



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw in W, vertreten durch GB, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer in M, vom 18. Dezember 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Ried im Innkreis vom 7. November 2001 betreffend Feststellung des Einheitswertes zum 1. Jänner 2000 (Nachfeststellung gem. § 22 Abs. 1 BewG) des Betriebsgrundstückes Grst.Nr. x, Grundbuch V, in W, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die im angefochtenen Bescheid getroffenen Feststellungen bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 15. Juli 1998 gründeten RK als persönlich haftender Gesellschafter (Komplementär) sowie Ing. TW, JG und AK als Kommanditisten die Bw (Bw) in der Rechtsform einer Kommanditerwerbsgesellschaft.

Nach § 3 des Gesellschaftsvertrages wurde der Gegenstand des Unternehmens wie folgt beschrieben:

- a) Zucht, Aufzucht, Training und Ausbildung von Pferden.
- b) Freizeitreiten, bzw. Organisation auf ausgebildeten Pferden unter Aufsicht eines ausgebildeten Führers.
- c) Handel mit Pferden und Pferdezubehör sowie begleitende Marketingaktivitäten.
- d) Teilnahme an div. nationalen und internationalen Meisterschaften und Organisation solcher Veranstaltungen bzw. Organisation der Teilnahme bei solchen Veranstaltungen.

Die Bw erwarb mit Kaufvertrag vom 12. Februar 1999 von A und J K (Eltern des Komplementärs) das neu gebildete Grundstück x im Ausmaß von 3.972 m² und errichtete darauf noch im Jahr 1999 eine Reithalle. Laut Bauplan umfasst das 70 Meter lange L-förmige Gebäude neben der 45 Meter langen und 22 Meter breiten Reithalle eine 30 Meter lange und 15 Meter breite Pferdeunterkunft mit 23 Pferdeboxen, ein 78 m² großes Futterlager, zwei Aufenthaltsräume mit einer Größe von 41 m² und 29 m² sowie sonstige Nebenräume.

Für diesen Grundbesitz der Bw erließ das Finanzamt am 7. November 2001 im Wege der Nachfeststellung einen **Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 2000**. Mit diesem Bescheid wurde der Steuergegenstand als Betriebsgrundstück festgestellt und als Geschäftsgrundstück bewertet. Der Einheitswert wurde in Höhe von S 832.000.- und der gemäß AbgÄG 1982 um 35% erhöhte Einheitswert mit S 1,123.000.- festgestellt. Die Zurechnung erfolgte an die Berufungswerberin.

Gegen diesen Bescheid erhob der Verteter der Bw **Berufung**. Er beantragte die Einstufung des gegenständlichen Grundstückes als landwirtschaftlich genutzte Fläche und die entsprechende Herabsetzung des Einheitswertes. Das Projekt Reithalle sei ein Gemeinschaftsprojekt dreier Landwirte, die dieses Projekt gemeinsam landwirtschaftlich nutzten. Aus den beigelegten Unterlagen der oberösterreichischen Landesregierung gehe hervor, dass die land- und forstwirtschaftliche Nutzung überwiege. Die Förderzusage der Agrarabteilung der OÖ. Landesregierung bestätige diese landwirtschaftliche Nutzung. Die Förderrichtlinien der Ziel5b-Regionalförderung richte sich zur Gänze an Landwirte und deren gemeinschaftliche Projekte im Rahmen der Landwirtschaft.

In einer Beilage waren die landwirtschaftliche Betriebsgröße und die Großvieheinheiten der an der Bw beteiligten Landwirte (Kommanditisten) angegeben. Demnach entfiel auf Ing. TW eine landwirtschaftlich genutzte Fläche von 3,2 ha (5 Großvieheinheiten), auf AK eine solche von 9 ha (15 Großvieheinheiten) und auf JG eine solche von 3 ha (5 Großvieheinheiten).

Aus dem beigelegten Schreiben der OÖ. Landesregierung vom 21. Oktober 1998 war ersichtlich, dass vorbehaltlich der verfügbaren EU-, Bundes- und Landesmittel der Bw folgende Förderung in Aussicht gestellt wurde:

Zuschuss von 40% der anererkennungsfähigen Kosten für alle gemeinschaftlich finanzierten Maßnahmen des vorgelegten Projektes laut Antrag, wobei Geschäftsführerentschädigungen und Grundankäufe als nicht förderbar bezeichnet wurden;

Zuschuss von 30% der anererkennungsfähigen Kosten für die Errichtung von Gästepferdeboxen;

Die maximalen Zuschüsse innerhalb von 3 Jahren wurden mit 1,3 Millionen S begrenzt.

In dem der Berufung ebenfalls beigelegten agrartechnischer **Befund samt Gutachten des Amtes der OÖ. Landesregierung** vom 15. Jänner 1998 betreffend die Errichtung einer Pferdeunterkunft mit Reitflächen und Heulager wurde ausgeführt, dass A und J K (Eltern des Komplementärs) Besitzer einer Liegenschaft von 10 ha (davon 9 ha Wiesen, der Rest Wald) seien. Seit 3 Jahren führten sie ihre Landwirtschaft als Pferdezuchtbetrieb und hielten mittlerweile 11 Pferde, welche im ehemaligen Kuhstall und im Stadel untergebracht seien. Die Räumlichkeiten über den Stallungen bzw. im Stadel dienten als Futterlagerräume. Die landwirtschaftlichen Maschinen und Geräte seien in einer Garage untergebracht. Es herrschten knappe räumliche Verhältnisse. Um den Pferdezuchtbetrieb auch in Zukunft wirtschaftlich führen zu können, beabsichtigten die Antragsteller gemeinsam mit ihrem Sohn, den Pferdebestand auf 25 Tiere aufzustocken und gleichzeitig Wiesenflächen im Ausmaß von 3 bis 4 ha zur Sicherung der Futtergrundlagen in Pacht zu nehmen. Da unmittelbar bei der Hofstatt zu wenig Platz sei, beabsichtigten sie, eine Reithalle mit Futterlager und Pferdeeinstellplätzen in einer Entfernung von ca. 250m von ihrem Anwesen zu errichten.

Im anschließenden Gutachten bestätigte der Amtssachverständige, dass die geplante Reithalle für die Bestandsaufstockung des Pferdezuchtbetriebes ein notwendiges Bauwerk darstelle und daher die Voraussetzungen für seine Errichtung im gewidmeten Grünland gegeben seien.

Das Finanzamt legte die Berufung sowie die betreffenden Einheitswertakten am 17. Jänner 2002 der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vor. Da die Berufung zum 1. Jänner 2003 noch unerledigt war, ging die Zuständigkeit zur Entscheidung nach § 260 BAO in Verbindung mit § 323 Abs.10 BAO (in der Fassung nach dem AbgRmRefG BGBl I 2002/97) auf den unabhängigen Finanzsenat über.

Der zuständige Referent des unabhängigen Finanzsenates ersuchte den landwirtschaftlichen Amtssachverständigen Dipl.Ing S um eine Stellungnahme und die Ermittlung des Verhältnisses der landwirtschaftlichen Tätigkeiten der Bw im Vergleich zu ihren gewerblichen Tätigkeiten.

Zu diesem Zweck führte der **Amtssachverständige** am 29.10.20003 einen

Lokalaugenschein durch. Dabei machte der Komplementär der Bw in der an diesem Tag aufgenommenen Niederschrift folgende Angaben: Auf dem berufungsgegenständlichen Grundstück befinden sich eine Reithalle (23 mal 45 m), ein Pferdestall (23 Boxen und Nebenräume) und ein Sozialtrakt, bestehend aus Reiterstüberl, Sanitäranlagen, Praktikantenzimmer, Büro und einer Wohnung, die von JG bewohnt werde. Von den 23 Pferdeboxen seien durchschnittlich 14 mit Pensions- bzw. Gästepferden belegt, weitere 6 eingestellte Pferde (davon 2 Zuchtstuten und ein Deckhengst) stünden im Eigentum von JG und in den restlichen 3 Boxen seien Pferde von Ing. TW eingestellt. Zur Betreuung der Pferde würden Praktikanten beschäftigt. Etwa die Hälfte des benötigten Grünfutters werde auf Eigenflächen der Kommandisten angebaut (Ing. TW 3,2 ha, JG 3 ha, AK 2 ha). Der Rest und Kraftfutter werde

zugekauft. Die beiden Zuchtstuten und der Deckhengst würden zur Pferdezucht verwendet. Frau JG sei Reitlehrerin und gebe Reitunterricht. Das Reiterstüberl mit einem Getränkeautomaten der Brauerei R diene als Aufenthaltsraum für die Reiter. Alle Erträge aus der Pferde-einstellung, Zucht und Reitunterricht fließen der Bw zu. Die einzelnen Gesellschafter entnehmen aus der KEG entsprechend den erbrachten Leistungen

Bei genauer Betrachtung des Betriebes, welcher sich zur Zeit des Lokalausweises noch im Aufbau befand, stellte der landwirtschaftliche Amtssachverständige fest, dass die landwirtschaftlichen Tätigkeiten wie Pferdezucht und Pensionstierhaltung gegenüber den gewerblichen Tätigkeiten wie Erteilen von Reitunterricht, Organisation und Beaufsichtigen von Ausritten, Pferdehandel und Organisation von Meisterschaften und ähnlichen Veranstaltungen von untergeordneter Bedeutung seien. Zudem verfüge die KEG auch nicht über ausreichende Futterflächen, da eine aliquote Anrechnung der landwirtschaftlichen Nutzflächen der beteiligten Landwirte auf die Vieheinheiten nicht möglich sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 30 Abs.1 Z.1 BewG 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 Abs. 3 leg. cit. gilt die Zucht und das Halten von Tieren als landwirtschaftlicher Betrieb, wenn zur Tierzucht oder Tierhaltung überwiegend Erzeugnisse verwendet werden, die im eigenen landwirtschaftlichen Betrieb gewonnen worden sind.

Gemäß Abs. 5 leg. cit. gilt die Zucht oder das Halten der in Abs. 7 genannten Tiere als landwirtschaftlicher Betrieb, wenn, bezogen auf die reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche dieses Betriebes (Abs.6)

für die ersten 10 ha nicht mehr als 8

für die nächsten 10 ha nicht mehr als 6

für die nächsten 10 ha nicht mehr als 4

für die nächsten 10 ha nicht mehr als 3

für die nächsten 10 ha nicht mehr als 2

Vieheinheiten (Abs. 7) und für die restliche reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche nicht mehr als 1,5 Vieheinheiten je Hektar im Wirtschaftsjahr durchschnittlich erzeugt oder gehalten werden. Wird jedoch dieser Höchststand nachhaltig überschritten, so ist hinsichtlich des gesamten Tierbestandes das Vorliegen eines gewerblichen Betriebes anzunehmen. Für die Anzahl der zulässigen Vieheinheiten und für die Ermittlung der reduzierten landwirtschaft-

lichen Nutzfläche ist das Gesamtausmaß der vom Betrieb aus bewirtschafteten Flächen maßgebend; zugepachtete Flächen sind miteinzubeziehen, verpachtete auszuschließen.

Gemäß Abs. 7 leg. cit. werden die Vieheinheiten nach dem zur Erreichung des Produktionszieles erforderlichen Futterbedarf bestimmt. Für die Umrechnung der Tierbestände in Vieheinheiten (VE) gilt für Pferde folgender Schlüssel:

Fohlen, Jungpferde bis ein Jahr 0,35 VE,

Jungpferde bis drei Jahre, Kleinpferde 0,6 VE,

andere Pferde über drei Jahre 0,8 VE

Gemäß Abs. 8 leg. cit. gilt als landwirtschaftlicher Nebenbetrieb ein Betrieb, der dem landwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist.

Gemäß § 60 Abs. 1 BewG ist Betriebsgrundstück im Sinne dieses Bundesgesetzes der zu einem gewerblichen Betrieb gehörige Grundbesitz, soweit er, losgelöst von seiner Zugehörigkeit zu dem gewerblichen Betrieb,

1. zum Grundvermögen gehören würde oder
2. einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bilden würde.

Gemäß Abs. 4 leg. cit sind Betriebsgrundstücke im Sinne des Abs. 1 Z. 1 wie Grundvermögen, Betriebsgrundstücke im Sinne des Abs. 1 Z. 2 wie land- und forstwirtschaftliches Vermögen zu bewerten.

Gemäß § 59 Abs.1 Z.6 BewG bilden insbesondere alle Wirtschaftsgüter, die offenen Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften und ähnlichen Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind, einen gewerblichen Betrieb, wenn diese ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben.

Da die Gesellschafter der Bw als Unternehmer anzusehen sind, gehört der berufungsgegenständliche Grundbesitz jedenfalls zum Betriebsvermögen der Bw. Er wurde daher im angefochtenen Bescheid richtig als Betriebsgrundstück bezeichnet.

Als Betriebsgrundstück kann dieses Grundstück nur dann wie land- und forstwirtschaftliches Vermögen bewertet werden, wenn es losgelöst von seiner Zugehörigkeit zu dem gewerblichen Betrieb (der KEG) einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bilden würde. Ob es einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bilden würde, ist ausschließlich an Hand des Bewertungsgesetzes zu überprüfen.

Die in der Berufung vorgebrachte Begründung, wonach die Förderzusage der Agrarabteilung der OÖ. Landesregierung die landwirtschaftliche Nutzung bestätige und sich die Förderrichtlinien der Ziel5b-Regionalförderung zur Gänze an Landwirte und deren gemeinschaftliche

Projekte im Rahmen der Landwirtschaft richten, ist hingegen für eine land- und forstwirtschaftliche Bewertung ohne Belang.

Die Pferdezucht und die Pensionstierhaltung gilt nach § 30 Abs. 3 BewG als landwirtschaftlicher Betrieb, wenn zur Tierzucht oder Tierhaltung überwiegend Erzeugnisse verwendet werden, die im eigenen landwirtschaftlichen Betrieb gewonnen worden sind. Werden nicht überwiegend Erzeugnisse des eigenen Betriebes verwendet, so ist bewertungsrechtlich von einem gewerblichen Betrieb auszugehen; und zwar unabhängig davon, ob die für die Tierhaltung notwendigen Gebäude mit EU- Förderungsmitteln (die ausschließlich Landwirten zustehen) errichtet wurden oder ob die Erteilung der Baubewilligung für die gegenständliche Reithalle von einer land- und forstwirtschaftlichen Nutzung abhängig war.

Ob die Futtermittelgrundlage nach § 30 Abs. 3 BewG gegeben ist, richtet sich nach Abs. 5 dieser Gesetzesstelle. Unterstellt man eine Pferdehaltung von 23 Pferden (älter als 3 Jahre), so entspricht dies 18,4 Vieheinheiten. Um die dafür notwendige Futtermittelgrundlage zu gewährleisten, sind ca. 30 ha landwirtschaftliche Nutzfläche notwendig. Tatsächlich besitzt die Bw lediglich 0,4 ha eigene Fläche. Die landwirtschaftlichen Nutzflächen der Kommanditisten können dabei nicht - wie der Vertreter der Bw meint - ohne weiteres der Bw zugerechnet werden. Denn die Kommanditisten haben jeweils eigene land- und forstwirtschaftliche Betriebe, die unabhängig von der Qualifizierung des Betriebes der Bw auch als eigene land- und forstwirtschaftliche Betriebe zu bewerten sind. Die Verpachtung der landwirtschaftlichen Nutzflächen der Kommanditisten an die Bw wurde bisher nicht behauptet, weshalb diese Flächen bei der Beurteilung des Vorhandenseins einer ausreichenden Futtermittelgrundlage nicht einbezogen werden können.

Doch selbst dann, wenn man diese Flächen einbezieht, ist nach der oben zitierten Gesetzesstelle die Futtermittelgrundlage nicht ausreichend. Dies bestätigt auch der Komplementär der Bw in der am 29.10.2003 aufgenommenen Niederschrift, wo er angibt, dass etwa die Hälfte des benötigten Grünfutters und das Kraftfutter zugekauft werde.

Bereits aus diesem Grund kann der berufungsgegenständliche Grundbesitz nicht wie land- und forstwirtschaftliches Vermögen bewertet werden.

Daneben werden von der Bw folgende Dienstleistungen bzw. Tätigkeiten ausgeübt, die unabhängig von einer ausreichenden Futtermittelgrundlage als gewerbliche Tätigkeiten gelten: Erteilen von Reitunterricht, Organisation und das Beaufsichtigen von Ausritten, Pferdehandel, Organisation von Meisterschaften und ähnlichen Veranstaltungen.

Werden nun in einem Betrieb sowohl landwirtschaftliche Tätigkeiten als auch gewerbliche Tätigkeiten ausgeübt, so gilt dieser Betrieb nach § 30 Abs.8 BewG nur dann als landwirt-

schaftlicher Betrieb, wenn die gewerblichen Tätigkeiten dem landwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist. Das bedeutet, dass die gewerblichen Tätigkeiten gegenüber den landwirtschaftlichen Tätigkeiten untergeordnet sein müssen. Entsprechen die gewerblichen Dienstleistungen und Tätigkeiten an Umfang und wirtschaftlicher Bedeutung den eigentlichen landwirtschaftlichen Tätigkeiten oder überwiegen sie diese, so kommt eine Bewertung als landwirtschaftlicher Betrieb nicht in Frage. Da der landwirtschaftliche Amtssachverständige anlässlich des Lokalausweises festgestellt hat, dass die grundsätzlich landwirtschaftlichen Tätigkeiten wie Pferdezucht und Pensionstierhaltung gegenüber den gewerblichen Tätigkeiten wie Erteilen von Reitunterricht, Organisation und Beaufsichtigen von Ausritten, Pferdehandel und Organisation von Meisterschaften und ähnlichen Veranstaltungen von untergeordneter Bedeutung seien, kann der berufungsgegenständliche Grundbesitz auch aus diesem Grund nicht wie land- und forstwirtschaftliches Vermögen bewertet werden.

Aus den angeführten Gründen war die Berufung daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 4. Mai 2005