und der Vergleichsgrundstücke in den wesentlichen preisbestimmenden Merkmalen übereinstimmen, wozu insbesondere Größe, Form, Lage und Beschaffenheit eines Grundstückes gehören, oder, obwohl eine solche Übereinstimmung nicht hinsichtlich aller wesentlichen preisbestimmenden Merkmale besteht, immerhin noch eine zuverlässige Wertableitung aus den Vergleichspreisen möglich ist. Unter Bedachtnahme auf die preisbildenden Faktoren kann der gemeine Wert gegebenenfalls durch Vornahme von Ab- und Zuschlägen ermittelt werden.

Als Vergleichswert wäre für die Bestimmung des gemeinen Wertes der Liegenschaft daher der bei einem Verkauf einer Liegenschaft mit einer vergleichbaren Größe, Form, Lage und Beschaffenheit, somit einer vergleichbar massiven Kontamination, erzielte Preis heranzuziehen. Nimmt man als Vergleichspreis erzielte Verkaufspreise von nicht kontaminierten Liegenschaften ist wiederum ein Abschlag für die Kontaminierung vorzunehmen. Geht man von den im Falle einer Sanierung allein für die Kernzone anfallenden und vom Grundstückseigentümer zu tragenden Entsorgungskosten von EUR 84 Mio aus, würde dies umgelegt auf die Grundstücksfläche Kosten von rd 745 EUR pro m² ausmachen. Es ist unserer Ansicht nach nicht realistisch, dass ein derartiger Preis pro m² einer vergleichbaren nicht kontaminierten Liegenschaft bezahlt wird.

Da es sich bei den bisher durchgeführten Maßnahmen um keine Sanierung sondern nur um Sicherung der Altlast gehandelt hat, hat sich dadurch der Wert des Grundstückes nicht erhöht, da das kontaminierte Erdreich weiterhin auf der Liegenschaft vorhanden ist und durch die Sicherung nur eine weitere Beeinträchtigung der Nachbargrundstücke vermieden wird.

Die oben angeführten Umstände rechtfertigen unserer Ansicht nach einen Abschlag von 100% vom Bodenwert."

Das Finanzamt legte die Berufungen dem unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen zur Entscheidung vor.

2. Übergang der Zuständigkeit vom UFS auf das BFG

Da die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Der Geschäftsverteilungsausschuss hat die Rechtssache nunmehr der Gerichtsabteilung 1088 zur Erledigung zugewiesen.

3. Verfahren vor dem BFG

3.1 Beweiserhebung

Das Bundesfinanzgericht hat Einsicht genommen in die Einheitswertakten des A, EW-AZ und EW-AZ (Baurechtsgeber), in die Grundbuchdatenbank zu den Einlagezahlen x, y und z, KG z R, in den Baurechtsvertrag bezüglich der Einlagezahlen x, y und z, KG z R, abgeschlossen mit der D als Baurechtswerberin vom 13.12.2005 und in die Datei des Umweltbundesamtes unter "Altlast Z".

3.2 Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Die Einsichtnahme in den Einheitswertakt EW-AZ hat ergeben, dass in den Vorjahren bei der Feststellung des Einheitswertes immer von einem m² Preis für Grund und Boden in Höhe von S 160,- das entspricht € 11,63 ausgegangen worden ist. Erstmals wurde gegen den Einheitswertfeststellungsbescheid zum 1.1.1999 Berufung erhoben

und - unter Berufung auf die Verdachtsflächenuntersuchung des Umweltbundesamtes - vorgebracht, dass auf Grund der Kontaminierung des Bodens dieser wertlos und damit hierfür ein Wert von Null anzusetzen sei.

Der Berufung wurde teilweise entsprochen und der Bodenwert mit S 100,-/m², das entspricht € 7,2673, angesetzt. Das Finanzamt hatte festgestellt, dass auf Grund der beigebrachten Unterlagen durch den Abgabepflichtigen nachgewiesen worden sei, dass eine Kontaminierung des Bodens im Bereich des Firmengeländes vorliege. Diese Kontaminierung stelle durch die baurechtlichen Einschränkungen und sonstigen Maßnahmen der Behörde wie zB Aufträge zur Sicherung und Sanierung von Altlasten, eine Wertminderung dar. Diese Wertminderung werde durch den Ansatz von ATS 100,-/m² für Grund und Boden bei der Ermittlung des Einheitswertes berücksichtigt. Nachdem eine Unbenutzbarkeit des Grundstückes nicht vorlag und somit das Grundstück nicht wertlos sei, sondern die Kontaminierung lediglich eine Wertminderung darstelle, konnte dem Antrag nicht zur Gänze entsprochen werden.

Im Zuge der Wertfortschreibungen zum 1.1.2005 und zum 1.1.2006 sowie im Zuge der Nachfeststellung zum 1.1.2007 wurde dieser Wert (€ 7,2673) beibehalten.

Die Einsicht in die Grundstücksdatenbank hat gezeigt, dass bezüglich der Einlagezahlen x, y und z, KG z R, am 13.12.2005 mit der D als Baurechtswerberin ein Baurechtsvertrag abgeschlossen worden ist.

Dieser hat auszugsweise folgenden Inhalt:

„... I. Gegenstand der Baurechte

Die Baurechtsgeberinnen sind grundbücherliche Eigentümer nachstehender Liegenschaften, und zwar:

a) die Baurechtsgeberin S folgender drei Liegenschaften:

*1. GRUNDBUCH z R BEZIRKSGERICHT E
EINLAGEZAHL x,*

*2. GRUNDBUCH z R BEZIRKSGERICHT E
EINLAGEZAHL y,*

*3. GRUNDBUCH z R BEZIRKSGERICHT E
EINLAGEZAHL z,*

*b) die Baurechtsgeberin X, folgender Liegenschaften
GRUNDBUCH z R BEZIRKSGERICHT E
EINLAGEZAHL w.....*

...

II. Bestellung, Dauer und Zweck der Baurechte

(1) Jede der Baurechtsgeberinnen bestellt an ihren in Punkt I. dieses

Baurechtsvertrages bezeichneten Liegenschaften jeweils ein Baurecht im Sinne des Gesetzes vom 26.04.1912 (Baurechtsgesetz) in der Fassung der Bundesgesetze vom 30.06.1977 und 25.04.1990, Bundesgesetzblatt Nr. 403/77 und 258/90, für den Zeitraum von 45 (fünfundvierzig) Jahren, beginnend mit 01.12.2005. Die Baurechte erlöschen sohin am 30.11.2050.....

(2) Die Baurechtsnehmerin beabsichtigt, aufgrund der eingeräumten Baurechte auf den unter Punkt I. dieses Baurechtsvertrages näher bezeichneten Liegenschaften Bauwerke zu errichten und die für deren Benützung erforderlichen Einrichtungen und Vorkehrungen zu schaffen.

(3) Auf den in Punkt I. dieses Baurechtsvertrages bezeichneten Liegenschaften sind bereits derzeit Bauwerke und mit dem Grund und Boden fest verbundene Einrichtungen, die jeweils als Bestandteile der jeweiligen Liegenschaft anzusehen sind, vorhanden.

Diese Bauwerke und Einrichtungen werden mit Begründung der jeweiligen Baurechte auf die Baurechtsnehmerin übertragen, die Übertragung des Eigentumsrechtes daran auf die Baurechtsnehmerin ist ebenfalls Gegenstand dieses Baurechtsvertrages.

III. Bauzins

(1) Als Bauzins werden nachstehende Einmalzahlungen vereinbart:

1. für das auf der Liegenschaft EZ x zu begründende Baurecht eine Einmalzahlung in Höhe von EUR 20.600.000, -- (Euro zwanzig Millionen sechshunderttausend.

2. für das auf der Liegenschaft EZ y zu begründende Baurecht eine Einmalzahlung in Höhe von EUR 670.000,-- (Euro sechshundertsiebzigttausend);

3. für das auf der Liegenschaft EZ z zu begründende Baurecht eine Einmalzahlung in Höhe von EUR 1.730.000,--- (Euro eine Million siebenhundertdreißigttausend);

4. für das auf der Liegenschaft EZ w zu begründende Baurecht eine Einmalzahlung in Höhe von EUR 5.500.000,-- (Euro fünf Millionen fünfhunderttausend); die Summe der Einmalzahlungsbeträge beträgt somit € 28.500.000,-- (Euro achtundzwanzig Millionen fünfhunderttausend).

(2) Die Baurechtsgeberinnen optieren gemäß § 6 Abs. 2 Umsatzsteuergesetz in der geltenden Fassung für die Steuerpflichtigkeit des Bauzinses. Die Baurechtsnehmerin ist daher verpflichtet, den Baurechtsgeberinnen auch die gesetzliche Umsatzsteuer aus dem Bauzins zu bezahlen.

.....

(3) Nachstehende Beträge sind binnen 14 Tagen nach Eintritt der Rechtswirksamkeit dieses Vertrages (Punkt XVI.) wie folgt auf ein Treuhandkonto des einvernehmlich ausgewählten Treuhänders, öffentlicher Notar U, zu hinterlegen:

a) Von der Baurechtsnehmerin die Summe der Nettoeinmalzahlungen des Bauzinses in Höhe von insgesamt EUR 28,500. 000,- (achtundzwanzig Millionen fünfhunderttausend);

b) Von den Baurechtsgeberinnen der auf die einzelnen Einmalzahlungsbeträge zuzüglich 20% (zwanzig Prozent) Umsatzsteuer entfallende Geldbetrag für Grunderwerbsteuer und Einzahlungsgebühr von gerundet 4,5% (vier Komma fünf Prozent) des Gesamtbetrages von EUR 34.200.000, somit EUR 1.539.000,-- (eine Million fünfhundertneununddreißigtausend) wobei hievon -ein Betrag in Höhe von € 297.000,-- (Euro zweihundertsiebenundneunzigtausend), auf V und -ein Betrag in der Höhe von € 1.242.000,-- (Euro eine Million zweihundertzweiundvierzigtausend), auf S entfällt.

.....

V. Vorzeitige Vertragsbeendigung , Gewährleistung

(1) Der Baurechtsvertrag kann aufgelöst werden, wenn die Baurechtsnehmerin mit den vereinbarten Bauzinszahlungen zumindest zwei aufeinanderfolgende Jahre im Verzug ist und die Baurechtsnehmerin von der Baurechtsgeberin mindestens zweimal unter jeweils zweimonatiger Nachfristsetzung mittels eingeschriebenen Briefes zur Zahlung gemahnt wird.

(2) Jeder der Baurechtsgeberinnen leistet Gewähr dafür und sichert zu, daß ihre Baurechtsliegenschaften tatsächlich und rechtlich bebaubar sind und keine Gründe vorliegen, die eine wirtschaftlich sinnvolle Bebauung ausschließen bzw. erheblich erschweren, so, daß kein Ensemble-, Denkmal- oder Naturschutz vorliegt, insbesondere sichert jede der Baurechtsgeberinnen zu, daß ihre vertragsgegenständlichen Liegenschaften keine Ablagerungen von Abfällen, die befugt oder unbefugt durchgeführt wurden, aufweisen.

Festgehalten wird, daß sich auf nachstehenden Baurechtsliegenschaften Standorte von Anlagen, in denen mit umweltgefährdenden Stoffen umgegangen wurde, befunden haben und teilweise noch befinden und diese Baurechtsliegenschaften durch Umwelt gefährdende Stoffe kontaminierte Böden, Baustoffe und Grundwasserkörper umfassen könnten, von denen Gefahren für Gesundheit des Menschen oder die Umwelt ausgehen könnten, und zwar liegen hinsichtlich folgender Baurechtsliegenschaften Verdachtsflächen vor: EZ x, Grundstücke Nummer 1 und 2, und EZ w Grundstück Nummer 3, Verdachtsflächen hinsichtlich nachstehender Liegenschaften sind Altlasten bekannt und registriert: EZ x Grundstücke Nummer 4, 5, 6, 7 und 8, Altlast Z".

Für den Fall, daß infolge dieser Umstände, insbesondere infolge von behördlich angeordneten Überprüfungs- oder Sanierungsmaßnahmen, der Baurechtsnehmerin Aufwendungen entstehen oder die Benutzbarkeit einer oder mehrerer Baurechtsliegenschaften gestört oder eingeschränkt ist, ist die jeweilige Baurechtsgeberin verpflichtet, der Baurechtsnehmerin jeden ihr daraus entstehenden Schaden zu ersetzen.

VI. Rechte und Pflichten der Baurechtsnehmerin

(1) Die Baurechtsnehmerin ist berechtigt, auf den unter Punkt I. dieses Baurechtsvertrages bezeichneten Liegenschaften Bauwerke nach ihrem alleinigen Gutdünken aufführen zu lassen, einzurichten und während der gesamten Dauer dieses Vertragsverhältnisses jede ihr genehme Änderung an den Bauwerken vorzunehmen. Sämtliche Abänderungen, Aufstockungen, Erweiterungen und Zubauten der Bauwerke werden als Zugehör der jeweiligen Baurechte angesehen und teilen deren rechtliches Schicksal. Die Baurechtsgeberinnen werden stets alle erforderlichen Genehmigungen erteilen und Urkunden fertigen, die für die Errichtung, Nutzung und bauliche Veränderung der Bauwerke und aller für deren Benützung vorteilhaften Anlagen (Zufahrtsstraße, Gas-, Strom-, Wasser-, Telefonleitungen, etc.) erforderlich sind und andernfalls die Baurechtsnehmerin diesbezüglich schad- und klaglos halten.

(2) Die Baurechtsnehmerin ist berechtigt, die unter Punkt I. dieses Baurechtsvertrages bezeichneten Liegenschaften und die darauf errichteten Bauwerke nach ihrem Gutdünken zu nutzen, insbesondere jede Art eines behördlich genehmigten Betriebes auszuüben oder ausüben zu lassen. Die Baurechtsnehmerin ist jedoch nur zur Nutzung der Grundstücksoberflächen und der auf den Liegenschaften befindlichen Gebäude berechtigt, darüber hinaus zu Baumaßnahmen oberirdisch und unterirdisch bis zu einer Tiefe von drei Metern, dies xyz jedoch nur soweit, als dadurch eine unter der Oberfläche befindliche Altlast nicht berührt wird.

(3) Die Baurechtsnehmerin ist weiters berechtigt, die Baurechte samt darauf errichteten Bauwerken zur Gänze oder zum Teil entgeltlich oder unentgeltlich an Dritte zu übertragen, Bestand- oder Leasingverhältnisse mit Dritten zu begründen oder die Nutzung der Baurechte oder nur der Bauwerke in anderer Weise Dritten ganz oder teilweise zu überlassen.

(4) Die Baurechtsgeberinnen anerkennen das Eigentum der Baurechtsnehmerin an den von ihr mit diesem Baurechtsvertrag übernommenen oder noch zu errichtenden Bauwerken und räumen ihr daher das Recht ein, diese Bauwerke sowie die jeweiligen Baurechte selbst zu belasten oder an Dritte zu veräußern. Die Baurechtsgeberinnen stimmen schon jetzt der Übernahme dieses Vertrages durch rechtsgeschäftliche oder exekutive Erwerber der Baurechte zu.

Die Baurechtsgeberinnen stimmen schon jetzt der Übernahme dieses Vertrages durch rechtsgeschäftliche oder exekutive Erwerber der Baurechte zu...."

Aus der Datei des Umweltbundesamtes unter „Altlast Gesicherte Altlast Z" ging u.a. Folgendes hervor:

"GEFÄHRDUNGSABSCHÄTZUNG

Am Altstandort "Z" wurden seit 1914 Teerprodukte, vorwiegend für die Verwendung im Bauwesen, hergestellt und weiterverarbeitet. Als umweltgefährdende Nebenprodukte oder Rückstände der Teerverarbeitung fielen hier

die teerölytypischen Schadstoffe wie polyzyklische aromatische Kohlenwasserstoffe (PAK), leichtflüchtige aromatische Kohlenwasserstoffe (BTEX) und Phenole an. Aus dem Jahre 1945 sind Kriegseinwirkungen dokumentiert, was vermutlich auch zu stärkeren Schadstoffeinträgen in Bereichen des Betriebsstandortes führte. Im Bereich der Anlagen, in denen umweltgefährdende Stoffe in großem Umfang zum Einsatz kamen, wurde eine extreme Verunreinigung des Untergrundes festgestellt. Durch die Untersuchung der Untergrundproben wurde das bereits augenscheinlich erkennbare Ausmaß der Untergrundverunreinigung bestätigt. Die Maßnahmenschwellenwerte der ÖNORM 2088-1 sowohl der Gesamtgehalte als auch der Eluate wurden hier von allen standorttypischen Schadstoffen um weit mehr als das 10-fache überschritten. Dieser extrem verunreinigte Bereich war der Kernbereich der Produktion und umfasst eine Fläche von ca. 50.000 m².

Von diesem ehemaligen Kernbereich der Produktion ausgehend fand eine Ausbreitung der Kontamination im Untergrund statt. Die extremen Untergrundverunreinigungen wurden in großen Bereichen beinahe über die gesamte Mächtigkeit des durchlässigen Untergrundes von ca. 20 m festgestellt und haben sich weit über den ehemaligen Kernbereich der Produktion ausgebreitet. Der Bereich sehr starker Untergrundverunreinigungen umfasst eine Fläche von rund 120.000 m². Ausgehend von den Untergrundverunreinigungen wurde eine extreme Grundwasserverunreinigung im Bereich des Altstandortes verursacht. Bei den Grundwasseruntersuchungen wurden deutliche Überschreitungen der jeweiligen Maßnahmenschwellenwerte für PAK, Phenol und BTEX, häufig sogar aller Parameter festgestellt. Im Schadenszentrum wurden Spitzenbelastungen bis zum 100.000-fachen des Maßnahmenschwellenwertes analysiert. Die Ausbreitung der Schadstoffe im Grundwasser wurde bis in eine Entfernung von ca. 500 m nachgewiesen, wobei von den 16 untersuchten PAK Einzelsubstanzen Naphthalin zumeist den höchsten Anteil aufwies.

Zusammenfassend war festzustellen, dass im Bereich des Altstandortes Z eine extreme Verunreinigung des Untergrundes und des Grundwassers mit Schadstoffen aus der Teerölverarbeitung vorhanden war. Die Untergrundverunreinigung wies eine sehr große Ausdehnung auf (rund 120.000 m²). Ein Einfluss auf die Grundwasserqualität ließ sich auch im Abstrom des Standortes bis 500 m nachweisen. Die Verunreinigungen beeinträchtigten einen mächtigen Grundwasserkörper, der im näheren Abstrombereich auch für landwirtschaftliche Bewässerungszwecke genutzt wurde und wird.

SICHERUNGSMÄßNAHMEN

Im Zeitraum von Dezember 2004 bis Mai 2007 wurden folgende Sicherungsmaßnahmen durchgeführt:

Errichtung einer Dichtwand mit integrierten Filterelementen (funnel & gate System)

Errichtung von 6 Sperrbrunnen zur hydraulischen Sicherung von Restkontaminationen außerhalb der Umschließung...

.....

Beurteilung des Sicherungserfolges

Durch die Umschließung der stark verunreinigten Bereiche und die Sperrbrunnen soll eine weitere Ausbreitung von Schadstoffen verhindert werden. Im Abstrom der Filterfenster ist seit der Inbetriebnahme der Sicherungsanlagen ein deutlicher Schadstoffrückgang feststellbar. Die angestrebten Sanierungszielwerte wurden bei den letzten Messungen generell unterschritten, lediglich beim Phenolindex waren noch teilweise erhöhte Gehalte im Abstrom vorhanden. Betreffend PAK-15 und Naphtalin betrug der Konzentrationsrückgang meist über 90 %, die mittleren Reinigungsraten (Medien) liegen über 99 %. Betreffend Phenolindex ist die Reinigung in den Filterfenstern deutlich geringer und liegt teilweise unter 60 %.

Die mittleren Reinigungsraten (Median) liegen zwischen 82 bis 92 %. Insgesamt wurde durch die Kontrolluntersuchungen die ausreichende Funktionstüchtigkeit der Filterfenster bestätigt. Entsprechend dem Schadstoffrückhalt in den Filterfenstern war im östlichen Grundwasserabstrom ein deutlicher Schadstoffrückgang gegeben. Die Auswertungen ergeben, dass die Schadstoffkonzentrationen im Grundwasserabstrom betreffend den Hauptschadstoffen PAK bisher zwischen rund 90 bis 99 % und betreffend Phenolen zwischen 70 bis 87 % reduziert wurden. Im südlichen Abstrom wurde ein deutlicher Rückgang der Schadstoffkonzentrationen festgestellt, die angestrebten Sanierungszielwerte werden mit Ausnahme von vereinzelt erhöhten Phenolgehalten bis max. 62 µg/l seit über einem Jahr generell unterschritten. Im nördlichen Abstrom wurde ein Konzentrationsrückgang festgestellt, es treten aber nach wie vor zeitweise deutlich erhöhte Schadstoffkonzentrationen (insbesondere PAK-15) auf. Die betreffende Messstelle a liegt im Nahbereich von lokalen Kontaminationsausläufern außerhalb der Umschließung, sodass diese zeitweise erhöhten Schadstoffkonzentrationen noch längerfristig auftreten können. Betreffend Naphthalin als mobilster Bestandteil der PAK ist auch bei der Messstelle a der Sanierungszielwert bereits seit Februar 2008 kontinuierlich unterschritten. Im Bereich des südwestlichen Kontaminationsausläufers wurden bisher rund 750 kg polyzyklische aromatische Kohlenwasserstoffe (PAK-16) entfernt, davon 171 kg im Jahr 2007 (Mai bis Dezember), 536 kg im Jahr 2008 und rund 46 kg im Jahr 2009 (zahlreiche Betriebsausfälle). Insgesamt wurde das Schadstoffpotenzial der Kontaminationen außerhalb der Umschließung auf rund 2.800 kg geschätzt.

Mit den bisherigen mittleren Entfrachtungsraten ergibt sich auch unter Berücksichtigung möglicher Steigerungen durch kontinuierlichen Betrieb und erhöhten Entnahmemengen aufgrund der üblicherweise rückläufigen Mobilisierbarkeit bei abnehmenden Schadstoffkonzentrationen eine theoretische hydraulische Sanierungsdauer von deutlich mehr als 5 Jahren.

Im Abstrom des Kontaminationsausläufers sind nach wie vor zum Teil stark erhöhte PAK-Gehalte vorhanden, die von diesem Bereich abströmenden Schadstofffrachten sind ab Beginn der hydraulischen Zusatzmaßnahmen jedoch als gering einzustufen. Lediglich im Jahr 2009 kam es vermutlich bedingt durch die zahlreichen Betriebsausfälle zu neuerlich erhöhten abströmenden Schadstofffrachten. Betreffend

aromatischen Kohlenwasserstoffen und Phenolindex waren im Abstrom des Kontaminationsausläufers bei den letzten Messdurchgängen nur mehr geringe Konzentrationen feststellbar, dementsprechend sind auch die abströmenden Schadstofffrachten gering.

Die Auswertung der abströmenden Schadstofffrachten zeigt eindeutig, dass die Auswirkungen des Kontaminationsausläufers im Südwesteck der Umschließung durch die zusätzlichen hydraulischen Maßnahmen seit Mitte 2007 deutlich reduziert wurden und bei Aufrechterhaltung des Pumpbetriebs keine erheblichen Schadstofffrachten mehr in den Grundwasserabstrom gelangen. Die Schadstofffrachten im Abstrom der Gesamtumschließung (östlicher Abstrom) sind betreffend polyzyklischer aromatischer Kohlenwasserstoffe (PAK- 15) immer noch erheblich, weisen jedoch einen deutlich rücklaufenden Trend auf. Entsprechend der nachgewiesenen Wirksamkeit der Filterfenster und dem bisherigen weiter sinken und kurz- bis mittelfristig unter den angestrebten Zielwerten von 0,5 g/d liegen werden.

Zusammenfassend ergibt sich, dass durch die Sicherungsmaßnahmen die Schadstoffe effektiv an einer weiteren Ausbreitung im Grundwasserabstrom gehindert werden. Die mit dem Grundwasser abströmenden Schadstofffrachten sind deutlich zurückgegangen. Durch die hydraulischen Zusatzmaßnahmen im Südwesteck der Umschließung verursachen die außerhalb der Umschließung liegenden Kontaminationen keine erhebliche Schadstoffausbreitung mehr.

Durch die laufenden Sicherungsmaßnahmen findet keine erhebliche Ausbreitung von Schadstoffen aus den stark verunreinigten Bereichen mehr statt. Bei Weiterbetrieb der Sicherungsmaßnahmen ist zukünftig mit einem weiteren Rückgang der Schadstoffkonzentrationen im Grundwasserabstrom zu rechnen. Die Altlast "Z" ist daher als gesichert zu bewerten.

Datum der Texterstellung: April 2011"

Mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung übermittelte das BFG sowohl der Bf als auch dem Finanzamt als Amtspartei einen Schriftsatz, in dem die Sach- und Rechtslage, so wie sich diese dem Verwaltungsgericht bis zum damaligen Zeitpunkt darstellte, zur Kenntnis gebracht wurde.

In der am 24.11.2015 durchgeführten mündlichen Verhandlung legte die Bf eine Darstellung über die Altlastensanierung sowie einen Lageplan samt Grundstücksverzeichnis vor. Die Bf. erklärte (an Hand der Darstellung) Folgendes:

"Auf den Grundstücken der EZ z und der EZ x wurden Sicherungsmaßnahmen gesetzt. Diese bestanden in der Errichtung einer Dichtwand, die diese Altlasten umschließt. Die EZ y ist von den Maßnahmen nicht betroffen. Die Altlast wurde zu den Nachbargrundstücken hin gesichert, nicht aber saniert. Es sind Herstellungskosten entstanden und Betriebskosten zu tragen. Die Betriebskosten setzen sich zusammen aus Kosten der Beweissicherung, Aktivkohlefiltertausch und vermutlich temporären Zusatzmaßnahmen und weiteren kleineren Zusatzkosten. Über

Frage des Finanzamtes gab die Bf. an, dass das Baurecht eingeräumt und die Gebäude verkauft wurden. Die Grundstücke werden von der Z oder von verbundenen Unternehmen benützt: als Bürogebäude, Arbeiterwohnheim, Mischanlage, Lager und Lagerplatz u.ä..

Auf dem Nachbargrundstück, EZ w (Lageplan in gelb), wurden seitens der Z im Jahr 2010 ein Bürogebäude und eine Werkstätte errichtet. Dabei handelt es sich auch um ein kontaminiertes Grundstück (Anm. bei diesem Grundstück handelt es sich um kein Grundstück der Bf). Da die Kontaminierung auf diesem Grundstück in den oberen Schichten geringer ist, war es auch möglich einen Keller zu errichten. Die Kontaminierung auf den betroffenen Grundstücken ist unterschiedlich. Der Grundwasserstrom geht von Westen nach Osten. Die EZ w befindet sich im Westen.

Das Baurecht wurde eingeräumt, um die Gebäude an den "Leasinggeber" verkaufen zu können und nicht damit der Baurechtsnehmer diese Grundstücke bebaut. Es handelt sich dabei um eine dem "Sale und Lease back Vertrag" vergleichbare Konstruktion.

Das Finanzamt bringt vor:

Die Grundstücke um die es im Beschwerdeverfahren geht, weisen ein Ausmaß von 112.000 m² auf. Die EZ y ist von der Kontaminierung gar nicht betroffen und wäre demnach mit dem vollen Grundpreis anzusetzen. Dass die Restflächen kontaminiert sind, steht außer Streit. Das Ausmaß der Kontaminierung ist unterschiedlich. In Kernbereichen sind die Flächen stärker kontaminiert und daher wäre ein höherer Abschlag vorzunehmen. In den Restbereichen ein geringerer Abschlag. Eine Wertfestsetzung mit 0 wird nicht für gerechtfertigt erachtet. Die Grundstücke werden benützt. Eine Nutzbarkeit ist gegeben. Ein Abschlag von über 50% erscheint daher nicht gerechtfertigt. Abschläge bis 45 % jedoch schon.

Dazu führt der Parteienvertreter aus:

Grundstücke sind mit dem gemeinen Wert bewertet. Die Nutzbarkeit spielt dabei keine Rolle. Das Grundstück bleibt beim Eigentümer und wird nicht verkauft. Auch dieses "sale und lease back" ist ein Indiz dafür. Aufgrund der Kontaminierung wurden die Grundstücke eben nicht mitverkauft.

Das Finanzamt ersuchte abschließend, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen und verweist auf die Ausführungen in den Beschwerdevorlagen und darauf, dass ein Abschlag bereits vorgenommen wurde.

Die Bf./PV beantragte der Beschwerde stattzugeben unter Hinweis darauf, dass der gemeine Wert eines Grundstückes maßgeblich sei. Durch diese starke Kontaminierung sei der gemeine Wert gleich 0, der vom Finanzamt vorgenommene Abschlag spiegle den gemeinen Wert nicht wieder."

Die streitgegenständlichen Liegenschaften weisen ein Gesamtausmaß von

112.032 m² auf. Auf Grund der Feststellungen des Umweltbundesamtes ist erwiesen, dass zu den verfahrensrelevanten Bewertungsstichtagen (1.1.2005, 1.1.2006 und 1.1.2007) und auch weiterhin die Liegenschaften durch Altlasten kontaminiert waren/sind. Die Altlast ist im Altlastenatlas als Altlast der Prioritätenklasse 1 verzeichnet. Es wurden entsprechende Maßnahmen getroffen um die Altlasten zu sichern, wobei die EZ y im Ausmaß von 2.392 m² von den Maßnahmen nicht betroffen ist. Die Maßnahmen dienten der Sicherung der Altlast, nicht aber der Sanierung. Durch die Umschließung der stark verunreinigten Bereiche und die Sperrbrunnen sollte eine weitere Ausbreitung von Schadstoffen verhindert werden. Im Jahr 2011 stellte das Umweltbundesamt fest, dass *durch die laufenden Sicherungsmaßnahmen keine erhebliche Ausbreitung von Schadstoffen aus den stark verunreinigten Bereichen mehr stattfindet*. Die Kosten der Maßnahmen - sowohl die Herstellungs- als auch die Betriebskosten waren zu den verfahrensrelevanten Bewertungsstichtagen mit 72,1% gefördert. Auf den Grundstücken befinden sich Gebäude und sonstige Bauwerke. Im Dezember 2005 wurde bezüglich der *gesamten* Liegenschaften ein Baurechtsvertrag abgeschlossen. Von der Baurechtsnehmerin war hierfür ein Gesamtbetrag von € 28.500.000,- an Baurechtszins zu entrichten. Im Zuge der Nachfeststellung zum 1.1.2007 wurde lediglich eine neu gegründete Untereinheit im Ausmaß von 22.407m² bewertet.

3.3 Rechtslage

Der gemeine Wert wird nach § 10 Abs. 2 BewG durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

§ 21 Abs. 1 BewG lautet:

"(1) Der Einheitswert wird neu festgestellt,

1. wenn der gemäß § 25 abgerundete Wert, der sich für den Beginn eines Kalenderjahres ergibt,

a) bei wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens entweder um mehr als ein Zwanzigstel, mindestens aber um 300 Euro, oder um mehr als 1 000 Euro,

b) bei den übrigen wirtschaftlichen Einheiten und Untereinheiten des Grundbesitzes entweder um mehr als ein Zehntel, mindestens aber um 400 Euro oder um mehr als 7 300 Euro von dem zum letzten Feststellungszeitpunkt festgestellten Einheitswert abweicht (Wertfortschreibung) oder

(Anm.: lit. c aufgehoben durch BGBl. Nr. 818/1993)

2. wenn die Art des Bewertungsgegenstandes von der zuletzt im Einheitswertbescheid festgestellten Art abweicht (Artfortschreibung). Der Wechsel von einer Unterart in eine

andere Unterart des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens führt nur dann zu einer Fortschreibung, wenn die Wertgrenzen der Z 1 lit. a überschritten werden.

...

(4) Allen Fortschreibungen einschließlich der Fortschreibungen auf Grund einer Änderung der steuerlichen Zurechnung des Bewertungsgegenstandes (Zurechnungsfortschreibung) sind die Verhältnisse bei Beginn des Kalenderjahres zugrunde zu legen, das auf die Änderung folgt (Fortschreibungszeitpunkt). Die Vorschriften im § 65 über die Zugrundelegung eines anderen Zeitpunktes bleiben unberührt."

Gemäß § 22 Abs. 1 Z. 1 BewG wird für wirtschaftliche Einheiten (Untereinheiten), für die ein Einheitswert festzustellen ist, der Einheitswert nachträglich festgestellt (Nachfeststellung), wenn nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt die wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) neu gegründet wird.

§ 23 BewG lautet:

"Bei Fortschreibungen und bei Nachfeststellungen der Einheitswerte für Grundbesitz sind der tatsächliche Zustand des Grundbesitzes vom Fortschreibungszeitpunkt oder vom Nachfeststellungszeitpunkt und die Wertverhältnisse vom Hauptfeststellungszeitpunkt zugrunde zu legen."

§ 53 BewG lautet auszugsweise:

"Bewertung von bebauten Grundstücken

(1) Bei der Bewertung von bebauten Grundstücken (Grundstücke, deren Bebauung abgeschlossen ist, und Grundstücke, die sich zum Feststellungszeitpunkt im Zustand der Bebauung befinden), ist vom Bodenwert (Abs. 2) und vom Gebäudewert (Abs. 3 bis 6) auszugehen.

(2) Als Bodenwert ist der Wert maßgebend, mit dem der Grund und Boden allein als unbebautes Grundstück gemäß § 55 zu bewerten wäre. Dabei sind insbesondere die Lage und die Form des Grundstückes sowie alle anderen den gemeinen Wert von unbebauten Grundstücken beeinflussende Umstände zu berücksichtigen. Der Wert jener Fläche, die das Zehnfache der bebauten Fläche nicht übersteigt, ist um 25. v. H. zu kürzen.

(3) Der Gebäudewert ist vorbehaltlich der Bestimmungen der Abs. 4 und 5 aus dem Neuherstellungswert abzuleiten, der sich je nach der Bauweise und Ausstattung der Gebäude oder der Gebäudeteile bei Unterstellung von Durchschnittspreisen je Kubikmeter des umbauten Raumes der Gebäude oder der Gebäudeteile ergibt. Umbauter Raum ist der auf mindestens drei Seiten von Wänden umschlossene innere nutzbare Raum zuzüglich des Raumes, den die Umwandlung einnimmt.

...

(10) Bei bebauten Grundstücken, deren gemeiner Wert geringer ist als der auf Grund der Bestimmungen der Abs. 1 und 9 ermittelte Wert, ist auf Antrag der gemeine Wert

zugrunde zu legen.

(11) Mindestens sind als Einheitswert eines bebauten Grundstückes, wenn sich gemäß Abs. 1 bis 10 ein geringerer Wert ergibt, sieben Zehntel des Wertes anzusetzen, mit dem der Grund und Boden gemäß Abs. 2 zu bewerten ist."

Gemäß § 55 Abs. 1 BewG sind unbebaute Grundstücke mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Die Bewertung bebauter Grundstücke erfolgt gemäß § 53 BewG grundsätzlich in der Weise, dass einerseits der Bodenwert und andererseits der Gebäudewert ermittelt wird (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht II4, 28). Gemäß § 53 Abs. 2 iVm § 55 Abs. 1 BewG ist der Bodenwert mit dem gemeinen Wert zu bewerten.

§ 60 BewG lautet:

"Betriebsgrundstücke

(1) Betriebsgrundstück im Sinne dieses Bundesgesetzes ist der zu einem gewerblichen Betrieb gehörige Grundbesitz, soweit er, losgelöst von seiner Zugehörigkeit zu dem gewerblichen Betrieb, zum Grundvermögen gehören würde oder einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bilden würde.

(4) Betriebsgrundstücke im Sinne des Abs. 1 Z. 1 sind wie Grundvermögen, Betriebsgrundstücke im Sinne des Abs. 1 Z. 2 wie land- und forstwirtschaftliches Vermögen zu bewerten."

Gemäß § 13 Abs. 1 Altlastensanierungsgesetz hat der Landeshauptmann dem Bundesminister für Umwelt, Jugend und Familie Verdachtsflächen bekanntzugeben. Der Bundesminister für Umwelt, Jugend und Familie hat zur Erfassung von Altlasten die bundesweite Erfassung, Abschätzung und Bewertung von Verdachtsflächen im Zusammenwirken mit dem Bundesminister für wirtschaftliche Angelegenheiten und dem Bundesminister für Land- und Forstwirtschaft zu koordinieren und ergänzende Untersuchungen, soweit diese zur Erfassung, Abschätzung und Bewertung von Verdachtsflächen sowie zur Prioritätenklassifizierung erforderlich sind, nach Maßgabe der vorhandenen Mittel (§ 12 Abs. 2) durch den Landeshauptmann zu veranlassen; dazu zählen auch Beobachtungen, soweit diese für die Bewertung der Verdachtsfläche notwendig sind, weil eine abschließende Bewertung auf Grund der vorgenommenen ergänzenden Untersuchungen noch nicht möglich ist. Die aus der Erfassung gewonnenen Daten und Kenntnisse sind an die Umweltbundesamt Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Umweltbundesamt) zu übermitteln, durch das Umweltbundesamt zu verwerten und in einem Verdachtsflächenkataster (§ 11 Abs. 2 Z 2) zu führen.

Gemäß § 14 Abs. 1 Altlastensanierungsgesetz hat der Bundesminister für Umwelt, Jugend und Familie auf Grund der von den Landeshauptmännern bekanntgegebenen Verdachtsflächen und auf Grund der Untersuchungsergebnisse gemäß den §§ 13 Abs. 1 und 14 Abs. 3 für eine Einstufung der untersuchten Altlasten nach ihrem Gefährdungsgrad und dem sich daraus ergebenden Umfang sowie der Dringlichkeit der Finanzierung der erforderlichen Sicherungs- und Sanierungsmaßnahmen eine

Prioritätenklassifizierung insbesondere nach folgenden Kriterien zu erstellen und fortzuschreiben:

1. festgestellte Schadstoffausbreitung und Verunreinigung sowie deren Ausmaß;
2. Nutzung gefährdeter Objekte und Nutzungsbeschränkungen;
3. Möglichkeiten der Schadstoffausbreitung;
4. Eigenschaften der abgelagerten Abfälle und das Ausmaß der Kontamination;
5. vorhandene Schutzeinrichtungen zur Verhinderung einer möglichen Schadstoffausbreitung;

Das Altlastensanierungsgesetz BGBl. Nr. 325/1990, zuletzt geändert durch BGBl. I. Nr. 52/2009, hat als oberstes Ziel Altlasten zu sanieren. Um diesem Ziel gerecht werden zu können, sind Verdachtsflächen aufzuspüren, diese aufgrund von Untersuchungen des jeweiligen festgestellten Gefährdungspotentiales allenfalls als Altlasten auszuweisen und anschließend zu sanieren.

Es werden drei Prioritätenklassifizierungen (1, 2 und 3) unterschieden. Die Ausweisung einer Fläche als Altlast dokumentiert, dass von dieser erhebliche Gefahren für die Gesundheit des Menschen oder die Umwelt ausgeht (§ 2 Abs. 1 ALSAG).

3.4 Erwägungen

Die geeignetste Grundlage für die Feststellung des gemeinen Wertes eines Grundstückes im Sinne des § 10 BewG werden in der Regel die tatsächlich gezahlten Preise für Vergleichsliegenschaften bilden. Zutreffende, für die Ableitung des gemeinen Wertes taugliche Vergleichspreise liegen dann vor, wenn die Wertfaktoren des zu bewertenden Grundstückes und der Vergleichsgrundstücke in den wesentlichen preisbestimmenden Merkmalen übereinstimmen, wozu insbesondere Größe, Form, Lage und Beschaffenheit eines Grundstückes gehören, oder, obwohl eine solche Übereinstimmung nicht hinsichtlich aller wesentlichen preisbestimmenden Merkmale besteht, immerhin noch eine zuverlässige Wertableitung aus den Vergleichspreisen möglich ist.

Unter Bedachtnahme auf die preisbildenden Faktoren kann der gemeine Wert gegebenenfalls durch Vornahme von Ab- und Zuschlägen ermittelt werden (vgl. zB VwGH 17.2.1992, 90/15/0155 sowie 26.07.2006, 2005/14/0019).

In den Berufungen (Beschwerden) hat die Bf beantragt, bei den Einheitswertfeststellungen davon auszugehen, dass der Bodenwert auf Grund der Kontaminierung mit Null anzusetzen und somit ein Abschlag von 100% vorzunehmen sei.

Das Finanzamt hatte bereits im Berufungsverfahren der Bf gegen den Einheitswertfeststellungsbescheid zum 1.1.1999 - in der schon damals vorgebracht wurde, dass bei einem Verkauf der Liegenschaft kein positiver Preis auf Grund der Kontaminierung erzielt werden könnte - entschieden, dass zwar eine Kontaminierung des Bodens vorliege die Einschränkungen mit sich bringe, was zu einer

Wertminderung führe, aber keine Herabsetzung der Bodenwertes auf Null rechtfertige. Das Finanzamt reduzierte sodann den Wert des Bodens von € 11,63 (S 160) auf € 7,27/m² (S 100,-).

Im Zuge des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens hat sich gezeigt, dass die für die Kontaminierung des Bodens verantwortliche Altlast zwar gesichert wurde, die betroffenen Grundstücke selbst aber nach wie vor kontaminiert und nicht saniert sind. In seinem Erkenntnis vom 26.7.2005, Zl. 2005/14/0019 hat der Verwaltungsgerichtshof u.a. auch dargelegt:

„Baugrund mit Altablagerungen

("verseuchter Baugrund") kann im Verkehrswert gemindert sein. In diesem Fall ist vom ermittelten Wert *nach den Umständen des Einzelfalles* ein Abschlag vorzunehmen. Der Abschlag muss sich - im Hinblick auf § 23 BewG - an den auf den Hauptfeststellungszeitpunkt umgerechneten Kosten für die Sicherung, Untersuchung und Sanierung sowie an einem grundstückverkehrsmäßigen Wertverlust orientieren (Rössler/Troll, Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz¹⁶ § 72 Rn 60)." Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass die Minderung unter Bedachtnahme der Kosten für die Sicherung der Altlasten u.a. zu ermitteln ist. Wobei die Wertverhältnisse vom Hauptfeststellungszeitpunkt zugrunde zu legen sind (§ 23 BewG).

Aus den Beschwerde/Berufungsvorbringen geht hervor, dass die Anlage zur Sicherung der Altlast im Jahr 2006 fertig gestellt wurde. Aus damaliger Sicht rechnete man mit jährlichen Betriebskosten von EUR 180.000,00, die grundsätzlich der jeweilige Grundeigentümer zu tragen hat und die Kosten der Herstellung der Anlage hatten EUR 20,13 Mio betragen. Die erfolgte Sicherung der Altlast wurde auf Grundlage des Umweltförderungsgesetzes und eines Förderungsvertrages zwischen dem Bundesministerium für Land und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft als Förderungsgeber, vertreten durch die B-, und dem Förderungsnehmer S vom 13. Mai 2003 zu 75,5% gefördert. Von diesem Prozentsatz wurde ein Abschlag von 3,4% vorgenommen, da die Sanierung als Eigenprojekt durchgeführt wurde. Damit verblieb eine Förderung von 72,1 %. Von den für die Sicherung angefallenen Kosten von EUR 20,13 Mio waren daher EUR 5,62 Mio von der Bf zu tragen und von den laufenden jährlichen Betriebskosten EUR 50.220,-.

Wie die Berufungen/Beschwerden ausführen, lagen die laufenden Kosten der Altlastensicherung in den Bewertungszeiträumen bei etwa € 180.000,-/Jahr. Diese waren zu 72,1% gefördert und belasteten den Grundstückseigentümer somit mit etwa € 50.000,-/Jahr. Geht man davon aus, dass diese Kosten auf unbestimmte Dauer weiter anfielen, so käme man bei einem für ewige Dauer anzusetzenden Vervielfachungswert von 18 auf einen Betrag von € 900.000,- bei einer Vervielfachung dieses Betrages. Im Baurechtsvertrag wird unter Punkt V. grundsätzlich darauf hingewiesen, dass die Liegenschaften tatsächlich und rechtlich bebaubar sind. Potentiellen Käufern wäre es durchaus möglich, wenn auch mit Einschränkungen, auf diesen Grundstücken Bauwerke zu errichten. Selbst Grundstücke auf denen nur Parkplätze errichtet sind haben einen

positiven Verkehrswert. Die Bf ist allerdings mit der Baurechtsnehmerin in eine Art sale & lease back Konstruktion eingestiegen und nutzt die Liegenschaft selbst.

Dieses auf einer gefühlsmäßigen Abneigung des Käuferpublikums beruhende Marktverhalten hat seine Ursache in der Befürchtung, es könnten trotz Sicherung der Altlast doch erhebliche Kosten für die laufende Sicherung der Altlast erforderlich sein und führe so zu einer Minderung des Verkehrswertes der (wenngleich mittlerweile reparierten) Sache.

Bei der Ermittlung des Verkehrswerts sind bei Vorhandensein einer Kontamination der zu bewertenden Liegenschaft die Kosten der Sicherung oder Sanierung bzw die daraus resultierenden Einschränkungen bei der Nutzung der Liegenschaft durch entsprechende Wertminderungen zu berücksichtigen.

Dabei sind folgende Kosten zu berücksichtigen:

- Wagnis für die Übernahme der unbestimmten Höhe der Kontamination
- Kosten für die Sanierung oder Sicherung des Bodens
- Mehrkosten beim Abbruch
- Mehrkosten der Entsorgung
- Nachsorgekosten bei Sicherung des Bodens
- erhöhte Aufwendungen für Nachnutzung

Die Mehrkosten beim Abbruch entstehen beispielsweise durch notwendige Rückbaumaßnahmen und die getrennte Entsorgung belasteter Beuteile (zB Asbest), die Mehrkosten der Entsorgung aufgrund der höheren Deponiegebühren und dem Altlastenbeitrag. Die Mehrkosten sind die Differenz zwischen den sogenannten "Sowiesokosten", die im Zuge der erforderlichen Abbruch und Aushubarbeiten auch bei nicht kontaminiertem Material entstehen würden und den erhöhten Kosten auf Grund des Umstandes der Kontamination. Im üblichen Geschäftsgebrauch werden jene Materialien als kontaminiert angesehen, welche auf eine höherwertige Deponie als eine Baurestmassendeponie verbracht werden müssen.

Die Sanierungs- und Sicherungskosten sind abhängig von den öffentlich-rechtlichen Auflagen durch die Behörden, den privatrechtlichen Forderungen der Grundstücksnachbarn sowie der spezifischen Nachnutzung (zB erfordert die Nachnutzung als Wohngebiet einen höheren Aufwand, als die einer Industriefläche). In manchen Fällen ist überhaupt nur eine bestimmte Nachnutzung möglich.

Bei der Ermittlung der Wertabschläge für die Sanierung von Kontaminationen ist die Berücksichtigung der Nachnutzung von großer Bedeutung, das seitens der Behörden differenzierte Auflagen und unterschiedliche Sanierungszielvorgaben erteilt werden, die in der Folge zu den unterschiedlichsten Höhen der Sanierungskosten führen.

Die Höhe der Sanierungs- bzw. Entsorgungskosten wird sehr stark von der verwendeten Methode, der Preisentwicklung durch die Konkurrenzsituation von Sanierungs- und Entsorgungsbetrieben sowie von sich ändernden behördlichen Vorschriften bzw

Handlungsmodalitäten beeinflusst. Der Zeitraum zwischen Kontaminationsgutachten und Verkehrswertermittlung sollte daher nicht zu weit auseinander liegen.

Bei der Verkehrswertermittlung von kontaminierten Liegenschaften ist auch die psychologische Komponente zu berücksichtigen, die den Interessentenkreis für einen Kauf einschränken kann. Die Kaufinteressenten bedenken die vielen Unwägbarkeiten, die mit dem Erwerb solcher Flächen entstehen können. Einflussfaktoren sind dabei der Stand der Altlastenerkennung, die planungsrechtliche Situation sowie die öffentliche Meinung. Neben den oben erwähnten Kosten ist daher eventuell, je nach Marktlage am Standort und im unmittelbaren Umfeld, ein zusätzlicher Abschlag zur Anpassung an den Verkehrswert notwendig.

Wie dem Aktenvermerk der Z vom 7. Februar 2003 zu entnehmen ist, gab es eine Besprechung zur Erledigung der Berufung gegen den Einheitswertbescheid zum 01.01.1999 vom 05.09.2002, zwischen der Finanzbehörde, dem Konzernbauabteilungsleiter der S, sowie der Beteiligungsverwaltung/Steuerabteilung der S. Darin wurde offensichtlich von der Bf ein Stufenplan zur Herabsetzung des Bodenwertes vorgeschlagen, nämlich:

1. Erledigung der damals anhängigen Berufung mit Herabsetzung des Bodenwertes von ATS 160,00/m² rückwirkend ab 01.01.1999 auf ATS 100,00/m²
2. Wenn die Transportbeton das von ihr beanspruchte Gelände geräumt hat wird nochmals ein Antrag an das Finanzamt d gestellt um die nochmalige Herabsetzung wegen mangelnder Verwendungsfähigkeit des Areals
3. Bei Beginn der Umspundung des Geländes wird nochmals ein Antrag auf Senkung des Wertes auf ATS 7,00 - 10,00 wegen der hohen anfallenden Sanierungskosten gestellt, welche damals bereits ATS 11,4 betragen haben, wobei noch keine Förderung gewährt wurde

Das hauptsächliche Problem war die Ausschwemmung von Schadstoffen aus dem kontaminierten Erdreich. Um das zu verhindern wurden Filterbrunnen betrieben. Als nächste Maßnahme wurde zur Abdichtung des gesamten Betriebsareals entlang der Grundgrenzen eine doppelte Spundwand (ca. 20m tief) errichtet.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde dem Begehren teilweise entsprochen. Auf Grund der beigebrachten Unterlagen durch den Abgabepflichtigen wurde nachgewiesen, dass eine Kontaminierung des Bodens im Bereich des Firmengeländes vorliege. Diese Kontaminierung stelle durch die baurechtlichen Einschränkungen und sonstigen Maßnahmen der Behörde, wie zB Aufträge zur Sicherung und Sanierung der Altlasten, eine Wertminderung dar. Diese Wertminderung werde durch den Ansatz von ATS 100/m² für Grund und Boden bei der Ermittlung des Einheitswertes berücksichtigt. Nachdem eine Unbenützbarkeit des Grundstückes derzeit nicht vorliege und somit das Grundstück nicht wertlos sei, sondern die Kontaminierung wohl eine Wertminderung darstelle, konnte dem Antrag nicht zur Gänze Folge geleistet werden.

Weitere Wertfortschreibungsanträge sollten dem Sanierungsfortschritt entsprechend gestellt werden.

Es war daher bereits im Februar 2003 eine (rückwirkend) stufenweise Absenkung des Bodenwertes angedacht. Für die Zukunft muss allerdings berücksichtigt werden, dass das Grundstück durch die voranschreitende Sanierung auch wieder an Wert gewinnt.

Zu den gegenständlichen Stichtagen erscheint nach dem oben Gesagten jedenfalls ein Abschlag von 50 % gerechtfertigt.

Es ergibt sich somit folgende Berechnung:

1. Wertfortschreibung 01.01.2005

Gebäudewert bisher	1.828.268,0000
Bodenwert: bisher 814.170,15, zur Hälfte	407.085,0750
Bebaute Fläche: 20.047 m ²	
Wert bis zum 10-fachen der bebauten Fläche: davon 25 % Kürzung gem. § 53 Abs. 2 BewG	-101.771,2690
	2.133.581,8060
davon 25% Kürzung gem. § 53 Abs. 7 lit. d BewG	-533.395,4515
	1.600.186,3545
davon 14 % Kürzung gem. § 53 Abs. 8 BewG	-224.026,0896
	1.376.160,2649
Einheitswert	1.376.100
erhöht um 35 % gem. AbgÄG 1982	1.857.700

2. Wertfortschreibung 01.01.2006

Gebäudewert bisher	1.761.875,6000
Bodenwert: bisher 814.170,15 zur Hälfte	407.085,0750
Bebaute Fläche: 20.047 m ²	
Wert bis zum 10-fachen der bebauten Fläche: davon 25 % Kürzung gem. § 53 Abs. 2 BewG	-101.771,2690
	2.067.189,4060
davon 25% Kürzung gem. § 53 Abs. 7 lit. d BewG	-516.797,3515
	1.550.392,0545
davon 14 % Kürzung gem. § 53 Abs. 8 BewG	-217.054,8876
	1.333.337,1669

Einheitswert	1.333.300
erhöht um 35 % gem. AbgÄG 1982	1.799.900

3. Wertfortschreibung 01.01.2007

Gebäudewert bisher	1.552.039,8700
Bodenwert: bisher 651.339,02 zur Hälfte	325.669,5100
Bebaute Fläche: 20.047 m ²	
Wert bis zum 10-fachen der bebauten Fläche: davon 25 % Kürzung gem. § 53 Abs. 2 BewG	-81.417,3775
	1.796.292,0025
davon 25% Kürzung gem. § 53 Abs. 7 lit. d BewG	-449.073,0006
	1.347.219,0019
davon 14 % Kürzung gem. § 53 Abs. 8 BewG	-188.610,6602
	1.158.608,3417
Einheitswert	1.158.600
erhöht um 35 % gem. AbgÄG 1982	1.564.100

4. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da dem Erkenntnis keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zukommt.

Wien, am 12. Juni 2019