

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 15. Jänner 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten vom 30. November 2015 betreffend Einheitswert des Grundvermögens (Nachfeststellung) zum 01.01.2014 zu EWAZ***2*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Übergabsvertrag

Mit Übergabsvertrag vom 4.2.2013 erwarb Herr ***Bf1*** (der nunmehrige Beschwerdeführer, kurz Bf.) die Liegenschaft EZ***1***, Grundstück Nr.***1*** KG***1*** ***ORT*** samt dem darauf errichteten Gebäude mit der Adresse ***1***, ***PLZ*** ***GEMEINDE*** von seiner Mutter ***MUTTER***.

Im Übergabsvertrag wurde festgehalten, dass die Liegenschaft ein Flächenausmaß von 12.367 m² habe und zu Aktenzahl EWAZ *** 1*** des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten zum 01.01.2012 als landwirtschaftlicher Betrieb mit einem Einheitswert von € 145,35 zuzüglich einem erhöhten Wohnungswert zum selben Stichtag von € 1.162,77 bewertet worden sei.

Im Punkt Drittens des Übergabsvertrages räumte der Bf. seiner Mutter auf ihre Lebensdauer an der ganzen Liegenschaft ein unentgeltliches Fruchtgenussrecht ein. Ausgenommen von diesem Fruchtgenussrecht ist jede Form der Vermietung, Verpachtung oder unentgeltlichen Nutzungsüberlassung an Dritte;

Nach Punkt Viertens erfolgt die tatsächliche Übergabe und Übernahme des Übergabsobjekts in den Besitz und Genuss des Übernehmers mit Beendigung des Fruchtgenussrechts, während Last und Gefahr am heutigen Tag auf den Übernehmer übergehen.

Der Übergangsvertrag wurde unter ***Tz*** grundbücherlich durchgeführt und der Bf. noch im Jahr 2013 als Eigentümer der gegenständlichen Liegenschaft im Grundbuch eingetragen.

Einheitswertbescheid zum 1.1.2014

Mit Einheitswertbescheid zum 1.1.2014 vom 30.11.2015 nahm das (damalige) FA Lilienfeld St. Pölten (nunmehr Finanzamt Österreich, kurz FA) für die gegenständliche Liegenschaft eine Nachfeststellung gemäß § 22 Abs. 1 BewG als Grundvermögen unter dem EWAZ***2*** vor. Die Art des Steuergegenstandes wurde mit Einfamilienhaus, die Höhe des Einheitswertes mit € 11.400,00 und der gemäß AbgÄG 1982 um 35% erhöhte Einheitswert mit € 15.300,00 festgestellt und der Grundbesitz zur Gänze dem Bf. zugerechnet.

Begründend war ausgeführt, dass der Bewertungsgegenstand nach den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes als eigene wirtschaftliche Einheit zu beurteilen gewesen sei, weshalb eine Nachfeststellung erforderlich geworden sei.

Der Berechnung wurden eine Gesamtfläche von 12.367 m², eine bebaute Fläche von 136 m² und ein Gebäudewert von 4.140,69 Euro (ausgehend von einer Kubatur von 476 m³, Bauklasse 11.23 und unter Ansatz eines Zuschlages von 5%) zugrunde gelegt.

Beschwerde

In der am 14.1.2016 gegen den Einheitswertbescheid eingebrachten Beschwerde hielt der Bf. einleitend fest, dass der Bescheid vom 30.11.2015 am 16.12.2015 bei ihm eingelangt sei.

Begründend führte der Bf. aus, dass der Zuschlag zum Gebäude in Höhe von 5 % ungerechtfertigt sei, da im Wohngebäude keine Zentralheizung vorhanden sei. Es werde nur mit Einzelöfen geheizt. Das Gebäude sei im Jahr 1700 gebaut worden.

Zudem sei der Bodenwert der das Zehnfache der bebauten Fläche übersteigenden Fläche, welcher mit 7.988,79 Euro festgestellt wurde, unrichtig, da die gesamte Fläche mit Ausnahme der verbauten Fläche (136 m²) dem landwirtschaftlichen Vermögen zuzurechnen sei.

Beantragt werde daher einen neuen Einheitswertbescheid zu erlassen, welcher nur das Gebäude ohne den 5%igen Zuschlag beinhalte.

BVE

Mit Beschwerdeentscheidung vom 15.10.2018 gab das FA der Beschwerde teilweise statt und wurde für den Steuergegenstand Einfamilienhaus der Einheitswert mit € 2.800,00 und der um 35 % erhöhte Einheitswert mit € 3.700 festgestellt.

Bei der Berechnung des Bodenwertes ging das FA nunmehr nur noch von einer Grundfläche von 325 m² aus und bei der Berechnung des Gebäudewertes wurde kein Zuschlag mehr angesetzt.

Die Begründung lautet wie folgt:

„Laut Flächenwidmung ist die Fläche "Gebäude" mit 325 m² angegeben und war daher dem Grundvermögen zuzurechnen und im Landwirtschaftsakt zu löschen. Der 5%ige Gebäudezuschlag war aufgrund ihrer Angaben zu stornieren.

Vorlageantrag

Im Vorlageantrag vom 19.11.2018 wandte der Bf ein, dass aus der Beschwerdeentscheidung nicht hervorgehe, ob die als „Gebäude“ angegebene Fläche von 325 m² vom Vermessungsamt errechnet oder von der Gemeinde im Flächenwidmungsplan festgelegt worden sei. Sollte es die Fläche vom Vermessungsamt sein, sei sie nicht verwendbar, da dies laut Auskunft im Büro des Vermessungsamtes und nicht an Ort und Stelle festgelegt werde. Es habe sich gezeigt, dass diese Angaben oft unrichtig seien und geändert werden müssten.

Außerdem sei nach dem Bewertungsgesetz die tatsächliche Nutzung der Flächen maßgeblich und nicht die vom Vermessungsamt festgesetzte Nutzung. Es sei daher diese Fläche wieder der Landwirtschaft zuzurechnen.

Das Gebäude sei aus dem 17. Jahrhundert und daher nicht als Grundvermögen einzustufen, sondern sei mit dem landwirtschaftlichen Vermögen abgegolten (§ 33 Abs. 1 BewG).

Abschließend beantragte der Bf., den Bescheid aufzuheben und diese Flächen dem landwirtschaftlichen Einheitswert zuzuführen.

Vorlage der Beschwerde ans BFG

Mit Vorlagebericht vom 25.1.2021 legte das FA die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vor. Zum Begehren des Bf. gab das FA folgende Stellungnahme ab:

*„Mit Notariatsakt vom 4.2.2013 (Dok.7) erfolgte die Übergabe der Liegenschaft mit der Grundstücksnummer Nr. ***1*** der Katastralgemeinde ***ORT*** (KG***1***) von der Mutter des BF (***MUTTER***, ***Geburtsdatum***) auf den BF. Da dadurch die Eigenschaft*

des Wohngebäudes als Hofstelle weggefallen ist, war eine Nachfeststellung gemäß § 22 Abs. 1 BewG zum 1.1.2014 vorzunehmen.

*Dieser Wegfall der Hofstelle ist damit begründet, dass der BF seinen Wohnsitz in ***5*** hat (Dok.9) und eine Bewirtschaftung ab Hofstelle in ***ORT*** nicht mehr vorliegt.*

Deswegen gilt auch der Freibetrag für den Wohnungswert in Höhe von 2.180,185 Euro nicht mehr und das Gebäude war mit Nachfeststellungsbescheid zum 1.1.2014 im Grundvermögen zu erfassen. Eine Mitbewertung des Gebäudes in der Landwirtschaft, wie vom BF im Vorlageantrag gefordert, kommt daher nicht in Frage.

Das Finanzamt beantragt daher die Abweisung der Beschwerde.“

Beweisaufnahme durch das BFG

Vom Bundesfinanzgericht wurde zunächst Beweis erhoben durch Einsicht in die elektronisch vorgelegten Teile des Einheitswertaktes EWAZ***2*** und ergibt sich daraus der oben dargestellte Verfahrensablauf.

Weiters wurde Beweis erhoben durch Abfragen im Auskunftssystem der Finanzverwaltung und im Grundinformationssystem (kurz GRUIS) zu EWAZ***2*** und EWAZ***1***.

Mit Beschluss des BFG vom 3.9.2021 wurde das Finanzamt gebeten, dem BFG bis zum 30.9.2021 den Einheitswertakt betreffend den landwirtschaftlichen Betrieb im Original zur Einsicht zu übermitteln sowie zu den Ausführungen des BFG Stellung zu nehmen bzw die angeführten Fragen zu beantworten. Dabei wurde dem FA vorgehalten, dass eine Abfrage im GRUIS ergeben habe, dass das FA am 20.7.2018 eine Hauptfeststellung durchgeführt und zum 1.1.2014, mit Wirksamkeit ab 1.1.2015 für den gegenständlichen Grundbesitz die Art des Steuergegenstandes mit „landwirtschaftlicher Betrieb“ und den Einheitswert mit € 200,00 festgestellt habe. Bei der Berechnung sei das FA von landwirtschaftlich genutzten Flächen von 0,9967 ha und 0,2400 ha forstwirtschaftlich genutzten Flächen (dh von in Summe 12367 m²) ausgegangen. Dieser Bescheid, mit dem die ganze Bodenfläche des Grundstückes Nr.***1*** beim land und forstwirtschaftlichen Vermögen erfasst worden sei, sei in Rechtskraft erwachsen. Da der Einheitswertbescheid betreffend den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nicht angefochten sei, komme eine Abänderung dieses Bescheides durch das Bundesfinanzgericht jedenfalls nicht in Betracht. Für das Bundesfinanzgericht stelle sich daher die Frage, in wie weit dieser Feststellungsbescheid eine Bindungswirkung entfalte und ob dadurch eine „zusätzliche“ Erfassung einer Teilfläche (laut BVE im Ausmaß von 325 m²) im Grundvermögen ausgeschlossen sei.

Weiters sei Einsicht in das im GRUIS unter EWAZ***2*** hochgeladene Dokument „Sachverhalt ***NAMEBF***.pdf“ genommen worden. Dort werde ein Pachtvertrag vom 12.12.2016 über „Zupachtung KG***1*** EZ***GST*** über 1,7976 ha und AMA-Herbstantrag 2016 –Betriebsnummer ***2***“ erwähnt. Es werde um Übermittlung dieses Pachtvertrages samt näherer Erläuterung (welche Flächen, mit welchem Ausmaß und welcher

Nutzungsart werden an wen verpachtet? Wer ist Betriebsinhaber der land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen? Wie werden die nicht verpachteten Flächen genutzt?) gebeten.“

Antwort des Finanzamtes und Vorlage weiterer Unterlagen

In der Folge übermittelte das FA am 8.9.2021 dem BFG folgende Unterlagen:

- AMA-Herbstantrag 2016
 - Pachtvertrag vom 12.12.2016
 - Ausdruck aus dem NÖ-Atlas
- sowie den Einheitswertakt EWAZ***1*** im Original.

Die Antwort auf die Fragen des BFG lauten wie folgt:

„Welche Flächen in welchem Ausmaß werden lt. Pachtvertrag vom 12.12.2016 an wen verpachtet?

- *Verpächter und Betriebsinhaber lt. AMA*

****3***, geb. ..., bewertet im EWAZ***3*** (forstwirtschaftlicher Betrieb mit einer Gesamtgröße von 54,1769 ha)*

- *Pächter*

****Bf***, geb. ***DATUM****

- *Verpachtete Fläche*

*1,7076 ha Fläche (mähdige Wiesen) aus der KG***1*** EZ***GST****

*Das Grundstück ***GSt*** selbst hat eine Gesamtfläche von 2,6853 ha und befindet sich zur Gänze im alleinigen Besitz von ***3*** (siehe Ausdruck NÖ-Atlas)“*

Eine Stellungnahme zu den Ausführungen des BFG gab das FA nicht ab.

Weitere Beweisaufnahme durch das BFG

In der Folge nahm das BFG Einsicht in den vom FA vorgelegten Einheitswertakt betreffend den landwirtschaftlichen Betrieb EWAZ***1*** sowie die vorgelegten Unterlagen und führte zur Betriebsnummer ***2*** Abfragen im GRUIS bezüglich der AMA Daten durch.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Allgemeines zur Liegenschaft - Flächenwidmung

Das gegenständliche Grundstück Nr.***1*** der EZ***1*** KG***1*** ***ORT*** mit der Adresse ***1***, ***PLZ*** ***GEMEINDE*** ist insgesamt 12367 m² groß.

Auf dem Grundstück befindet sich ein um 1700 errichtetes Wohn- und Wirtschaftsgebäude mit der Bezeichnung „***HOF***“, wobei die bebaute Fläche 136 m² (16 x 8,5 Meter) beträgt.

Das Grundstück Nr.***1*** ist im Flächenwidmungsplan als „Grünland mit erhaltenswürdigem Gebäude“ ausgewiesen.

Feststellungsbescheide/Erklärungen zum gegenständlichen Grundbesitz

Bei der **Hauptfeststellung 1988** wurde der gegenständliche Grundbesitz vom Finanzamt Lilienfeld unter EWAZ***1*** als landwirtschaftlicher Betrieb bewertet und ausgehend von einer landwirtschaftlich genutzten Fläche von 1,2367 Hektar ein Einheitswert iHv ATS 2.000,00 festgestellt, der den Eltern des Bf. je zur Hälfte zugerechnet wurde. Ein gesonderter Wohnungswert wurde nicht festgestellt. Dies beruht auf den Angaben in der Erklärung des Vaters des Bf. vom 16.6.1988, wonach das Gebäude baufällig, ohne Wasser, Strom und WC und nicht bewohnbar sei.

Im Jahr 1993 übertrug der Vater seine Liegenschaftshälfte an die Mutter und führte das FA mit Bescheid vom 2.3.1994 eine Zurechnungsfortschreibung durch und rechnete den landwirtschaftlichen Betrieb ab 1.1.1994 zur Gänze der Mutter des Bf. zu.

In einer **Einheitswerterklärung** („BG 30“) vom **7.4.1994** erklärte die Mutter des Bf., dass die nutzbare Fläche des Gebäudes gesamt 100 m² betrage und davon 70m² (1 Wohnung) Wohnzwecken diene.

Der umbaute Raum wurde mit 16x8,5x5,5 Meter (ergibt **748 m³**) erklärt.

Zum **1.1.1994** führte das FA Lilienfeld zu EWAZ***1*** eine **Nachfeststellung** durch und stellte mit Einheitswertbescheid vom 25.5.1994 für den Grundbesitz „***HOF***“ die Art des Steuergegenstand mit „**sonstiges bebautes Grundstück**“ und den Einheitswert mit ATS 12.000,00 (das entspricht € 872,07) sowie den gemäß AbgÄG 1982 um 35% erhöhten Einheitswert mit ATS 16.000,00 (entspricht € 1.1162,77) fest, der zur Gänze der Mutter des Bf. zugerechnet wurde. Bei der Berechnung des Einheitswertes ging das FA entsprechend den Angaben in der Erklärung von einem umbauten Raum von 748 m³ aus und nahm vom dem mit

ATS 60.588 ermittelten Gebäudewert eine Kürzung gemäß § 53 Abs. 7 lit. b BewG im Ausmaß von 30% (ATS 18.176,00) und eine Kürzung gemäß § 33 BewG iHv ATS 30.000,00 vor.

Mit an den Bf. adressierten Einheitswertbescheid vom **30.11.2015** wurde unter EWAZ***1*** zum Stichtag 1.1.2014 für den landwirtschaftlichen Betrieb eine **Wertfortschreibung auf Null** durchgeführt und der Einheitswert mit € 0,00 festgestellt. Die Begründung lautet:

„Der Einheitswert war auf den Wert Null fortzuschreiben, weil die wirtschaftliche Einheit weggefallen ist.“

Gegen diesen Bescheid brachte der Bf. am 14.1.2016 Beschwerde mit der Begründung ein, dass die Landwirtschaft sehr wohl betrieben werde. Der Tierbestand betrage derzeit 7 Schafe. Es sei beabsichtigt, ungefähr 3 Hektar im Frühjahr zu pachten und den Tierbestand zu vergrößern. Momentan fänden Pflegearbeiten bei den Obstbäumen statt und möchte er das Obst in Zukunft verkaufen bzw eventuell verarbeiten um Erlöse zu erzielen. Die tatsächliche Nutzung sei derzeit Landwirtschaft.

Dazu reichte der Bf. am 24.3.2016 noch eine zusätzliche Begründung ein, in der ergänzend ausgeführt wurde, dass nachweislich laut Vermessungsamt das Grundstück 264/2 im Jahr 2000 als Streuobstwiese festgestellt worden sei. Im Jahr 2011 sei vom Vermessungsamt die Bezeichnung Streuobstwiese abgeschafft und die Bezeichnung Garten neu eingeführt worden. Die Streuobstwiesen würden in anderen Fällen auch als Landwirtschaft (verbuschte Flächen) bezeichnet. Verbuschte Fläche sei eindeutig als Obstwiese oder Streuobstwiese nach der alten Bewertung zu sehen. Somit sei die Auslegung „Garten“ in diesem Fall nicht möglich und müsste als Landwirtschaft „verbuschte Flächen“ bezeichnet werden. Weiters wies der Bf. auf die Bestimmung des 22 Abs. 5 BewG hin.

Am 30.1.2017 wurde dem FA im Auftrag des Bf. noch den AMA Herbestantrag 2016 und ein Pachtvertrag des Bf. mit ***3*** vom 12.12.2016 zum Beweis dafür, dass wie schon die letzten 100 Jahre ein landwirtschaftlicher Betrieb vorhanden sei, übermittelt.

Im Akt EWAZ***1*** befindet sich ein Aktenvermerk vom 26.6.2018 mit dem Inhalt „Stattgabe“. Aus dem Akt ist nicht ersichtlich, ob die Beschwerde gegen den Einheitswertbescheid vom 30.11.2015 (Wertfortschreibungsbescheid auf Null) je einer formellen Erledigung zugeführt wurde und dieser Bescheid aufgehoben wurde.

Im Ergebnis trug das FA dem Beschwerdebegehren jedenfalls insofern Rechnung, als es am **20.7.2018** unter EWAZ***1*** eine **Hauptfeststellung für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen zum 1.1.2014**, mit Wirksamkeit zum 1.1.2015 durchführte und mit Einheitswertbescheid vom 20.7.2018 für den gegenständlichen Grundbesitz die Art des Steuergegenstandes mit „landwirtschaftlicher Betrieb“, und den Einheitswert mit € 200,00 feststellte, der zur Gänze dem Bf. zugerechnet wurde. Bei der Berechnung ging das FA von

landwirtschaftlich genutzten Flächen von 0,9967 ha und 0,2400 ha forstwirtschaftlich genutzten Flächen (dh von in Summe 12367 m²) aus. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Feststellung auf Grund der Aktenlage erfolgt. Dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

Betriebsinhaber

Bei der Agrarmarkt Austria (AMA) wird der Bf. unter der Betriebsnummer ***2*** seit 28.11.2016 als Betriebsinhaber für den landwirtschaftlichen Betrieb mit der Adresse ***1***, ***PLZ*** ***GEMEINDE*** geführt. Zusätzlich zu den hier gegenständlichen Flächen wird vom Bf. auf Grund eines Pachtvertrages vom 12.12.2016 mit Herrn ***3*** noch eine Fläche von 1,7976 ha (mähdige Wiesen) aus der KG***1*** EZ***GST*** zugepachtet. Für diese Fläche wurde vom Bf. bei der AMA unter seiner Betriebsnummer ***2*** gemeinsam mit den in seinem Eigentum stehenden Flächen im Ausmaß von 0,3558 Hektar im Jahr 2016 eine Förderung als „einmähdige Wiese“ (Maßnahmenantrag für ÖPUL 2015 – umweltgerechte und biodiversitätsfördernde Bewirtschaftung) beantragt.

Im Jahr 2020 sind von der AMA Direktzahlungen an den Bf. erfolgt.

Die gegenständliche Liegenschaft wurde nicht an Dritte verpachtet und liegt kein Hinweis dafür vor, dass ein Familienfremder zum Stichtag 1.1.2014 der Betriebsinhaber des gegenständlichen landwirtschaftlichen Betriebes gewesen wäre.

Hauptwohnsitz/Nebenwohnsitz des Bf. und der Übergeberin – berufliche Tätigkeit

Der Bf. hat seinen Hauptwohnsitz in Wien. An der Adresse ***1***, ***PLZ*** ***GEMEINDE*** ist er seit 11.01.2016 mit einem Nebenwohnsitz gemeldet. Er erzielt seit 21.4.2004 Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus seiner Facharztpraxis in ***4*** und seit 2011 auch Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit von der Ärztekammer NÖ. Er erzielt keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Die Übergeberin ***MUTTER*** war an der Adresse ***1***, ***PLZ*** ***GEMEINDE*** vom 10.9.2010 bis 23.12.2017 mit einem Nebenwohnsitz gemeldet. Sie bezieht eine Pension von der Sozialversicherungsanstalt der Selbstständigen. Auf Grund des im Übergabsvertrages eingeräumten Fruchtgenussrechtes benutzte die Mutter die für Wohnzwecke ausgestalteten Teile des Gebäudes zum Stichtag 1.1.2014 – wie in den Jahren zuvor – als Zweitwohnsitz. Von einer Nutzung des Gebäudes durch Dritte – nicht zur Familie gehörende - Personen ist zum Stichtag nicht auszugehen.

Ob das Verhältnis zwischen der Nutzung des Gebäudes zu betrieblichen (landwirtschaftlichen) Zwecken und zu Wohnzwecken zum Stichtag 1.1.2014 nach wie vor 30:70 betrug, kann nicht

festgestellt werden (ist aber für den Ausgang des gegenständlichen Beschwerdeverfahren aus verfahrensrechtlichen Gründen ohne Relevanz – siehe dazu unten bei Punkt 3.1).

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die vom Finanzamt vorgelegten Teile des Einheitswertaktes EWAZ***2***, den Inhalt des eingesehenen Einheitswertaktes EWAZ***1***, die vom BFG durchgeführten Abfragen sowie die vom FA nachgereichten Unterlagen sowie auf das damit im Einklang stehende Vorbringen des Bf. in seinen Schriftsätzen.

Für das BFG steht außer Zweifel, dass für den gegenständlichen Grundbesitz ein in Rechtskraft erwachsener Einheitswertbescheid zum 1.1.2014 (Einheitswertbescheid vom 20.7.2018 zu EWAZ***1***) vorliegt, in dem festgestellt wurde, dass es sich beim gegenständlichen Grundbesitz zum 1.1.2014 nach wie vor um landwirtschaftliches Vermögen handelt und dass die gesamte Bodenfläche der wirtschaftlichen Einheit „landwirtschaftlicher Betrieb“ zugeordnet wurde.

Aus dem „Papierakt“ EWAZ***1*** ergibt sich weiters zweifelsfrei, dass für die zu Wohnzwecken genutzten Teile des auf dem Grundstück Nr.***1*** errichteten Gebäudes bereits zum 1.1.1994 eine rechtswirksame Nachfeststellung mit einer Zuordnung zum Grundvermögen, Unterart „sonstiges bebautes Grundstück“ (übersteigender Wohnungswert) erfolgte und der Einheitswert mit umgerechnet € 872,07 festgestellt wurde.

Die Feststellungen über die Flächenwidmung ergeben sich aus Vermerken des Finanzamtes über die Auskünfte der Gemeinde.

Aus der im GRUIS getätigten Abfrage ergibt sich, dass der Bf. seit 28.11.2016 bei der AMA als Betriebsinhaber geführt wird. Es liegt kein Hinweis dafür vor, dass der gegenständliche Betrieb zuvor zum Stichtag 1.1.2014 von Jemand außerhalb der Familie als Betriebsinhaber bewirtschaftet wurde. Der Punkt Drittens des Übergabsvertrages, in dem im Zusammenhang mit der Einräumung des Fruchtgenussrechtes an die Mutter nicht nur eine Vermietung oder eine Verpachtung, sondern selbst eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung an Dritte ausgeschlossen wurde, spricht jedenfalls dagegen, dass eine Verpachtung der landwirtschaftlichen Flächen erfolgte. Ebenso die Tatsache, dass nach dem Stichtag vom Bf. seinerseits noch landwirtschaftliche Flächen dazu gepachtet wurden und er AMA Förderungen erhalten hat.

An Hand der bisher vorliegenden Unterlagen und den Ausführungen des Bf. in seinen Schriftsätzen kann nicht festgestellt werden, in welchem Ausmaß das Gebäude zum Stichtag tatsächlich Wohnzwecken diente (nach den Angaben der Mutter im Jahr 1994 betrug das Verhältnis 30% zu 70%) und welche Ausstattung es zum Stichtag tatsächlich aufwies.

Feststellungen darüber sind aber aus verfahrensrechtlichen Gründen hier nicht entscheidungswesentlich (siehe dazu die Ausführungen unter Punkt 3.1).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Aufhebung des Nachfeststellungsbescheides)

Rechtslage

Gemäß **§ 2 Abs. 1 Bewertungsgesetz 1955 (BewG)** 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.

§ 18 Abs. 1 BewG definiert ua folgende Vermögensarten:

1. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen;
2. Grundvermögen;

Gemäß **§ 21 Abs. 1 BewG** wird der Einheitswert 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
2. wenn die Art des Bewertungsgegenstandes von der zuletzt im Einheitswertbescheid festgestellten Art abweicht (**Artfortschreibung**).

Fällt eine wirtschaftliche Einheit oder Untereinheit, für die ein Einheitswert bereits festgestellt ist, weg, so ist der Einheitswert gemäß **§ 21 Abs. 3 BewG** auf den Wert Null fortzuschreiben.

Gemäß **§ 21 Abs. 4 BewG** sind allen Fortschreibungen die Verhältnisse bei Beginn des Kalenderjahres zugrunde zu legen, das auf die Änderung folgt (Fortschreibungszeitpunkt).

§ 22 BewG bestimmt Folgendes:

*„(1) Für wirtschaftliche Einheiten (Untereinheiten), für die ein Einheitswert festzustellen ist, wird der Einheitswert nachträglich festgestellt (**Nachfeststellung**), wenn nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt*

1. die wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) neu gegründet wird;
2. für eine bereits bestehende wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) der Grund für die Befreiung von einer Steuer wegfällt.

(2) Der Nachfeststellung werden die Verhältnisse zugrundegelegt, die auf den Beginn des Kalenderjahres ermittelt worden sind, das dem maßgebenden Ereignis folgt (Nachfeststellungszeitpunkt). Endet in den Fällen des Abs. 1 Z 2 die Steuerbefreiung aus dem Grund, weil die Befreiung für eine bestimmte Frist galt und diese Frist abgelaufen ist, so ist abweichend von Satz 1 Nachfeststellungszeitpunkt der Beginn des Kalenderjahres, in dem die Steuerpflicht eintritt. Die Vorschriften im § 65 über die Zugrundelegung eines anderen Zeitpunktes bleiben unberührt.

(3) Ist in den Fällen des Abs. 1 Z 1 der Nachfeststellungszeitpunkt (Abs. 2 erster Satz) nicht mehr feststellbar, so gilt der Beginn des Kalenderjahres als Nachfeststellungszeitpunkt, das der erstmaligen Kenntnisnahme des maßgebenden Ereignisses durch das Finanzamt folgt.

(4) Eine Nachfeststellung ist weiters in jenen Fällen zulässig, in denen der Bescheid über die Hauptfeststellung oder über die Nachfeststellung nicht oder nicht rechtswirksam ergangen ist. Als Nachfeststellungszeitpunkt gilt in diesen Fällen frühestens der Beginn des Kalenderjahres, in dem das Recht auf Festsetzung der vom Einheitswert abgeleiteten Abgaben und Beiträge noch nicht verjährt ist.

(5) Eine Nachfeststellung ist auch vorzunehmen, wenn sich die Vermögensart bei einer wirtschaftlichen Einheit von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen auf Grundvermögen oder von Grundvermögen auf land- und forstwirtschaftliches Vermögen ändert.

Gemäß **§ 23 BewG** sind bei Fortschreibungen und bei Nachfeststellungen der Einheitswerte für Grundbesitz der tatsächliche Zustand des Grundbesitzes vom Fortschreibungszeitpunkt oder vom Nachfeststellungszeitpunkte und die Wertverhältnisse vom Hauptfeststellungszeitpunkt zugrunde zulegen.

§ 30 Abs. 1 BewG definiert den Begriff des landwirtschaftlichen Vermögens. Demnach gehören zum landwirtschaftlichen Vermögen alle Teile (insbesondere Grund und Boden, Gebäude, stehende und umlaufende Betriebsmittel, Nebenbetriebe und Sonderkulturen) einer wirtschaftlichen Einheit, die dauernd einem landwirtschaftlichen Hauptzweck dient (landwirtschaftlicher Betrieb).

Gemäß **§ 30 Abs. 2 BewG** gelten **nicht** als Teile des landwirtschaftlichen Betriebes

...

3. Gebäude oder Räume des Gebäudes, die zu eigenen gewerblichen Zwecken des Betriebsinhabers verwendet werden, zu gewerblichen oder Wohnzwecken vermietet sind oder sonstigen betriebsfremden Zwecken dienen,

4. der den Vergleichswert übersteigende Teil des Wohnungswertes gemäß § 33 Abs. 2,

...

§ 31 BewG regelt die Abgrenzung des landwirtschaftlichen Betriebes wie folgt:

„(1) In den landwirtschaftlichen Betrieb sind auch solche Grundstücksflächen einzubeziehen, die anderen als landwirtschaftlichen Zwecken dienen, wenn die Zugehörigkeit dieser Flächen zu dem landwirtschaftlichen Betrieb den landwirtschaftlichen Hauptzweck des Betriebes nicht wesentlich beeinflußt. Dies gilt nicht für solche Flächen, die als selbständige Betriebe oder als Teile davon anzusehen sind.

(2) In den landwirtschaftlichen Betrieb sind Betriebsmittel, die der Bewirtschaftung des Betriebes dienen, auch dann einzubeziehen, wenn sie nicht dem Eigentümer des Grund und Bodens gehören.

(3) In den landwirtschaftlichen Betrieb kann ein Anteil des Eigentümers an anderen Flächen einbezogen werden, soweit er mit dem Betrieb zusammen bewirtschaftet wird.

(4) In einen landwirtschaftlichen Betrieb sind auch Wirtschaftsgebäude oder Wirtschaftsgebäudeteile einzubeziehen, die auf dem einem landwirtschaftlichen Betrieb dienenden Grund und Boden errichtet sind, aber dem Eigentümer des Grund und Bodens nicht oder nicht alleine gehören.

(5) Verfügt der Bewirtschafter über keine Eigenflächen, so sind die in Zusammenhang mit der Bewirtschaftung fremder Flächen an ihn ausbezahlten Gelder im Sinne des § 35 eine eigene wirtschaftliche Einheit. Sitz dieses landwirtschaftlichen Betriebes ist in jener Gemeinde, von der aus die Bewirtschaftung erfolgt.

(6) Nicht genutzte landwirtschaftliche Wirtschaftsgebäude gehören unbeschadet der Bestimmungen des § 52 Abs. 2 zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, solange sie keinem anderen Zweck zugeführt werden.

Nach § 32 Abs. 4 BewG werden die Gebäude, Betriebsmittel, Nebenbetriebe und Sonderkulturen sowie Rechte und Nutzungen (§ 11), die zu dem Betrieb gehören, unbeschadet der §§ 33 und 40 nicht besonders bewertet, sondern bei der Ermittlung des Ertragswertes berücksichtigt.

§ 33 Abs. 1 BewG definiert den **Wohnungswert** wie folgt:

(1) Wohnungswert ist der Wert der Gebäude oder **Gebäudeteile**, die dem **Betriebsinhaber**, seinen Familienangehörigen, den **Ausnehmern** und den überwiegend im Haushalt des Betriebsinhabers beschäftigten Personen **als Wohnung dienen**. Der Wohnungswert ist bei den unter § 29 Z. 1 und 3 genannten Unterarten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens bis zu einem nach den Vorschriften über die Bewertung von bebauten Grundstücken ermittelten Wohnungswert von 2.180,185 Euro Bestandteil des Vergleichswertes (§ 39).

(2) Übersteigt jedoch der nach den Vorschriften über die Bewertung von bebauten Grundstücken ermittelte Wohnungswert den in Abs. 1 genannten Betrag, so ist der den Betrag von 2.180,185 Euro übersteigende Teil des Wohnungswertes als sonstiges bebautes Grundstück (§ 54 Abs. 1 Z. 5) dem Grundvermögen zuzurechnen

(3) Bei der Ermittlung des Wohnungswertes sind, wenn der Hauptfeststellungszeitpunkt für das Grundvermögen von dem Hauptfeststellungszeitpunkt für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen abweicht, die Wertverhältnisse vom vorhergehenden Hauptfeststellungszeitpunkt für das Grundvermögen zugrunde zu legen; der zu diesem Zeitpunkt ermittelte Wohnungswert gilt, soweit nicht Fortschreibungen oder Nachfeststellungen vorzunehmen sind, bis zum

nächstfolgenden Hauptfeststellungszeitpunkt der Einheitswerte des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens.

(4) Für nach dem 31. Dezember 2013 liegende Stichtage hat eine Hauptfeststellung für Gebäude oder Gebäudeteile im Sinne des Abs. 1 zum Hauptfeststellungszeitpunkt des Grundvermögens zu erfolgen. Die festgestellten Wohnungswerte gelten weiter, sofern nicht die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder eine Nachfeststellung gemäß §§ 21 und 22 gegeben sind.“

Nach **§ 51 Abs. 1 Satz 1 BewG** gehört zum Grundvermögen der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile (insbesondere Gebäude) und des Zubehörs.

§ 52 Abs. 1 und 2 BewG normiert folgende Abgrenzung des Grundvermögens zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen:

„(1) Zum Grundvermögen gehört nicht Grundbesitz, der zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehört.

(2) Land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücksflächen sind dem Grundvermögen zuzurechnen, wenn nach ihrer Lage und den sonstigen Verhältnissen, insbesondere mit Rücksicht auf die bestehenden Verwertungsmöglichkeiten, anzunehmen ist, daß sie in absehbarer Zeit anderen als Land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen werden, z. B., wenn sie hienach als Bauland, Industrieland oder als Land für Verkehrszwecke anzusehen sind.“

Gemäß **§ 54 Abs. 1 BewG** werden die bebauten Grundstücke in folgende **Grundstückshauptgruppen** eingeteilt:

1. Mietwohngrundstücke. Als Mietwohngrundstücke gelten solche Grundstücke, die zu mehr als 80 vom Hundert Wohnzwecken dienen, mit Ausnahme der Einfamilienhäuser (Z 4).

2. Geschäftsgrundstücke. Als Geschäftsgrundstücke gelten solche Grundstücke, die zu mehr als 80 vom Hundert unmittelbar eigenen oder fremden gewerblichen oder öffentlichen Zwecken dienen.

3. Gemischtgenutzte Grundstücke. Als gemischtgenutzte Grundstücke gelten solche Grundstücke, die teils Wohnzwecken, teils unmittelbar eigenen oder fremden gewerblichen oder öffentlichen Zwecken dienen und weder nach Z 1 als Mietwohngrundstücke, noch nach Z 2 als Geschäftsgrundstücke, noch nach Z 4 als Einfamilienhäuser anzusehen sind.

*4. **Einfamilienhäuser.** Als Einfamilienhäuser gelten solche Wohngrundstücke, die nach ihrer baulichen Gestaltung nicht mehr als eine Wohnung enthalten. Dabei sind Wohnungen, die für Hauspersonal bestimmt sind, nicht mitzurechnen. Die Eigenschaft als Einfamilienhaus wird auch dadurch nicht beeinträchtigt, daß durch Abtrennung von Räumen weitere Wohnungen geschaffen werden, wenn mit ihrem dauernden Bestand nicht gerechnet werden kann. Ein Grundstück gilt auch dann als Einfamilienhaus, wenn es teilweise unmittelbar eigenen oder fremden gewerblichen oder öffentlichen Zwecken dient und dadurch die Eigenart als Einfamilienhaus nach der Verkehrsauffassung nicht wesentlich beeinträchtigt wird.*

*5. **Sonstige bebaute Grundstücke.** Die nicht unter Z 1 bis 4 fallenden bebauten Grundstücke gelten als sonstige bebaute Grundstücke.*

Gemäß **§ 191 Abs. 4 BAO** wirkt ein Feststellungsbescheid, der gemäß § 186 BAO über eine zum Grundbesitz zählende wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) oder über eine Gewerbeberechtigung erlassen wird, auch gegen den Rechtsnachfolger, auf den der Gegenstand der Feststellung nach dem Feststellungszeitpunkt übergegangen ist oder übergeht. Das Gleiche gilt bei Nachfolge im Besitz.

Gemäß **§ 192 BAO** werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Meßbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

§ 193 BAO lautet wie folgt:

"(1) Wenn die Voraussetzungen für eine Wert-, Art- oder Zurechnungsfortschreibung nach bewertungsrechtlichen Vorschriften vorliegen, so ist in den Fällen der beantragten Fortschreibung auf den sich aus der Anwendung des Abs. 2 ergebenden Zeitpunkt, in den Fällen einer amtswegigen Fortschreibung auf den 1. Jänner des Jahres, an dem die Voraussetzungen für eine Fortschreibung erstmals vorliegen, ein Fortschreibungsbescheid zu erlassen. Dadurch tritt der dem Fortschreibungsbescheid zugrunde liegende Bescheid über den Einheitswert einer wirtschaftlichen Einheit (Untereinheit) mit Wirkung ab dem Fortschreibungszeitpunkt insoweit außer Kraft, als der Fortschreibungsbescheid von dem zugrunde liegenden Bescheid in seiner zuletzt maßgeblichen Fassung abweicht.

(2) Ein Fortschreibungsbescheid wird auf Antrag, erforderlichenfalls auch von Amts wegen erlassen. Der Antrag kann nur bis zum Ablauf des Kalenderjahres, auf dessen Beginn die neue Feststellung beantragt wird, oder bis zum Ablauf eines Monats, seitdem der bisherige Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist, gestellt werden. Eine Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes (§ 80 Bewertungsgesetz 1955, BGBl Nr. 148) gilt als Antrag auf Erlassung eines Fortschreibungsbescheides."

Erwägungen

Zuordnung der Grundfläche zum landwirtschaftlichen Vermögen oder zum Grundvermögen

Bei der Erlassung des angefochtenen Bescheides ist das FA noch davon ausgegangen, dass zum Stichtag 1.1.2014 gar kein landwirtschaftlicher Betrieb mehr vorgelegen sei. In der BVE wurde dies vom FA insofern relativiert, als nur mehr eine Bodenfläche von 325 m² dem Grundvermögen zugerechnet wurde.

Zu einer Liegenschaft bestehend aus einer größeren als Grünland gewidmeten Fläche und aus einer kleineren als Bauland gewidmeten Fläche, auf welcher sich ein Einfamilienhaus befindet, hat das BFG unter Hinweis auf VwGH 4.9.2014, Zl. 2011/15/0134 ausgesprochen, dass die Teilung der Fläche in zwei wirtschaftliche Einheiten (des Grundvermögens und des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens) eine klare räumliche Trennung der beiden Teile voraussetzt.

Ob Teile des Grundbesitzes als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb anzusehen sind, hängt davon ab, ob diese Teilflächen für eine landwirtschaftliche Nutzung geeignet und im Streitzeitraum auch tatsächlich landwirtschaftlich genutzt wurden. Dies ist durch geeignete Ermittlungen festzustellen (z.B. durch Vernehmung des Pächters und durch Erhebungen, ob für die gepachteten Flächen AMA-Förderungen bezogen wurden (vgl. BFG 29.06.2015, RV/5101642/2014).

Im gegenständlichen Fall haben die durchgeführten Ermittlungen ergeben, dass das Finanzamt am 20.7.2018 zu EWAZ***3*** eine Hauptfeststellung für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen durchgeführt hat und zum 1.1.2014 für die Liegenschaft EZ***1***, Grundstück Nr.***1*** KG***1*** ***ORT*** die Art des Steuergegenstandes mit „landwirtschaftlicher Betrieb“ und den Einheitswert mit € 200,00 festgestellt. Bei der Berechnung des Einheitswertes ging das FA von landwirtschaftlich genutzten Flächen von 0,9967 ha und 0,2400 ha forstwirtschaftlich genutzten Flächen (dh von in Summe 12367 m²) aus. Dieser Bescheid, mit dem die ganze Bodenfläche des Grundstückes Nr.***1*** beim land und forstwirtschaftlichen Vermögen erfasst wurde, ist in Rechtskraft erwachsen und ist nicht Gegenstand des nunmehrigen beim BFG anhängigen Beschwerdeverfahren und kommt somit eine Abänderung dieses Bescheides durch das Bundesfinanzgericht nicht in Betracht.

Dieser Feststellungsbescheid entfaltet nach der Bestimmung des § 192 BAO eine Bindungswirkung und steht daher fest, dass es sich beim gegenständlichen Grundbesitz mit einer Bodenfläche von 12367 m² um einen dem Bf. zugerechneten landwirtschaftlichen Betrieb handelt. Da § 52 Abs. 1 BewG zur Abgrenzung zwischen Grundvermögen und land- und forstwirtschaftlichen Vermögen vorsieht, dass der Grundbesitz, der zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehört, nicht zum Grundvermögen zählt, ist es ausgeschlossen, dass die idente Bodenfläche zum selben Stichtag sowohl dem landwirtschaftlichen Vermögen als auch dem Grundvermögen zugeordnet wird. Die Bindungswirkung des Feststellungsbescheides vom 20.7.2018 schließt somit eine „zusätzliche“ Erfassung eines Teiles der Bodenfläche (laut BVE im Ausmaß von 325 m²) im Grundvermögen aus und ist daher die Bewertung des Gebäudes ohne Berücksichtigung der Bodenfläche durchzuführen. Eine Erfassung von Teilen der Bodenfläche im Grundvermögen könnte allenfalls bei Vorliegen sowohl der materiellrechtlichen als auch der entsprechenden verfahrensrechtlichen Voraussetzungen zu einem späteren Stichtag erfolgen.

Dazu wird bemerkt, dass nach der Auskunft der Gemeinde ans FA das gegenständliche Grundstück eine Grünlandwidmung aufweist und dies ebenso wie die nach dem Stichtag erfolgte Gewährung von Förderungen durch die AMA an den Bf. dagegen spricht, dass das Grundstück in absehbarer Zeit zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken - zb als Bauland - dienen wird.

Bewertung des Gebäudes:

Gemäß § 30 Z 3 BewG sind Gebäude oder Gebäudeteile, die zu eigenen gewerblichen Zwecken des Betriebsinhabers verwendet werden, zu gewerblichen oder zu Wohnzwecken vermietet sind oder sonstigen betriebsfremden Zwecken und somit nicht dem landwirtschaftlichen Hauptzweck dienen, aus der wirtschaftlichen Einheit des landwirtschaftlichen Betriebes auszuschließen. Die aus dem landwirtschaftlichen Vermögen ausgeschlossenen Gebäude oder Gebäudeteile gehören grundsätzlich zum Grundvermögen und sind somit je nach ihrer Art in eine der Grundstückshauptgruppen gemäß § 54 Abs 1 BewG einzureihen. Für die Fälle gemäß § 33 BewG (Anmerkung: Wohnungswert) ist ausdrücklich nur die Bewertung als sonstiges bebautes Grundstück angeordnet (vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz (29. Lfg 2019) zu § 30 BewG Rz 32).

Unter dem Begriff des Wohnungswertes ist der Wert der Gebäude oder Gebäudeteile zu verstehen, die dem Betriebsinhaber, seinen Familienangehörigen, den Ausnehmern und den überwiegend im Haushalt (nicht im Betrieb) des Betriebsinhabers beschäftigten Personen als Wohnung dienen. Es ist zu beachten, dass als Wohnungswert die Wohnung des Betriebsinhabers, dh unter Umständen des Pächters und nicht des Eigentümers des Betriebes gilt, es sei denn, dass der Eigentümer zugleich Betriebsinhaber ist. Als Familienangehörige ist mangels einer besonderen diesbezüglichen Ausführung im Bewertungsgesetz der Personenkreis zu betrachten, der allgemein als zur engeren Familie zählend gilt, zB minderjährige Kinder (Twaroch/Wittmann/Frühwald, aaO, zu § 33 BewG Rz 1).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gehören Gebäude, die den Inhaber landwirtschaftlicher und forstwirtschaftlich genutzter Grundflächen und seinen Familienangehörigen zu Wohnzwecken, dienen, dann zum landwirtschaftlichen und forstwirtschaftlichen Vermögen, wenn der Betriebsinhaber oder einer der zu seinem Haushalt gehörenden Familienangehörigen durch die Tätigkeit in der Landwirtschaft und Forstwirtschaft an einen Betrieb gebunden sind. Diese Tätigkeit braucht zwar nicht die ganze Arbeitskraft dieser Person oder Personen zu umfassen, sie muss aber mehr als eine nur gelegentliche sein (VwGH 14.4.1986, 84/15/0123). Gewinnerzielungsabsicht ist nicht essentiell, die Führung einer Landwirtschaft ist auch als Liebhaberei möglich (VwGH 14.4.1986, 84/15/0123 unter Hinweis auf VwGH 12.5.1980, 1182/78).

Auch die Wohnung der Ausnehmer gehört zum Wohnungswert. Hierbei ist zu beachten, dass Ausnehmerwohnungen gelegentlich größere Ausmaße aufweisen und manchmal sogar den Charakter von Einfamilienhäusern haben. Bei solchen Gebäuden oder Gebäudeteilen wird zu prüfen sein, ob sie tatsächlich vom Ausnehmer und seinen Familienangehörigen als Wohnung benutzt werden. Bei Vermietung oder anderen Voraussetzungen des § 30 Abs 2 Z 3 BewG gelten sie nicht als Teile des landwirtschaftlichen Vermögens. Anders ist es, wenn die ehemalige Ausnehmerwohnung als Wohnung für Personen dient, die überwiegend im Betrieb

(nicht im Haushalt) beschäftigt sind, denn die Wohnungen der im Betrieb beschäftigten Personen sind Bestandteile des landwirtschaftlichen Vermögens, wenn sie zur wirtschaftlichen Einheit des Betriebes gehören. Wird die Ausnehmerwohnung vom Betriebsinhaber selbst benützt, so wird diese Wohnung ebenfalls im Wohnungswert idR mitzuerfassen sein. Bei betrieblicher Nutzung durch den Betriebsinhaber, zB als Büro, ist zu prüfen, inwieweit sie im Vergleichswert noch miterfasst gelten kann (Twaroch/Wittmann/Frühwald, aaO, zu § 33 BewG Rz 4).

Die Bestimmung des § 33 Abs. 1 BewG 1955 knüpft bei der Definition des Wohnungswertes nicht an den förmlichen Bestand eines Ausgedinges, sondern ganz allgemein an Gebäude bzw. Gebäudeteile an, die Ausnehmern als Wohnung dienen. Somit steht bei der Beurteilung, ob ein von einem Ausnehmer bewohntes Gebäude einen Teil des landwirtschaftlichen Betriebes darstellt, nicht die Frage im Vordergrund, ob das lebenslange Wohnrecht des Ausnehmers einem vertraglich vereinbarten Ausgedinge oder einer persönlichen Dienstbarkeit entspringt. Entscheidend ist vielmehr, dass zwischen der Hofübergabe an den Nachkommen und der Einräumung des Wohnrechtes an den Übergeber ein unmittelbarer rechtlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang in Form einer entsprechenden Regelung im Übergabsvertrag besteht (vgl. UFS 01.02.2007, RV/0105-I/05).

Den Ausführungen des FA im Vorlagebericht, wonach mit der Übergabe der Liegenschaft von der Mutter an den Bf. die Eigenschaft des Wohngebäudes als Hofstelle weggefallen sei, weil der Bf seinen Wohnsitz in Wien habe, ist daher der Punkt Drittens des Übergabsvertrages über die Einräumung des Fruchtgenussrechtes an die Übergeberin entgegen zu halten. Die Bestimmung des § 33 BewG knüpft auch nicht daran an, ob das Gebäude als Hauptwohnsitz benützt wird, sondern ob sie den „Ausnehmern“ als Wohnung dient. Eine Einschränkung dahingehend, dass eine Wohnnutzung durch die „Ausnehmer“ als Zweitwohnsitz den Zusammenhang mit dem landwirtschaftlichen Betrieb aufhebt, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Alleine der Abschluss des Übergabsvertrages und der Erwerb des Eigentums am Grundstück durch den Bf. führt daher nicht dazu, dass kein Wohnungswert iSd § 33 Abs 2 BewG mehr vorliegt.

Mit dem AbgÄG 2012 wurde die Bewertung von leerstehenden landwirtschaftlichen Wirtschaftsgebäuden neu geregelt. § 31 Abs 6 BewG stellt klar, dass nicht genutzte land- und forstwirtschaftliche Wirtschaftsgebäude weiterhin dem landwirtschaftlichen Vermögen und nicht dem Grundvermögen zuzurechnen sind, solange sie keiner anderwertigen Nutzung zugeführt werden. Eine bloße Betriebseinstellung führt daher nicht sofort zu einer Bewertung als Grundvermögen. Diese Bestimmung soll nach den Erläuterungen zum Gesetzesentwurf eine Klarstellung bringen. Bei leerstehenden bzw nicht genutzten landwirtschaftlichen Wirtschaftsgebäuden stellte sich bisher häufig die Frage, ab wann eine Zuordnung zum Grundvermögen gerechtfertigt ist. Nunmehr ist gesetzlich klargestellt, dass beispielsweise nicht genutzte bzw leerstehende Stallgebäude oder Scheunen eines landwirtschaftlichen

Betriebes, die keinen anderen Zwecken, zB privater Nutzung oder gewerblicher Nutzung durch den Eigentümer oder durch einen Dritten dienen, weiterhin dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zuzuordnen sind. Sobald jedoch derartige Wirtschaftsgebäude oder -gebäudeteile, aber auch Räume dieser Gebäude privaten, gewerblichen oder betriebsfremden Zwecken dienen, zB als Privatgarage, gewerbliche Lagerhalle uam, so sind sie aus dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen auszuscheiden und als Grundvermögen zu erfassen (§ 30 Abs 2 BewG). Diese neue Bestimmung bezieht sich ausschließlich auf Wirtschaftsgebäude und nicht auf (ehemalige landwirtschaftliche) Wohngebäude und dazugehörige Grundflächen, wie Hausgärten und ehemalige Hofflächen. Diesbezüglich tritt keine Änderung gegenüber der bisherigen Rechtslage ein (vgl hiezu auch VwGH 30. 11. 1984, 82/17/0123 - Twaroch/Wittmann/Frühwald, aaO, zu § 31 BewG Rz 10).

Das bedeutet, dass eine allfällige, bloß vorübergehende Nichtbenützung jener Teile des Gebäudes, die zuvor landwirtschaftlichen Zwecken dienten (beim Feststellungsbescheid zum 1.1.1994 ging das FA von einem Ausmaß von 30% landwirtschaftlicher Nutzung zu 70 % Nutzung zu Wohnzwecken aus) das FA nicht dazu berechtigen, diese Teile dem Grundvermögen zuzuordnen. Nur bei einer vollständigen Benützung des Gebäudes für Wohnzwecke oder bei einer Nutzung der ehemals landwirtschaftlich genutzten Teile des Gebäudes für betriebsfremde - nicht landwirtschaftliche - Zwecke wäre das Gebäude zur Gänze dem Grundvermögen zuzurechnen.

Die Wohnnutzung durch die Übergeberin bewirkt jedoch weiterhin, dass nach § 30 Abs. 2 Z. 4 BewG iVm § 33 Abs 2 BewG bloß der den Betrag von € 2.180,185 übersteigende Teil des Wohnungswertes dem Grundvermögen - als „sonstiges bebautes Grundstück“ – zuzurechnen ist.

Voraussetzungen für eine Nachfeststellung - Abgrenzung zur Artfortschreibung/Wertfortschreibung

Eine Nachfeststellung ist stets eine erstmalige Feststellung eines Einheitswertes für eine wirtschaftliche Einheit; sie wird notwendig, wenn eine wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt erst gegründet wird oder neu in die Steuerpflicht eintritt (VwGH 15.2.1991, 89/15/0011).

Beim Grundbesitz kann sich die Neugründung einer wirtschaftlichen Einheit auch durch Teilung oder Abtrennung von einer bereits bestehenden wirtschaftlichen Einheit ergeben. Dies gilt auch dann, wenn eine bisher zu einer wirtschaftlichen Einheit des landwirtschaftlichen und forstwirtschaftlichen Vermögens gehörende Fläche Grundvermögen wird. Der Einheitswert der im landwirtschaftlichen und forstwirtschaftlichen Vermögen verbleibenden wirtschaftlichen Einheit ist in einem solchen Fall durch Wertfortschreibung zu berichtigen (VwGH 15.2.1991, 89/15/0011).

Ein Wechsel in der Vermögensart, der den Umfang der bestehenden wirtschaftlichen Einheit nicht berührt, führt im Allgemeinen nicht zur Nachfeststellung. Ändern sich jedoch die tatsächlichen Verhältnisse dahin, dass die gesamte Fläche, die bisher zum landwirtschaftlichen und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörte, Grundvermögen wird, führt dieser Wechsel der Vermögensart ausnahmsweise trotz Identität der Fläche zur Entstehung einer neuen wirtschaftlichen Einheit. Im landwirtschaftlichen und forstwirtschaftlichen Vermögen werden andere Wirtschaftsgüter erfasst als im Grundvermögen, zB Betriebsmittel, auch wenn sie dem Eigentümer des Grund und Bodens nicht gehören. In einem solchen Fall ist nach der Verkehrsauffassung die Identität des Bewertungsgegenstandes nicht mehr gegeben. Durch die Umwandlung wird der Fortsetzungszusammenhang der wirtschaftlichen Einheit durchbrochen (Hinweis BFH 4.2.1987, BStBl II 326; Rössler/Troll, Bewertungsgesetz und Vermögenssteuergesetz, § 23 B Anm 21, 22; Gürsching/Stenger, Bewertungsgesetz, Vermögenssteuergesetz Kommentar, § 23 B Anm 18). Der Einheitswert der neu gebildeten wirtschaftlichen Einheit ist in diesen Fällen gemäß § 22 Abs 1 Z 1 BewG nachträglich festzustellen; zugleich ist der Einheitswert der früheren wirtschaftlichen Einheit mittels Wertfortschreibung „auf Null zu stellen“ (VwGH 15.2.1991, 89/15/0011).

Ändert sich die Vermögensart einer wirtschaftlichen Einheit von landwirtschaftlichem Vermögen auf Grundvermögen oder von Grundvermögen auf land- und forstwirtschaftliches Vermögen, ist gemäß § 22 Abs 5 BewG idF AbgÄG 2012, BGBl I 112/2012, ebenfalls eine Nachfeststellung vorzunehmen.

Laut den gesetzlichen Erläuterungen dient dieser Absatz einerseits der Klarstellung und erspart andererseits hohe Umsetzungskosten in der IT für derartige Feststellungen, da derzeit in diesen Fällen idR Artfortschreibungen (§ 21 Abs 1 Z 2 BewG) vorzunehmen sind, die jedoch bisher nicht automationsunterstützt durchgeführt werden konnten. Durch diese Gesetzesänderung tritt keine Verschlechterung der Rechtsstellung des Grundeigentümers ein, sondern verschafft ihm die volle Beschwerdemöglichkeit. Die Berechnung und die Höhe des Einheitswertes und des Grundsteuermessbetrages sind gleich wie bei der Artfortschreibung (vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, aaO, Rz 17 zu § 22)

Artfortschreibungen sind jedoch weiterhin im Bereich der Unterarten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und des Grundvermögens zulässig. Darüber hinaus sind Artfortschreibungen von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen bzw Grundvermögen auf das jeweilige Betriebsgrundstück möglich, sofern sich keine Änderung im Umfang der wirtschaftlichen Einheit ergibt (vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, aaO, Rz 18 zu § 22).

Bei Erlassung des angefochtenen Bescheides ist das FA noch davon ausgegangen, dass gar kein landwirtschaftlicher Betrieb mehr vorliegt und war es daher aus damaliger Sicht verfahrensrechtlich korrekt den Wechsel der Vermögensart der wirtschaftlichen Einheit von

landwirtschaftlichem Vermögen auf Grundvermögen durch Erlassung eines Nachfeststellungsbescheides Rechnung zu tragen.

Das Bundesfinanzgericht hat allerdings bei seiner Entscheidung auch Veränderung im Sachverhalt zu berücksichtigen. Durch die zwischenzeitlich am 20.7.2018 erfolgte Durchführung der Hauptfeststellung für den landwirtschaftlichen Betrieb steht nunmehr fest, dass die wirtschaftliche Einheit nach wie vor dem landwirtschaftlichen Vermögen zuzurechnen ist und somit keine Änderung hinsichtlich der Vermögensart von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen auf Grundvermögen stattgefunden hat. Die Erlassung des Nachfeststellungsbescheides kann daher nicht (mehr) auf die Bestimmung des § 22 Abs. 5 BewG gestützt werden.

Ein Wechsel der Unterart bzw. der Grundstückshauptgruppen innerhalb einer Vermögensart wird als Abweichen der Art des Bewertungsgegenstandes angesehen (vgl. VwGH 1.10.1970, 781/70). Wenn die Art des Bewertungsgegenstandes von der zuletzt im Einheitswertbescheid festgestellten Art abweicht, so hat gemäß § 21 Abs. 1 Z 2 BewG 1955 eine Artfortschreibung zu erfolgen (VwGH 5.10.1987, 87/15/0016). Eine Artfortschreibung kann ebenso wie eine Wertfortschreibung nicht nur bei Änderung tatsächlicher Verhältnisse, sondern auch zur Fehlerberichtigung erfolgen.

Im Zuge einer Artfortschreibung darf unabhängig von der neuen Art auch ein neuer Wert festgestellt werden (vgl. Ritz, Die Wert-, Art- und Zurechnungsfortschreibung 1983). Eine Artfortschreibung wird in der Regel auch die Änderung des Wertes bewirken, muss aber nicht. Es handelt sich dabei aber nicht um eine Wertfortschreibung im technischen Sinne des § 21 Abs. 1 Z 1 BewG sondern vielmehr um eine - der Artfortschreibung immanenten - Wertänderung im Zusammenhang mit der Änderung der Art des Bewertungsgegenstandes. Die Berücksichtigung von Wertabweichungen erfolgt daher im Zusammenhang mit Artfortschreibungen ohne Rücksicht auf die Wertgrenzen.

Für das auf dem gegenständlichen Grundstück errichtete Gebäude liegt bereits ein rechtswirksamer Einheitswertbescheid zum 1.1.1994 vor, in dem die Wohnzwecken dienenden Teile des Gebäudes (der übersteigende Wohnungswert) dem Grundvermögen zugeordnet wurden und die Grundstücksart mit „sonstiges bebautes Grundstück“ festgestellt wurde. Wäre die Ansicht des Finanzamtes richtig, dass sich zum Stichtag 1.1.2014 die Unterart des Grundvermögens auf „Einfamilienhaus“ geändert hat, wäre dem durch Erlassung eines Artfortschreibungsbescheides Rechnung zu tragen. Ist die Art des Grundbesitzes unverändert ein „sonstiges bebautes Grundstück“ (was der Fall ist, wenn weiterhin bloß der übersteigende Wohnungswert dem Grundvermögen zuzuordnen ist) und hat sich bloß der Wert geändert (zB auf Grund baulicher Veränderungen/Veränderungen im Ausmaß der Nutzung für Wohnzwecke) so wäre eine Wertfortschreibung durchzuführen. Eine Neugründung einer wirtschaftlichen Einheit und damit ein Grund für eine Nachfeststellung liegt jedoch nicht vor.

Nach § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO[Formalentscheidungen] immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauungen die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Das Verwaltungsgericht kann seine Entscheidung originär neu gestalten, das Ergebnis seiner Entscheidung kann von dem des erstinstanzlichen Bescheides abweichen (vgl. dazu VwGH 23.11.2004, 2001/15/0143). Die Abänderungsbefugnis ist jedoch durch die Sache beschränkt; "Sache" ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. Ritz, BAO-Kommentar 6, § 279 BAO, Tz 38 f).

Wenn eine Änderung der Art oder der Grundstückshauptgruppe des Bewertungsgegenstandes (unrichtigerweise) mittels Wertfortschreibung vorgenommen wurde, begrenzt sich die Änderungsbefugnis der Rechtsmittelbehörde durch den Spruch des angefochtenen (Wertfortschreibungs-) Bescheides. Logische Konsequenz eines lediglich den Wertschwankungen Rechnung tragenden Bescheides, mit dem aber die Vermögensart (Grundstückshauptgruppe) geändert worden ist, ist dessen ersatzlose Aufhebung (VwGH 31.10.2000, 98/15/0168). Ebenso kann auch ein Artfortschreibungsbescheid nicht in einen Wertfortschreibungsbescheid oder ein Nachfeststellungsbescheid in einen Artfortschreibungsbescheid oder einen Wertfortschreibungsbescheid abgeändert werden.

Eine Abänderung des hier angefochtenen Nachfeststellungsbescheides in der Weise, dass vom BFG erstmalig eine Artfortschreibung oder eine Wertfortschreibung durchgeführt wird, kommt somit nicht in Betracht und ist der Nachfeststellungsbescheid daher wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben.

Für das weitere Verfahren wird bemerkt, dass nach Ansicht des BFG für die endgültige Lösung der Frage, ob zum Stichtag die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder für eine Artfortschreibung gegeben sind, vom FA noch Ermittlungen insbesondere über die Größe des Gebäudes (ist der umbaute Raum nach wie vor 748 m³?), über das Ausmaß der Nutzung des Gebäudes (wird das Gebäude weiterhin zu 70% durch die Übergeberin für Wohnzwecke genutzt? Gibt es auch eine Nutzung zu anderen, nicht landwirtschaftlichen Zwecken?) sowie über die Ausstattung des Gebäudes durchzuführen sein werden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die vorgenommene Abgrenzung zwischen dem landwirtschaftlichen Vermögen und dem Grundvermögen konnte sich auf die oben zitierte Rechtsprechung des VwGH stützen und war im Ergebnis vor allem die Lösung von Sachverhaltsfragen im konkreten Einzelfall entscheidend. Dass hier die Voraussetzungen für eine Nachfeststellung nach § 22 Abs. 5 BewG nicht vorliegen, ergibt sich klar aus der gesetzlichen Bestimmung.

Wien, am 20. Oktober 2021