



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X-Verbandes in Adresse, vertreten durch Fuchs/Mayer Revisions- und Wirtschaftstreuhand Ges.m.b.H. in 4020 Linz, Weißenwolfstraße 1, vom 6. März 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 9. Februar 2007 betreffend

1. gemäß § 295 BAO abgeänderte Feststellung des Einheitswertes (Wertfortschreibung gem. § 21 Abs. 1 Z. 1 BewG) des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes in T, Einlagezahl 000 teilweise, KG T, zum 1. Jänner 2002,
 2. Grundsteuermessbetrag zum 1. Jänner 2002 (Fortschreibungsveranlagung) und
 3. Beiträge und Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben für das Jahr 2002
- entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der X-Verband (Berufungswerber) ist grundbücherlicher Alleineigentümer der Liegenschaft Einlagezahl 000, Grundbuch T (Gut) mit einer Gesamtfläche von 9 ha 27 a 6 m². Von dieser Fläche wurden 8 ha 90 a 50 m² als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb (berufungsgegenständlicher Grundbesitz) bewertet.

Mit **Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2002 vom 21. Juni 2002** nahm das Finanzamt Grieskirchen betreffend den berufsgegenständlichen Grundbesitz eine Wertfortschreibung nach § 21 Abs. 1 Z 1 BewG vor und stellte den Einheitswert in Höhe von

6.700 Euro fest.

In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass die Fortschreibung erforderlich war, weil ein Abverkauf erfolgt sei und weil eine Änderung in der Nutzungsart der land- und forstwirtschaftlichen Flächen eingetreten sei.

Mit **Grundsteuermessbescheid zum 1. Jänner 2002** (Fortschreibungsveranlagung) vom **21. Juni 2002** wurde der Grundsteuermessbetrag mit Euro 0,00 festgesetzt. In dem zuletzt davor erlassenen Grundsteuermessbescheid zum 1. Jänner 1999 (Fortschreibungsveranlagung) wurde der Grundsteuermessbetrag mit Schilling 0 festgesetzt.

In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass der Grundsteuermessbescheid in Hinblick auf die Feststellung des Einheitswertes zu erlassen war.

Mit **gemäß § 295 abgeänderten Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2002 vom 9. Februar 2007** stellte das Finanzamt Grieskirchen Wels den Einheitswert wiederum in Höhe von 6.700 Euro fest. In der Begründung zu diesem Bescheid wurde u.a. ausgeführt: Die Änderung gemäß § 295 Abs. 3 war erforderlich, weil ein anderer Bescheid, von dem der Spruch dieses Bescheides abhängt, abgeändert, aufgehoben oder erlassen wurde. Gemäß § 8 GrStG ist land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundbesitz auch dann steuerpflichtig, wenn er einem der in § 2 bezeichneten Zwecke unmittelbar dient. Im gegenständlichen Fall wurde eine Grundsteuerbefreiung zu Unrecht ausgesprochen. Auch gibt es keine Befreiung von den Beiträgen für land- und forstwirtschaftlichen Betriebe.

Mit dem gleichzeitig erlassenen **Grundsteuermessbescheid zum 1. Jänner 2002** (Fortschreibungsveranlagung) vom 9. Februar 2007 wurde der Grundsteuermessbetrag mit Euro 11,94 festgesetzt.

Mit dem ebenfalls am 9. Februar 2007 erlassenen Bescheid betreffend Beiträge und Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben für das Jahr 2002 wurden diese mit 11,94 Euro festgesetzt.

Mit Eingabe vom 7. März 2007 erhob der abgabepflichtige Verband durch seinen Vertreter **Berufung** gegen den Bescheid über die Beiträge und Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben.

Er wandte sich gegen die Nichtanerkennung der Einschränkung der Steuerbefreiung nach § 8 Abs. 2 Z 1 GrStG in Verbindung mit § 8 Abs. 1 GrStG und beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides sowie die Zuerkennung der Steuerbefreiung nach § 8 GrStG.

In der Begründung legte der Vertreter dar, dass der berufungsgegenständliche Grundbesitz nach Ansicht des berufenden Verbandes Lehr- und Versuchszwecken diene und der Grundbesitz deshalb nach § 8 Abs. 2 lit. a GrStG nicht unter die Einschränkung der Steuerbefreiung nach § 8 Abs. 1 GrStG falle. Die Einrichtung Hof T des berufenden Verbandes sei nach dem

Oö. Behindertengesetz gemäß § 10 als Eingliederungshilfe anerkannt. Diese Einrichtung habe unter anderem die Aufgabe den jugendlichen, behinderten Klienten eine berufliche Anlehre in verschiedenen Arbeitsbereichen zu vermitteln. Ziel sei es, nach einer Lehrzeit von bis zu 3 Jahren die behinderten Klienten am ersten Arbeitsmarkt vermitteln zu können. Einer dieser Arbeitsbereiche sei die Ausbildung in der Landwirtschaft, wo die behinderten Klienten die Handhabung mit Maschinen und Geräten auf landwirtschaftlichen Flächen erlernen und verschiedenste Arbeiten durchführen. Durch diese Ausbildung im landwirtschaftlichen Bereich sei es möglich, diese Klienten als Grünraumpfleger, Forstarbeiter etc. unter anderem auf landwirtschaftlichen Gutshöfen, Gärtnereien oder an die Bundesforste zu vermitteln.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 21. August 2007 wies das Finanzamt Grieskirchen Wels die Berufung als unbegründet ab.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Feststellung laut Antrag erfolgt sei. Der Eigentümer der gegenständlichen Liegenschaft sei als mildtätig anzusehen und betreibe einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in der Gemeinde T. Man verfüge über 7,7162 ha landwirtschaftliche Nutzfläche und 1,1888 ha Wald. Laut Erklärung vom 11.4.2007 gebe es keine Zupachtungen, keine Verpachtungen und auch keinen Tierbestand. Der Liegenschaftseigentümer bewirtschafte rund zehn Kilometer entfernt in der Gemeinde S einen landwirtschaftlichen Betrieb mit einer reduzierten landwirtschaftlichen Nutzfläche von insgesamt 28,1787 ha. Bisher seien zwei wirtschaftliche Einheiten unterstellt worden, obwohl in beiden Betrieben lt. Begründung zur Berufung Klienten im Sinn des § 10 des Behindertengesetzes (Berufliche Eingliederung) im Form einer Anlehre dahingehend ausgebildet würden, mit landwirtschaftlichen Maschinen und Geräten umzugehen und verschiedene Arbeiten durchzuführen um nach einer Lehrzeit von bis zu drei Jahren als Grünraumpfleger, Forstarbeiter usw. auf landwirtschaftlichen Gutshöfen, Gärtnereien oder an die Bundesforste vermittelt werden zu können. Nach Meinung des berufenden Verbandes müsse aufgrund dieser Anlehre die Befreiung gem. § 8 Abs. 2 Zif. 1 GrStG zustehen, auch wenn gemäß § 8 Abs. 1 GrStG land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundbesitz auch bei Nutzung für mildtätige Zwecke steuerpflichtig sei. Beim Vorliegen von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben sei aber von einer gewissen Marktorientierung und Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr auszugehen, wofür keine Grundsteuerbefreiungen vorgesehen seien. Dies sei auch die Begründung für die flächenmäßige Begrenzung mit 10 ha beim § 8 (2) 1 GrStG. Unter Lehrzwecke im Sinn des Gesetzgebers seien deshalb auch nur solche landwirtschaftliche Ausbildungsstätten wie landwirtschaftliche Fachschulen zu verstehen, welche Lehrgänge mit Abschlusszeugnissen anbieten. Zweck der Befreiung sei es, den notwendigerweise meist relativ hohen Stand an Gebäuden und Betriebsmitteln grundsteuerfrei zu halten. Es könne

daher aus den obigen Gründen im gegenständlichen Fall keine Grundsteuerbefreiung ausgesprochen werden.

Mit Eingabe vom 11. September 2007 **beantragte** der berufende Verband durch seinen Vertreter die **Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz**.

Er brachte ergänzend zur Berufung vor, dass der berufende Verband über mehrere Einrichtungen im Bundesland verfüge. Als Träger der Behinderteneinrichtungen habe er nach § 10 Oö. Behindertengesetz die Aufgabe, die Klienten auszubilden. Von der OÖ. Landesregierung sei jede Einrichtung als selbstständige Ausbildungsstätte anerkannt worden. Die Ausbildung der behinderten Klienten erfolge mit den Betreuern der jeweiligen Ausbildungsstätte auf dem dafür vorgesehenen Grundbesitz. Die Einrichtungen würden dezentral geführt und hätten einen eigenständigen, eigenverantwortlichen Wirkungsbereich. Lediglich das Rechnungswesen werde zentral am Sitz des berufenden Verbandes geführt, wobei auch dort eine Differenzierung in der Buchhaltung erfolge. Dies sei aufgrund der Finanzierung notwendig und begründe sich auch auf der Eigenständigkeit der jeweiligen Einrichtung. Auf Hof T liege der Schwerpunkt in der Bewirtschaftung des Waldes sowie der Obstkultur. Die Klienten würden mit den dafür notwendigen Maschinen und Geräten am eigenen landwirtschaftlichen Grund ausgebildet. Die Annahme des Finanzamtes, dass die beiden Einrichtungen Hof T und Hof S eine gemeinsame Einrichtung darstellen, entspreche nicht den Tatsachen. Beide Einrichtungen seien zwei eigenständige Betriebe unter einer getrennten, selbstständigen Leitung, sodass ein Zusammenfassen nicht richtig sei.

Auch könne nicht von einer gewissen Marktorientierung und Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr ausgegangen werden, da ein Vergleich zwischen einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb mit dem Hof T nicht zielführend sei. Der primäre Zweck des Hofes T liege in der Ausbildung von behinderten Menschen und nicht an der Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr. Der Vergleich der Abgabenbehörde erster Instanz verkenne die reale Ist-Situation.

Mit Vorlagebericht vom 8. Oktober 2007 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Angefochtene Bescheide

Dem Wortlaut nach richtet sich die gegenständliche Berufung lediglich gegen den Bescheid über die Beiträge und Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben. Inhaltlich richtet sich die gegenständliche Berufung gegen die Nichtanerkennung der bis zum 1. Jänner 2002 gewährten Grundsteuerbefreiung (nach § 8 GrStG).

Da das Finanzamt die bisher gewährte Grundsteuerbefreiung im gemäß § 295 abgeänderten Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2002 vom 9. Februar 2007 nicht mehr anerkannt hat, betrachtete das Finanzamt diesen Bescheid auch in der Berufungsvorentscheidung vom 21. August 2007 als angefochtenen Bescheid (auch wenn sich die Berufung dem Wortlaut nach gegen den Bescheid über die Beiträge und Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben gerichtet hat).

Für die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sich die Berufung richtet, schreibt die BAO keine bestimmte Form vor. Entscheidend ist, ob aus dem gesamten Inhalt der Berufung hervorgeht, wogegen sie sich richtet (s. Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, Anm. 4 und 5 zu § 250 und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Aus dem Inhalt der Berufung geht hervor, dass sie sich gegen die nicht mehr gewährte Grundsteuerbefreiung richtet. Da das Finanzamt die Aberkennung der Grundsteuerbefreiung im gemäß [§ 295 BAO](#) abgeänderten Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2002 vom 9. Februar 2007 festgestellt und begründet hat, richtet sich die Berufung jedenfalls auch gegen diesen Bescheid (erstangefochtener Bescheid). In der Berufungsvorentscheidung vom 21. August 2007 geht das Finanzamt ebenfalls davon aus, dass sich die Berufung gegen diesen Bescheid richtet.

Darüber hinaus richtet sich die Berufung nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch gegen den Grundsteuermessbescheid zum 1. Jänner 2002 vom 9. Februar 2007 (zweitangefochtener Bescheid) und den Bescheid über Beiträge und Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben für das Jahr 2002 vom 9. Februar 2007 (drittangefochtener Bescheid). Zur Begründung wird darauf verwiesen, dass die Grundsteuer im Grundsteuermessbescheid festgesetzt wird und daher letztlich in diesem Bescheid über das Bestehen oder Nicht-Bestehen einer Grundsteuerbefreiung entschieden wird, auch wenn dieser Bescheid ein abgeleiteter Bescheid des Einheitswertfeststellungsbescheides zum 1. Jänner 2002 vom 9. Februar 2007 ist.

Der drittangefochtene Bescheid wurde in der Berufung ausdrücklich als angefochtener Bescheid bezeichnet und ist ein abgeleiteter Bescheid des Grundsteuermessbescheides zum 1. Jänner 2002 vom 9. Februar 2007.

Da der zweitangefochtene und der drittangefochtene Bescheid abgeleitete Bescheide des Feststellungsbescheides zum 1. Jänner 2002 vom 9. Februar 2007 sind, sind sie als solche - unabhängig von einer Entscheidung der Rechtsmittelbehörde - entsprechend der Änderung oder Aufhebung des erstangefochtenen Bescheid gemäß § 295 BAO abzuändern oder aufzuheben.

Erlassung eines gemäß § 295 BAO abgeänderten Feststellungsbescheides

Nach § 295 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) ist ein Bescheid, welcher von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben.

Die Erlassung eines gemäß § 295 BAO abgeänderten Feststellungsbescheides setzt voraus, dass ein Grundlagenbescheid erlassen wurde, welcher eine Feststellung enthalten muss, die dem abzuändernden Bescheid zugrunde zu legen ist.

Im berufungsgegenständlichen Fall wird die Erlassung des gemäß § 295 BAO abgeänderten Feststellungsbescheides damit begründet, dass eine Grundsteuerbefreiung zu Unrecht ausgesprochen wurde. Die Feststellung, dass die bisher gewährte Grundsteuerbefreiung nicht mehr zusteht, wurde aber nicht in einem dem angefochtenen Bescheid zugrundeliegenden Bescheid getroffen, sondern im angefochtenen abgeänderten Feststellungsbescheid selbst. Der Grundsteuermessbescheid, mit welchem der Grundsteuermessbetrag festgesetzt wurde, ist kein Grundlagenbescheid für den Einheitswertfeststellungsbescheid, sondern es ist genau umgekehrt: der Einheitswertfeststellungsbescheid ist der Grundlagenbescheid für den Grundsteuermessbescheid. Die im Einheitswertfeststellungsbescheid getroffenen Feststellungen sind dem Grundsteuermessbescheid zugrunde zu legen. Der Grundsteuermessbescheid wiederum ist der Grundlagenbescheid für den Bescheid über Beiträge und Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben.

Aus diesen Ausführungen ergibt sich, dass kein Grundlagenbescheid vorhanden war, welcher die Abgabenbehörde erster Instanz dazu berechtigt hätte, den erstangefochtenen Bescheid (gemäß § 295 abgeänderten Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2002 vom 9. Februar 2007) zu erlassen. Dieser Bescheid war daher ersatzlos aufzuheben.

Der letzte davor erlassene Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2002 vom 21. Juni 2002 (Wertfortschreibung nach § 21 Abs. 1 Z 1 BewG) gehört damit wiederum dem Rechtsbestand an.

Mit der Aufhebung des Einheitswertfeststellungsbescheides zum 1. Jänner 2002 vom 9. Februar 2007 (erstangefochtenen Bescheid) war auch dem zweitangefochtenen und dem drittangefochtenen (als abgeleitete Bescheide des Einheitswertfeststellungsbescheides) die Grundlage entzogen, weshalb auch diese Bescheide ersatzlos aufzuheben waren.

Grundsteuerbefreiung des land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundbesitzes

Nach [§ 8 Abs. 1 Grundsteuergesetz 1955](#) (GrStG 1955) ist land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundbesitz auch dann steuerpflichtig, wenn er einem der in § 2 bezeichneten Zwecke unmittelbar dient.

Nach Abs. 2 leg. cit. gilt die Einschränkung der Steuerbefreiung nach Abs. 1 Z. 1 nicht für land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundbesitz, der Lehr- oder Versuchszwecken dient und dessen Fläche 10 Hektar nicht übersteigt.

Strittig ist im berufungsgegenständlichen Fall auch die Frage, ob die „begünstigte“ Fläche von höchstens 10 Hektar überschritten wurde. Dazu ist auf die Feststellungen des angefochtenen Bescheides zu verweisen. Demnach wurden 8 ha 90 a 50 m² als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb (berufungsgegenständlicher Grundbesitz) bewertet. Diese Fläche fällt noch unter die Begünstigung des § 8 Abs. 2 Z. 1 GrStG. Vertritt das Finanzamt die Ansicht, dass die Flächen der Betriebe Hof T und Hof S eine einzige wirtschaftliche Einheit darstellen, so hätte es für beide Betriebe einen einzigen Einheitswert feststellen müssen. Da das Finanzamt aber zwei eigene Einheitswerte festgestellt hat, wird es dem berufenden Verband die Begünstigung des § 8 Abs. 2 Z. 1 GrStG (unabhängig von der gegenständlichen Bescheidaufhebung) nicht verwehren können.

Linz, am 28. Februar 2012