

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, über die Beschwerde vom 13. Februar 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 8. Jänner 2014 betreffend Einheitswert des land- u. forstwirtschaftl. Betriebes 01.01.2014 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Verfahren vor der belangten Behörde:

Die Beschwerdeführerin ***Bf1*** (in der Folge als Bf bezeichnet), betreibt die Straße abc, eine öffentliche Straße.

Dafür wurde mit **Einheitswertbescheid in Form einer Nachfeststellung datiert mit 1. Jänner 2014** zum 1.1.2014 betreffend die Bf für den Grundbesitz ABC etc. auf Grund des § 22 Abs. 1 BewG1955 der Einheitswert mit 1.300,- € gerundet nach § 25 BewG festgestellt.

Gleichzeitig wurde auch der **Grundsteuermessbetrag** bescheidmäßig entsprechend festgestellt.

Die belangte Behörde begründete die Nachfeststellung damit, dass eine wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) gegründet worden sei.

Am **11. Februar 2014**, bei der belangten Behörde am eingelangt am 13. Februar 2014 brachte die Bf dagegen **Beschwerde** ein.

Sie begründete dies im Wesentlichen damit, dass es sich bei den verfahrensgegenständlichen Flächen ausschließlich um solche handle, die eine Verkehrsanlage darstellen würden oder aber im weiteren Sinne dem Bestand der Straße abc dienen würden und somit dem Befreiungstatbestand des § 2 Z 9 Grundsteuergesetz 1955 unterfallen würden.

Die betreffende Verkehrsanlage sei seit August 2006 in Betrieb.

Es sei mittlerweile etablierter Standard, dass neben den unmittelbar dem Verkehr dienenden Grundstücken zusätzlich sogenannte „ökologische Ausgleichsflächen“ zu schaffen seien, die als Bestandteil der Straßenlage zu werten seien und keinerlei landwirtschaftlichen Nutzung mehr zugeführt würden.

Die Bf beantragte daher, den Bescheid abzuändern und Einheits- sowie Grundsteuermessbetrag mit 0,00 € festzusetzen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 8. April 2014** wurde die Beschwerde betreffend den Einheitswert von der belangten Behörde als unbegründet abgewiesen.

Über die Bescheidbeschwerde gegen den Grundsteuermessbetrag wurde nicht abgesprochen (siehe dazu Beschluss des BFG 20.12.2021, RV/7103335/2021).

Dies wurde damit begründet, dass gemäß § 30 Abs. 1 Z 2 BewG auch landwirtschaftliche Flächen, deren Bewirtschaftung auf Grund naturschutzbehördlicher Auflagen eingeschränkt sind, dem landwirtschaftlichen Vermögen zuzurechnen seien.

Ökoflächen seien derzeit im Kataster der Vermessungsbehörde als landwirtschaftlich genutzte Flächen ausgewiesen. Daher seien diese Flächen auch als landwirtschaftliches Vermögen zu erfassen.

Eine Befreiung von der Grundsteuer stünde gemäß § 2 Z 9 lit.a GrStG nur für die dem öffentlichen Verkehr dienenden Straßen, Wegen, Plätzen, Brücken, künstlichen Wasserläufen, Häfen und Schienenwegen einschließlich der Seitengräben, Böschungen, Schutzstreifen, Schneedämmen und der zwischen den Gleisen oder Fahrbahnen liegenden Geländestreifen zu.

Ausgleichsflächen, die auf Grund behördlicher Auflagen angelegt werden müssen und die nicht unmittelbar den oben genannten Verkehrszwecken dienen, würden nicht unter diese Bestimmung fallen und daher nicht von der Grundsteuer befreit werden können.

Die Grundsteuerpflicht bestünde auch unabhängig davon, ob die Ausgleichsflächen als Grundvermögen oder als landwirtschaftliches Vermögen bewertet werden würden.

Mit Schreiben vom **25. April 2014 beantragte die Bf die Vorlage der Beschwerde** an das Bundesfinanzgericht.

Der Vorlageantrag wurde damit begründet, dass die Argumentation in der Beschwerde im vollen Umfang aufrechterhalten werde.

Demnach seien bei Bauvorhaben der Bf auch in erheblichem Umfang Ausgleichs- bzw. Begleitflächen zu erwerben. Diese seien für den Bau und Betrieb der Straße zwingend erforderlich, wobei einzuräumen sei, dass der Ausnahmetatbestand des § 2 Z 9 lit. a GrStG diese Grundstücke nicht ausdrücklich benenne.

Aus Sicht der Bf sei - ergänzend - festzuhalten, dass die konkrete Bestimmung seit Jahrzehnten inhaltlich bzw. textlich unverändert belassen worden sei, wiewohl sich in dieser Zeit Bau und Betrieb von Bundesstraßen maßgeblich geändert hätten.

Zu eben diesen maßgeblichen Änderungen würden die diversen Ausgleichs- und Begleitflächen zählen, deren Erwerb und dem jeweiligen Zweck entsprechende Umgestaltung nunmehr zur Erlangung der Umweltverträglichkeit eines Vorhabens als zwingend erforderlich gesehen werden müsse.

Zum Zeitpunkt der Erlassung der Gesetzesbestimmung über die Befreiungstatbestände seien diese Begleitmaßnahmen weithin unbekannt gewesen, und hätten vom Gesetzgeber folglich auch nicht berücksichtigt werden können.

Insofern verfange auch das Argument nicht, die Flächen würden bloß "mittelbar" dem öffentlichen Verkehr dienen. In gleicher Weise, wie es erforderlich sei, Straßenkörper, Fahrbahn, Entwässerungsanlagen usw. (als rein "technische" Merkmale einer Straßenanlage) herzustellen, sei es für den rechtskonformen Bau und Betrieb zwingend erforderlich, die – für notwendig erachteten Begleitmaßnahmen zu realisieren.

Man könne folglich mit Recht von "ökologischen Merkmalen" einer Straße sprechen, die gegeben sein müssten, um diese betreiben zu können.

Bei den gegenständlichen Flächen handle es sich jedenfalls um solche, die jedweder landwirtschaftlichen Produktion entzogen seien und die ihren Zwecken entsprechend auch sonst keine Verwertung oder Nutzung erfahren würden.

2. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

Am 11. Juni 2014 wurde der Akt dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Die belangte Behörde nahm in ihrem Vorlagebericht dazu Stellung, indem sie ausführte, dass gemäß § 30 Abs. 1 Z 2 BewG auch landwirtschaftliche Flächen, deren Bewirtschaftung auf Grund naturschutzbehördlicher Auflagen eingeschränkt ist, dem landwirtschaftlichen Vermögen zuzurechnen seien.

Von der Grundsteuer gemäß § 2 Z 9 lit a) Grundsteuergesetz befreit seien nur jene Straßen, die dem öffentlichen Verkehr dienen würden, Wege, Plätze, Brücken, künstliche Wasserläufe, Häfen und Schienenwege, einschließlich der Seitengräben, Böschungen, Schutzstreifen, Schneedämme und auch der zwischen den Geleisen oder Fahrbahnen liegende Geländestreifen.

Als Voraussetzung für die Steuerbefreiung würde in § 4 GrStG die unmittelbare Benutzung des Steuergegenstandes genannt. Die Befreiung trete nur ein, wenn der Steuergegenstand für die in den §§ 2 und 3 bezeichneten Zwecken unmittelbar benutzt wird.

Im beschwerdegegenständlichen Fall wäre die Schaffung von „Ökologischen Ausgleichsflächen“ aufgrund einer behördlichen Auflage zur Erlangung der Umweltverträglichkeit zwingend erforderlich.

Der Steuergegenstand werde daher nicht für die in den §§ 2 und 3 GrStG bezeichneten Zwecke unmittelbar benutzt.

Daher komme die Befreiungsbestimmung § 2 Z 9 lit a) GrStG nicht zur Anwendung.

Die belangte Behörde beantragte daher, die Beschwerde aus den angegebenen Gründen als unbegründet abzuweisen.

Der gegenständliche Fall ist in der aktuell zuständigen Gerichtsabteilung seit 1. März 2018 anhängig.

Auf Grund des Finanz - Organisationsreformgesetzes ist die belangte Behörde nun nicht mehr das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel, sondern das Finanzamt Österreich.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf ist Eigentümerin der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft, die die Straße abc betreibt.

Die Bf ist ebenfalls Eigentümerin der dazu gehörigen sogenannten „Ökologischen Ausgleichsflächen“, die auf Grund behördlicher Auflagen angelegt werden müssen.

Dafür wurde mit Einheitswertbescheid in Form einer Nachfeststellung vom 1. Jänner 2014 zum selben Tag betreffend die Bf für den verfahrensgegenständlichen Grundbesitz zum einen der Einheitswert mit 1.300,- € gerundet nach § 25 BewG und zum anderen der Grundsteuermessbetrag festgestellt.

Dagegen richtet sich die gegenständliche Beschwerde, die von der belangten Behörde als unbegründet abgewiesen wurde.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund des eindeutigen Urkundeninhalts in Form des elektronisch vorgelegten Aktes nicht bestritten.

Demzufolge ist der Sachverhalt als erwiesen anzusehen.

Der Verfahrensgang vor dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel – das nunmehr nach dem Finanz - Organisationsreformgesetz das Finanzamt Österreich darstellt, sowie dem Bundesfinanzgericht ist durch die Bescheide, die Bescheidbeschwerden, die Beschwerdevereinscheidungen, den Vorlageantrag und schließlich Vorlage vor dem Bundesfinanzgericht evident.

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig bzw ergeben sich aus den nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der belangten Behörde nicht widerlegten Ausführungen der Beschwerdeführerin.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Rechtsgrundlagen

§ 22 BewG idF BGBl. I Nr. 63/2013

Nachfeststellung.

(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.*

§ 30 Abs. 1 Z 2 BewG idF BGBl. I Nr. 63/2013

Begriff des landwirtschaftlichen Vermögens

(1)

1. Zum landwirtschaftlichen Vermögen gehören alle Teile (insbesondere Grund und Boden, Gebäude, stehende und umlaufende Betriebsmittel, Nebenbetriebe und Sonder- und Obstkulturen) einer wirtschaftlichen Einheit, die dauernd einem landwirtschaftlichen Hauptzweck dient (landwirtschaftlicher Betrieb).

2. Z 1 gilt auch für landwirtschaftliche Flächen, deren Bewirtschaftung auf Grund naturschutzbehördlicher Auflagen eingeschränkt ist.

§ 1 GrStG 1955 idF BGBl. I Nr. 34/2010

Steuergegenstand.

(1) Der Grundsteuer unterliegt der inländische Grundbesitz. Grundbesitz ist:

- 1. Das land- und forstwirtschaftliche Vermögen (§§ 29 bis 50 des Bewertungsgesetzes 1955);*
- 2. das Grundvermögen (§§ 51 bis 56 des Bewertungsgesetzes 1955);*
- 3. das Betriebsvermögen, soweit es in Betriebsgrundstücken besteht (§ 60 des Bewertungsgesetzes 1955).*

(2) Steuergegenstände sind, soweit sie sich auf das Inland erstrecken:

- 1. Die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe (§§ 30, 46 und 48 bis 50 des Bewertungsgesetzes 1955). Den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben stehen die im § 60 Abs. 1 Z 2 des Bewertungsgesetzes 1955 bezeichneten Betriebsgrundstücke gleich;*
- 2. die Grundstücke (§ 51 des Bewertungsgesetzes 1955). Den Grundstücken stehen die im § 60 Abs. 1 Z 1 des Bewertungsgesetzes 1955 bezeichneten Betriebsgrundstücke gleich.*

§ 2 GrStG 1955 idF BGBl. I Nr. 34/2010

Befreiungen.

Keine Grundsteuer ist zu entrichten für:

...

9. a) die dem öffentlichen Verkehr dienenden Straßen, Wege, Plätze, Brücken, künstlichen Wasserläufe, Häfen und Schienenwege, einschließlich der Seitengräben, Böschungen, Schutzstreifen, Schneedämme und der zwischen den Gleisen oder Fahrbahnen liegenden Geländestreifen,

b) den dem Betrieb eines Flughafens des allgemeinen Verkehrs dienenden sowie den für den Flugsicherungsdienst benutzten Grundbesitz,

c) die fließenden Gewässer (Ströme und Flüsse einschließlich der Altwasser sowie Bäche), die deren Abfluß regelnden Sammelbecken und die im Eigentum des Bundes, eines Landes, einer Gemeinde oder eines Gemeindeverbandes stehenden Seen und Teiche,

d) die im Interesse der Ordnung und Verbesserung der Wasser- und Bodenverhältnisse unterhaltenen Einrichtungen der Gebietskörperschaften, der Wassergenossenschaften und der Wasserverbände sowie sonstige der wasserrechtlichen Bewilligung unterliegende Schutz- und Regulierungswasserbauten (§§ 41 bis 44 und 73 bis 97 des Wasserrechtsgesetzes 1959, BGBl. Nr. 215);

e) die Bestattungsplätze;

...

3.1.2. Rechtliche Würdigung

Gemäß § 2 Z 9 lit. a GrStG 1955 gibt es eine Steuerbefreiung für bestimmte Flächen:

Daher ist für die dem öffentlichen Verkehr dienende Straßen, Wege, Plätze, Brücken, künstlichen Wasserläufe, Häfen und Schienenwege, einschließlich der

Seitengräben, Böschungen, Schutzstreifen, Schneedämme und der zwischen den Gleisen oder Fahrbahnen liegenden Geländestreifen, keine Grundsteuer zu entrichten.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich bei der Liegenschaft der Bf um eine ökologische Ausgleichsfläche und keine dem öffentlichen Verkehr unmittelbar dienende Straße oder Fläche, die unter die Befreiungsbestimmung von § 2 Z 9 lit. a GrStG 1955 fällt.

Es handelt sich bei der streitgegenständlichen Fläche um eine ökologische Ausgleichsfläche, die in Erfüllung behördlicher Auflagen angelegt werden muss, die aber nicht unmittelbar den oben genannten Verkehrszwecken dient.

Die Bf führt zwar zutreffend aus, dass die gegenständliche Bestimmung des Grundsteuergesetzes inhaltlich unverändert geblieben ist, ohne den rechtlichen Weiterentwicklungen im Straßenbau Rechnung zu tragen, jedoch können nicht im Umkehrschluss automatisch im Sinne des Gesetzgebers ökologische Ausgleichsflächen, die nicht Teil einer öffentlichen Straße sind, sondern dieser nur mittelbar dienen, unter § 2 Z 9 lit. a GrStG subsumiert werden können. Daher gilt: Solange das Gesetz nicht geändert wurde, ist es in Gültigkeit und daher anzuwenden.

Mittlerweile gibt es dazu höchstgerichtliche Judikatur. In diesem Sinn haben auch eine Vielzahl von Erkenntnissen des Bundesfinanzgerichtes entschieden, insb. BFG vom 14.05.2020, RV/7103480/2018, das vom Verwaltungsgerichtshof zwar wegen unrichtiger Adressierung aufgehoben wurde – VwGH vom 27.11.2020, Ro 2020/16/0043 – jedoch in seiner inhaltlich abweisenden Entscheidung bestätigt wurde, weshalb das Erkenntnis des BFG im fortgesetzten Verfahren ein erneut abweisendes war, siehe dazu BFG vom 26.03.2021, RV/7100001/2021.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis zur selben Bf wie im gegenständlichen Fall Folgendes festgehalten:

„Gemäß § 2 Z 9 lit. a GrStG ist für die dem öffentlichen Verkehr dienenden Straßen, Wege, Plätze, Brücken, künstlichen Wasserläufe, Häfen und Schienenwege, einschließlich der Seitengräben, Böschungen, Schutzstreifen, Schneedämme und der zwischen den Gleisen oder Fahrbahnen liegenden Geländestreifen keine Grundsteuer zu entrichten.

§ 2 Z 9 lit. a GrStG zählt damit die einzelnen, dem öffentlichen Verkehr dienenden, von der Grundsteuer befreiten Flächen explizit auf. Auch die Revisionswerberin zieht nicht in Betracht, dass „ökologische Ausgleichsflächen“ unter einen dieser Begriffe subsumiert werden könnten.

In der expliziten Aufzählung einzelner Arten von Flächen unterscheidet sich der Tatbestand des § 2 Z 9 lit. a GrStG von jenem der lit. b leg. cit, der den dem Betrieb eines Flughafens des allgemeinen Verkehrs dienenden sowie den für den Flugsicherungsdienst benutzen Grundbesitz befreit und damit auf einen funktionellen Bezug zwischen einer Fläche und einem Betrieb oder einer Einrichtung abstellt.

Das von der Revision beabsichtigte Ergebnis der Befreiung „ökologischer Ausgleichsflächen“ nach § 2 Z 9 lit. a GrStG käme daher allenfalls im Wege einer analogen Anwendung eines einzelnen Tatbestandselementes des Befreiungstatbestandes auf solche Flächen in Betracht, was jedoch das Vorliegen einer planwidrigen Regelungslücke voraussetzte.

Eine solche planwidrige Regelungslücke des Gesetzgebers des § 2 Z 9 lit. a GrStG ist jedoch nicht erkennbar, zumal anhand der Feststellungen des Verwaltungsgerichtes eine ökonomische Nutzung der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft, wie sie die Revision ausschließt, nicht ausgeschlossen werden kann.“

In Bezug auf den gegenständlichen Sachverhalt handelt es sich bei der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft um eine solche ökologische Ausgleichsfläche.

Die Bf behauptet auch nicht, dass es eine dem öffentlichen Verkehr unmittelbar dienende Straße oder Fläche sei, die unter die Befreiungsbestimmung von § 2 Z 9 lit. a GrStG 1955 fällt.

Mit dem zitierten Erkenntnis vom 27. November 2020, Ro 2020/16/0043 und 004-4 hat der VwGH festgehalten, dass ökologische Ausgleichsflächen nicht unter die Befreiungsbestimmung des § 2 Z 9 lit. a GrStG fallen.

Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang auch – wie die belangte Behörde in ihrem Vorlagebericht zutreffend ausführte – dass die Befreiungsbestimmung des § 2 Z 1 lit. a GrStG gemäß § 4 Abs. 1 GrStG die unmittelbare Verwendung des Grundbesitzes für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch voraussetzt.

Dies liegt im gegenständlichen Fall gerade nicht vor, da der Besitz bzw. die Verwendung der Liegenschaft als „ökologische Ausgleichsfläche“ bestenfalls mittelbar als Verwendung für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch angesehen werden kann.

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG 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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, insb. mit der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.11.2020, Ro 2020/16/0043, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Demzufolge ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 20. Dezember 2021