



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steuerer und die weiteren Mitglieder Dr. Gerhild Fellner, Prok. Bernd Feldkircher und Mag. Michael Kühne über die Berufung der Stiftung Bw, vertreten durch Hepberger, Steuerberatung GmbH, 6710 Nenzing, Schulstraße 36, vom 18. Juli 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 26. Juni 2012 betreffend Abweisung eines Antrages auf Wertfortschreibung (§ 193 BAO) nach der am 10. Oktober 2013 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin brachte durch ihren steuerlichen Vertreter einen Antrag auf Wertfortschreibung hinsichtlich einer als Golfplatz verwendeten Grundstücksfläche ein. Der Einheitswertbescheid vom 7.9.2011 (Anm.: Nachfeststellung) führe zu einer Substanzsteuer, die in keinem Verhältnis zum erzielbaren Ertrag stehe. Unbebaute Grundstücke seien mit dem gemeinen Wert zu bewerten, wobei die Verhältnisse zum Hauptfeststellungszeitpunkt, das sei der 1.1.1973 maßgeblich wären. Aus heutiger Sicht sei es aber sehr schwer den gemeinen Wert zum 1.1.1973 zu ermitteln, weshalb der Ansatz über den Ertragswert erfolgen solle. Auch das Bewertungsgesetz orientiere sich bei landwirtschaftlichen Grundstücken am Ertragswert.

Die Berufungswerberin rechnete den erzielbaren Pachtertrag auf das Jahr 1973 zurück und ermittelte den Ertragswert unter Berücksichtigung der langfristigen Renditeerwartungen in den 70er Jahren (6%) mit einem Betrag von 0,58 €/m². Der Einheitswert möge in Höhe von 83% des errechneten Ertragswertes, das seien 4.870 € pro Hektar, angesetzt werden.

Das Finanzamt erließ einen Bescheid, mit dem es den **Antrag auf Wertfortschreibung abwies**. Begründend führte es aus, Bewertungsmaßstab sei laut Bewertungsgesetz der gemeine Wert. Darunter sei der fiktive Verkaufswert zum jeweiligen Stichtag zu verstehen. Verkaufspreise könnten aus Vergleichslagen der Umgebung abgeleitet werden. Eine Ertragswertberechnung wie bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen komme nicht in Betracht.

Das Finanzamt verwies auf amtlich aufliegende Verkaufspreise aus Grundstücksverkäufen um den Hauptfeststellungszeitpunkt herum. Diese hätten zwischen 210,00 und 250,00 ATS/m² betragen. Eine Grundparzelle sei im Jahr 1976 zu 389,00 ATS/m² versteigert worden. Wenn man die Widmung Sondergebiet Golfplatz berücksichtige, könne ein Wertansatz zwischen 10 und 20% dieser Vergleichslagen pro m² angesetzt werden. Im Nachfeststellungsbescheid zum 1.1.2009, der sich nach dem Spielbeginn auf dem Golfplatz am 8.8.2008 gerichtet hatte, sei der Einheitswert mit 2,10 €/m² berechnet worden. Dies habe inklusive Erhöhung um 35% zu einem Einheitswert von 1,131.000,00 € geführt. Da alle erforderlichen Voraussetzungen berücksichtigt worden seien, komme eine Wertfortschreibung nicht in Betracht.

Die Berufungswerberin legte durch ihren steuerlichen Vertreter **Berufung** ein und erläuterte: Die zitierten Verkäufe aus den Jahren um den Hauptfeststellungszeitpunkt und der daraus abgeleitete Wertansatz seien nicht nachvollziehbar. Bei einem Gelände, das nur eine Nutzung als Golfplatz zulasse, sei es nicht angebracht, den Pachtpreis als "ungewöhnlichen Preisbeeinflussungsfaktor" außer Acht zu lassen. Im Übrigen müsse auf die jährliche Belastung mit Grundsteuer Bedacht genommen werden und sei der schon bisher ermittelte Ertragswert zusätzlich um die Grundsteuerbelastung zu kürzen.

Die Berufungswerberin stellte gleichzeitig den Antrag auf Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz.

Das Finanzamt ersuchte ergänzend um Einreichung der Pachtverträge zwischen der Stiftung J und der M GmbH sowie um die Bekanntgabe der Kaufpreise von Vergleichsliegenschaften. Seitens der Stiftung wurden daraufhin neben dem Pachtvertrag ein Tauschvertrag und ein Kaufvertrag vorgelegt. Aus den beiden zuletzt genannten Verträgen lasse sich ein Preis bzw. Wert von 10,00 €/m² ableiten.

In einer daraufhin erlassenen abweisenden **Berufungsvorentscheidung** führte das Finanzamt aus, die Spielflächen des Golfplatzes seien als unbebautes Grundstück im Grundvermögen zu bewerten. Die Bewertung habe gemäß § 10 Bewertungsgesetz mit dem gemeinen Wert zu erfolgen. Die Ertragsfähigkeit sei nicht ausschlaggebend, weil sie bereits im Kaufpreis zum Ausdruck komme. Es erübrige sich daher, auf die Pachtertragserrechnung einzugehen. Die Einheitswertberechnung der als Bauland gewidmeten Vergleichsliegenschaften unterliege der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht. Von den Vergleichspreisen seien Abschläge gemacht worden, da eine Sonderfläche Golfplatz gegenüber Baugrundstücken im Nachteil sei. Der Ansatz von 10-20% des Baulandpreises sei praxisüblich. Als niedrigstmöglicher Wertansatz käme der Kaufpreis für landwirtschaftliche Grundstücke in Frage. Zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1973 seien die ortsüblichen Kaufpreise für landwirtschaftliche Grundstücke zwischen 30,00 und 35,00 ATS/m² gelegen.

Der streitgegenständliche Ansatz eines gemeinen Wertes von 2,10 €/m² sei daher sowohl unter dem Gesichtspunkt der Ableitung aus Kaufpreisen von Bauland, als auch unter dem Gesichtspunkt des möglichen Mindestpreises von landwirtschaftlichen Grundstücken gerechtfertigt.

In ihrem daraufhin eingebrachten **Vorlageantrag** beanstandete die Berufungswerberin einleitend, das Finanzamt habe, indem es ihre Berufung nicht direkt der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt, sondern eine Berufungsvorentscheidung erlassen habe, eine Ermessensüberschreitung begangen. Die in der Berufungsvorentscheidung angeführten Kaufpreise könnten nicht überprüft werden. Weiterhin werde die Rechtsmeinung aufrechterhalten, dass eine Bewertung nur über den Ertragswert erfolgen könne.

In der am 10. Oktober 2013 abgehaltenen **mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat** wurde im Wesentlichen ausgeführt:

Der steuerliche Vertreter betonte, im Sinne einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung müsse, von der erzielten Pacht ausgehend, eine Rückrechnung auf 1973 durchgeführt werden, um einen aussagekräftigen Wert, dh einen Ertragswert, ermitteln zu können. Er beantrage eine Bewertung von 50 Cent/m² plus 35% Erhöhung. Die Grundsteuerbelastung, die sich aus dem Einheitswertbescheid herleite, dürfe höchstens 3% des Ertrages ausmachen, nicht wie im Streitfall 25%.

Der Finanzamtsvertreter hielt seine in der Berufungsvorentscheidung zum Ausdruck kommende Argumentationslinie aufrecht. Bei den Verkaufspreisen der herangezogenen Vergleichsgrundstücke handle es sich um reelle Werte ohne Einfluss von Sonderinteressen.

Der ebenfalls in Vorarlberg liegende Golfplatz Z sei mit 20% des Baulandpreises bewertet worden, das entspräche einem Ansatz von 1,40 €/m².

Über die Berufung wurde erwogen:

Die im Zuge der Hauptfeststellung ermittelten Einheitswerte gelten grundsätzlich bis zum nächsten Hauptfeststellungszeitpunkt. Änderungen in den tatsächlichen Verhältnissen während dieses Zeitraumes wird durch Fortschreibungen Rechnung getragen. Als solche kommen stärker ins Gewicht fallende Wertveränderungen sowie Änderungen in der Art und der Zurechnung des Bewertungsgegenstandes in Betracht (vgl. Twaroch-Wittmann-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz², § 21, S 136a). Die Fortschreibung wirkt ab dem Fortschreibungszeitpunkt für die Zukunft ("ex nunc") und nicht für die Vergangenheit. Gemäß § 23 BewG sind bei Fortschreibungen der Einheitswerte für Grundbesitz immer die Wertverhältnisse vom Hauptfeststellungszeitpunkt, das ist der 1.1.1973, maßgeblich (Twaroch-Wittmann-Frühwald, a.a.O., § 21, S 138a).

Ein Golfplatz ist als Grundvermögen im Sinne des § 51 BewG zu bewerten (vgl. VwGH 14.4.1994, 93/15/0186 mwN). Als Bewertungsmaßstab gemäß §§ 10 und 55 BewG der gemeine Wert heranzuziehen. Eine andere Bewertungsgrundlage schreibt das BewG für Grundvermögen nicht vor (vgl. § 10 Abs.1 BewG).

Gemäß § 10 Abs. 2 BewG wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre.

Beim gemeinen Wert handelt es sich um eine fiktive Größe, die mit Hilfe der Preisschätzung zu ermitteln ist und zwar ausgehend von einem objektiven Maßstab (vgl. VwGH 29.11.2001, 2001/16/0296).

Zur Ermittlung des gemeinen Wertes eines Grundstückes ist der Vergleich mit den ausgewerteten Kaufpreisen geeigneter Vergleichsgrundstücke anzustellen (vgl. VwGH 26.7.2006, 2005/14/0019, mwN). Die Ertragsfähigkeit von Bauland ist – wie schon von der Abgabenbehörde I. Instanz ausgeführt wurde – nicht als ein den gemeinen Wert beeinflussender Umstand anzusehen, weil sie bereits im Kaufpreis zum Ausdruck kommt (VwGH 10.12.1962, Z. 93/61). Insoweit geht der Einwand der Berufungswerberin, wonach sie als Verpächterin des Golfplatzgeländes ein Missverhältnis zwischen Pachtertrag und Steuerbelastung feststelle, ins Leere und beeinflusst grundsätzlich das Aushandeln von Vertragsbedingungen, seien sie günstig oder ungünstig, nicht die Ermittlung des

Einheitswertes. Unter dem selben Gesichtspunkt ist die Regelung der Grundsteuertragung zu sehen.

Streitfallbezogen wird vorausgeschickt, dass hinsichtlich des Golfplatzclubhauses ein Baurecht vorliegt, welches als eigene wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens gesondert bewertet wurde und nicht Streitgegenstand ist.

Vergleichsgrundstücke:

Seitens der Abgabenbehörde I. Instanz wurden einige in zeitlicher Nähe zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1.1.1973 erzielte Kaufpreise von Vergleichsgrundstücken aus den Sektoren Bauland sowie Land- und Forstwirtschaft beispielhaft herangezogen. Soweit der steuerliche Vertreter die entsprechenden, in den erstinstanzlichen streitbezogenen Bescheiden zitierten Werte als nicht nachvollziehbar in Zweifel zieht, ist ihm zu entgegnen, dass die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates persönlich in der Bewertungsstelle des Finanzamtes Einblick in die bezüglichen Akten genommen hat und sich im Vorarlberg Atlas ([http://vogis.cnv.at/atlas/\(S\(lgy1i4451jsxdn55a1xzfe45\)\)/init.aspx?karte=planung_und_kataster](http://vogis.cnv.at/atlas/(S(lgy1i4451jsxdn55a1xzfe45))/init.aspx?karte=planung_und_kataster)) die Grundstückslagen im Vergleich zum Golfplatz zeigen ließ. Sie gruppieren sich überwiegend um den Golfplatz herum und gehen heute zum Teil im Golfgelände auf. Ein Grundstück liegt relativ weit südlich. Das Flächenausmaß ist jeweils kleiner als das Golfplatzgesamtgelände, das sich als solches ebenfalls aus einer Vielzahl weniger ausgedehnter, im Kauf- oder Tauschweg erworbener Grundflächen zusammensetzt.

Es wäre auch dem steuerlichen Vertreter offen gestanden, sich etwa im Vorarlberg Atlas einen Überblick über Größe und Lage der Grundstücke zu verschaffen, hat das Finanzamt doch die einzelnen Grundstücksnummern angeführt.

- A) Landwirtschaftliche Grundstücke:

Im Erlass des BMF, GZ BMF 010202/0005-IV/52007, vom 23.2.2007 wird zum Thema „Bewertung eines Golfplatzes“ festgehalten:

„Bei der Ableitung der Bodenwerte sind die Wertverhältnisse zum 1. Jänner 1973 maßgebend. Folgende Wertansätze beim Bodenwert sind im Allgemeinen zutreffend:

- Ortsüblicher Baulandpreis bei Klubhaus und Umgriff zum Gebäude sowie Parkplätzen;
- der Preis für landwirtschaftlich genutzte Grundflächen bei Flächen im Grünland die dem Golfsport dienen, sofern nicht besondere Umstände (zB Lage) einen höheren Preis rechtfertigen.“

Wenn auch einem Erlass keine Gesetzesqualität zukommt, ist das darin Festgehaltene grundsätzlich richtungsweisend für erstinstanzliches Behördenhandeln und kann – wenn die Schlüssigkeit als gegeben erachtet wird – einer Überprüfung durch höhere Instanzen standhalten.

Nach Rechtsansicht des Unabhängigen Finanzsenates spricht nichts gegen eine Bewertung in diesem Sinn. Legt man nun für die hier interessierenden, dem Golfsport dienenden Grünflächen die Kaufpreise der landwirtschaftlichen Vergleichsflächen zugrunde, so ergeben sich für die vom Finanzamt herangezogenen Vergleichsgrundstücke, alle Grundbuchgericht X, Katastralgemeinde Y, nachstehende Kaufpreise/m² betreffend Verkaufsvorgänge in den Jahren 1975, 1976, 1977, 1978, 1979 und 1981: 30,00 ATS, 35,00 ATS, 40,00 ATS, 93,54 ATS, 35,00 ATS und 42,50 ATS. Der niedrigste Kaufpreis beträgt somit 2,18 € (=30 ATS)/m².

Der auf Grundlage der Preise für landwirtschaftlich genutzte Grundflächen berechnete gemeine Wert liegt somit jedenfalls **über dem im angefochtenen Bescheid zugrundegelegten Wertansatz von 2,10 €/m²** und kann sich die Berufungswerberin insofern nicht als beschwert erachten.

– B) Baugrundstücke:

Stellt man der Vollständigkeit halber auch eine Berechnung ausgehend von Baugrundstücken an, so ergibt sich: Die Baugrundstücke, alle Grundbuchgericht X, Katastralgemeinde Y, die vom Finanzamt als Vergleichsflächen herangezogen wurden und Gegenstand von Verkaufsgeschäften sowie einer Versteigerung in den Jahren 1974 und 1979 waren, befinden sich sämtlich in unmittelbarer Golfplatznachbarschaft, getrennt nur durch den Straßenverlauf. Die in den Akten laut Abgabenerklärungen ausgewiesenen Kaufpreise/m² aus dem Jahr 1974 belaufen sich auf 250,00 ATS, 210,00 ATS und 213,00 ATS.

Folgt man der Richtlinie für die Ermittlung der Bodenwerte (Bodenwert RL, BMF.-Z.10/72 vom 20.11.1972, Pkt. 4.61) – auch hier wird vorausgeschickt, dass einer Richtlinie keine Gesetzesqualität zukommt - ist für ein mit Bauverbot belegtes Gelände, wie etwa eine Sonderfläche Golfplatz, ein Preis in Höhe von 20 bis 50% der gegendüblichen Baulandpreise heranzuziehen. Bei einem durchschnittlichen Baulandpreis von 225,00 ATS pro m² belaufen sich 20% auf 45,00 ATS/m², das sind rund **3,27 €/m²**.

Auch wenn man daher die Golfplatzbewertung von den Baulandpreisen ableitet, erhält man einen Wert, der **über dem von der Abgabenbehörde I. Instanz herangezogenen Ansatz von 2,10 €/m²** liegt und kann sich auch in diesem Fall die Berufungswerberin nicht als beschwert erachten.

Zusammengefasst kann der Berufungssenat daher die auf Vergleichspreise von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken sowie von Baugrundstücken abstellende Ermittlung des gemeinen Wertes durch das Finanzamt nicht als rechtswidrig erkennen. Im Hinblick darauf, dass der angesetzte Wert ohnedies (geringfügig) unter dem niedrigsten Vergleichswert für landwirtschaftliche Grundstücke liegt, wird nach Auffassung des Berufungssenates auch ein wegen der geringeren Größe der Vergleichsgrundstücke vorzunehmender Abschlag durch den infolge der Nutzung als Golfplatz vorzunehmenden Zuschlag jedenfalls kompensiert.

Die vom steuerlichen Vertreter angestellten Berechnungen vermögen eine Unrichtigkeit der Einheitsbewertung nicht aufzuzeigen. Soweit er eine Rückrechnung ausgehend vom derzeit vereinbarten Pachtertrag anstellt und daraus den Ertragswert ermittelt, entspricht dies, wie oben dargelegt, nicht den gesetzlichen Vorgaben. Folglich kann der nunmehr für den Golfplatz anzusetzende Wert auch nicht aus dem für die zuvor landwirtschaftlich genutzten Grundstücke festgestellten Einheitswert abgeleitet werden, basiert dieser den gesetzlichen Bestimmungen entsprechend doch auf einer Ertragswertberechnung. Eine lediglich auf die erzielbaren Erträge abstellende Bewertung bildet den gemeinen Wert eines Grundstückes aber nur unzureichend ab, sind die Preise am Grundstücksmarkt doch nicht ausschließlich von den erzielbaren Erträgen bestimmt.

Ebenso wenig wird ein fehlerhafter Wertansatz mit der auf die vereinbarten Pachterlöse bezogenen Grundsteuerbelastung (siehe dazu oben) sowie den von der Berufungswerberin vorgelegten Kauf- und Tauschverträgen aus den Jahren 2005, 2007, 2009 und 2010 betreffend Golfplatzgrundstücke aufgezeigt. Abgesehen davon, dass der dort angesetzte Wert wiederum auf den Hauptfeststellungszeitpunkt rückgerechnet werden muss und der steuerliche Vertreter die Wertentwicklung von Golfplätzen in diesem Zeitraum nicht belegt hat, kommt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 17.2.1992, 90/15/0155) eine Heranziehung als Vergleichsgrundstück bei einem zeitlichen Abstand von 6 Jahren nach dem Feststellungszeitpunkt nicht mehr in Betracht.

Der Berufungssenat verkennt in keiner Weise die allgemein anerkannten Leistungen der Beschwerdeführerin als soziale Institution, eine mit den gesetzlichen Vorgaben nicht in Einklang stehende Bewertung kann dadurch aber nicht begründet werden. Auch mit dem in der mündlichen Berufungsverhandlung wiederholt in Treffen geführten Argument der Gleichmäßigkeit der Besteuerung lässt sich für die Beschwerdeführerin nichts gewinnen. Nicht nur, dass sie keine konkreten Vergleichsbewertungen dargelegt hat, kann sie aus einer – allenfalls rechtswidrigen – Vorgangsweise gegenüber anderen Abgabepflichtigen für sich keine Rechte ableiten (vgl. VwGH 5.4.2001, 2000/15/0150, mwN).

Nach allem Ausgeführten liegen daher seit dem Nachfeststellungsbescheid zum 1.1.2009 vom 7.9.2011 weder Wertabweichungen im Sinne des § 21 Abs. 1 Z 1 lit. b BewG vor, noch kann von einer Fehlbewertung gesprochen werden, die sich bei dieser Einheitswertfeststellung ergeben hätte (vgl. Twaroch-Wittmann-Frühwald, a.a.O., § 21, S 138b).

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Feldkirch, am 16. Oktober 2013

Für die Richtigkeit der Ausfertigung: