



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der R GmbH, Adresse, vertreten durch die LBG Wirtschaftstreuhand- und Beratungs-GmbH, Ried, vom 27. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 5. Juni 2007 betreffend Einheitswert des Grundbesitzes Betriebsgrundstück EZ 00 teilw., Grundstücksnummer 1 teilw. u.a., Gemeinde Z, Katastralgemeinde S, zum 1. Jänner 2004 (Wertfortschreibung gem. § 21 Abs. 1 Z. 1 BewG) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, (nachfolgend als Bw bezeichnet) ist Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ 00, KG S im Gesamtausmaß von 5 ha 91 a 55 m² sowie Eigentümerin weiterer Liegenschaften, welche sich teilweise auch in anderen Katastralgemeinden befinden.

Dieser Grundbesitz ist auf zwei Einheitswertakte aufgeteilt:

1. EW-AZ 000-1-000/0

Dieser Einheitswertakt umfasst die gärtnerisch genutzten Flächen, welche als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb bewertet wurden.

Mit Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2003 vom 25. März 2003 wurde für die gärtnerisch genutzten Flächen im Ausmaß von 7,0687 ha ein Einheitswert von 27.400 Euro festgestellt, wobei für Umsätze aus zugekauften Erzeugnissen Zuschläge zum Einheitswert in Höhe von

Euro 2350.- festgesetzt wurden.

Mit berichtigtem Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2003 vom 28. März 2003 wurden die Zuschläge für Umsätze aus zugekauften Erzeugnissen wieder beseitigt und der Einheitswert in Höhe von 25.000 Euro festgestellt.

2. EW-AZ 000-2-000/0

Dieser Einheitswertakt umfasst das Betriebsgrundstück (bewertet als Geschäftsgrundstück, Adresse1/ Bürogebäude), EZ 00 teilw., Grundstücksnummer 1 teilw. u.a., KG S, welches wie Grundvermögen bewertet wurde (berufungsgegenständlicher Grundbesitz).

Für den berufungsgegenständlichen Grundbesitz nahm das Finanzamt Braunau Ried Schärding mit **Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2003** vom 5. Juni 2007 eine Wertfortschreibung nach § 21 Abs. 1 Z 1 BewG vor und stellte den Einheitswert in Höhe von 193.800 Euro und den gemäß AbgÄG 1982 um 35% erhöhten Einheitswert in Höhe von 261.000 Euro fest.

In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass die Fortschreibung erforderlich war, weil durch Neuabgrenzung der wirtschaftlichen Einheit Änderungen durchzuführen waren. Die Feststellung erfolgte, weil unter Bedachtnahme auf durchgeführte Erhebungen (Besichtigung, Überprüfung, Bauplan) Änderungen (Berichtigungen) durchzuführen waren.

Bewertet wurden folgenden Gebäude(teile):

Sozialtrakt (Bauj. 1975), Pflanzhalle (Bauj. 1974), Keller unter der Pflanzhalle (Bauj. 1974), Büro EG (Bauj. 1957), Keller unter dem Bürogebäude (Bauj. 1957) und Bauernhaus (Bauj. 1900).

Gegen diesen Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 2004 erob die Bw durch ihren Vertreter fristgerecht **Berufung**. Sie beantragte, dass für die nachfolgend aufgezählten Gebäude(teile) kein betrieblicher Einheitswert festgesetzt werde, sondern dass diese Gebäude(teile) beim land- und forstwirtschaftlichen Einheitswert mitberücksichtigt werden.

Der Vertreter führte aus, dass gemäß § 32 Abs. 4 BewG bei der Bewertung von landwirtschaftlichem Vermögen Gebäude, Betriebsmittel, Nebenbetriebe und Sonderkulturen, die zum Betrieb gehören, nicht gesondert zu bewerten, sondern bei der Ermittlung des Ertragswertes zu berücksichtigen seien. Bei der Berechnung des betrieblichen Einheitswertes der Bw seien folgende Gebäude gesondert berücksichtigt worden: Sozialtrakt, Pflanzhalle, Keller, Büro EG und der Keller. Die Bw befasse sich mit der Erzeugung von Containerpflanzen und erziele daher ausschließlich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Somit dürften sämtliche dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dienenden Gebäude bei der Ermittlung des Einheitswertes nicht gesondert berücksichtigt werden. Zu den einzelnen Gebäude(teilen) führte er aus:

Der Sozialtrakt (BJ 1975) diene im hinteren Bereich als Arbeitsraum für Schnittarbeiten und

Veredelungsarbeiten. Weiters seien dort Spritzmittel gelagert. Im Gebäude befänden sich auch ein Aufenthaltsraum und sanitäre Anlagen für das in der Produktion tätige Personal.

Im Keller unter der Pflanzhalle (BJ 1974) befänden sich in einem Teil der Kühlraum zur Lagerung der produzierten Pflanzen und der andere Teil diene zur Durchführung von Topfarbeiten, Schnittarbeiten, als Jungpflanzenlager und zur Vorbereitung des Versandes der produzierten Pflanzen.

Im Büro EG (BJ 1957) seien die Büros für Verkauf und Verwaltung des Produktionsbetriebes sowie sanitäre Anlagen untergebracht.

Im Keller unter dem Bürogebäude (BJ 1957) seien Spritzmittel und diverses Hilfsmaterial für die Produktion gelagert.

Beim Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens handle es sich um einen Ertragswert und der höhere Ertrag einer gärtnerisch genutzten Fläche sei bereits in einem Zuschlag zum Einheitswert berücksichtigt. Die gesonderte Erfassung der angeführten Gebäude, welche für die Erzielung dieses landwirtschaftlichen Ertrages erforderlich und somit im Ertragswert des land- und forstwirtschaftlichen Einheitswertes enthalten seien, in einem betrieblichen Einheitswert würde zu einer doppelten Berücksichtigung führen.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 31. August 2007 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass es sich um einen Gewerbebetrieb handle und somit keine Zuschläge zum Einheitswert berücksichtigt worden sind. Alle Gebäude und Gebäudeteile, die nicht der unmittelbaren landwirtschaftlichen Produktion dienen, sind als Grundvermögen zu bewerten. Laut eigenen Angaben in der Berufung dienen alle Gebäude und Gebäudeteile der Lagerung und Verwaltung und nicht der Produktion.

Mit Eingabe vom 6. September 2007 **beantragte** die Bw durch ihren Vertreter die **Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz**.

Der Vertreter verwies auf das Berufungsvorbringen und brachte zur Begründung der Berufungsvorentscheidung vor, dass anlässlich der Bewertung des eigentlichen gärtnerischen Vermögens ohnehin kein Zuschlag vorgesehen sei. Der Gang der Bewertung erfolge vielmehr nach den Vorschriften des BMF Erlasses GZ 08 2008/1-IV/8/88. In diesem Erlass heiße es, dass zur gärtnerischen Betriebsfläche u.a. Kundenparkplätze, Überwinterungsflächen für Baumschulen sowie Grundflächen der Wohn- und Betriebsgebäude (einschließlich Arbeiterwohnhäuser und Verkaufshallen) gehören.

Davon abgesehen sei zum gärtnerischen Einheitswert (der Bw) ein Zuschlag für Umsätze aus zugekauften Erzeugnissen hinzugerechnet worden.

Gemäß § 32 Abs. 4 BewG sei der Wert der wirtschaftlichen Einheit immer im Ganzen festzustellen. Die Bewertung im Ganzen komme bei der Feststellung des Ertragswertes am

vollständigsten zur Anwendung. Sie erstrecke sich grundsätzlich auch auf Gebäude und Betriebsmittel. Diese Wirtschaftsgüter seien daher nicht einzeln zu bewerten, sondern nur insofern zu erfassen, als sie den Einheitswert des gesamten Betriebes beeinflussen. Soweit solche Wirtschaftsgüter für die Erzielung eines gemeinüblichen Reinertrages erforderlich seien, werde in der Regel durch sie eine Erhöhung des Ertragswertes nicht erfolgen. Die Gebäude (Sozialtrakt, Keller unter der Pflanzenhalle, Büro, Keller unter dem Bürogebäude) seien daher bereits im Ertragswert erfasst.

Mit Vorlagebericht vom 3. Oktober 2007 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 49 Abs. 1 Bewertungsgesetz 1955](#) (BewG 1955) gehören zum gärtnerischen Vermögen alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit, die dauernd einem gärtnerischen Hauptzweck dient (gärtnerischer Betrieb). Ein gärtnerischer Betrieb liegt auch dann vor, wenn die gärtnerischen Erzeugnisse unter Glas oder anderen Einrichtungen zur Beeinflussung der natürlichen Ertragsbedingungen gewonnen werden. Nicht zum gärtnerischen Vermögen, sondern zum Grundvermögen gehören solche Flächen, die vorwiegend der Erholung dienen bzw. bei deren Bewirtschaftung ein Reinertrag nicht zu erwarten ist.

Gemäß [§ 57 Abs. 1 BewG 1955](#) gehören zum Betriebsvermögen alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit, die dem Betrieb eines Gewerbes als Hauptzweck dient, soweit die Wirtschaftsgüter dem Betriebsinhaber gehören (gewerblicher Betrieb).

Nach Abs. 3 dieser Gesetzesstelle gilt als Gewerbe unbeschadet des § 59 nicht die Land- und Forstwirtschaft, wenn sie den Hauptzweck des Unternehmens bildet.

Gemäß § 59 Abs. 1 Z. 1 BewG bilden einen gewerblichen Betrieb insbesondere alle Wirtschaftsgüter, die einer Kapitalgesellschaft gehören, wenn diese ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben.

Nach § 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.

Nach Abs. 4 dieser Gesetzesstelle 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.

Aus den zitierten Gesetzesstellen ergibt sich, dass die Bw. als Kapitalgesellschaft (Gesellschaft mit beschränkter Haftung) bewertungsrechtlich jedenfalls als Gewerbebetrieb gilt und nicht als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb. Die Einkünfte aus diesem Betrieb wurden folglich auch als Einkünfte aus Gewerbebetrieb veranlagt und nicht als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Ein Einheitswert für den gesamten Betrieb (nach den für land- forstwirtschaftliche Betriebe geltenden Grundsätzen) war daher nicht festzusetzen. Folglich war auch kein Zuschlag für Umsätze aus zugekauften Erzeugnissen hinzuzurechnen. Der irrtümlich im Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2003 vom 25. März 2003 festgesetzte Zuschlag für Umsätze aus zugekauften Erzeugnissen wurde daher im Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2003 vom 28. März 2003 berichtigt.

Alle Wirtschaftsgüter, die diesem Betrieb als Hauptzweck dienen, gehören daher zum Betriebsvermögen des gewerblichen Betriebes. Die zu einem gewerblichen Betrieb gehörigen Grundstücke nennt man Betriebsgrundstücke und für sie sind als wirtschaftliche Untereinheiten der **wirtschaftlichen Einheit Betriebsvermögen** Einheitswerte festzustellen. Nach § 60 Abs. 4 BewG sind diese wirtschaftlichen Untereinheiten wie Grundvermögen oder wie land- und forstwirtschaftliches Vermögen zu bewerten.

Zu prüfen ist also im berufungsgegenständlichen Fall nicht, ob einzelnen Gebäude(teile) dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen oder dem Grundvermögen zuzuordnen sind, sondern ob die einzelnen Gebäude(teile) wie Grundvermögen oder wie land- und forstwirtschaftliches Vermögen zu bewerten sind.

Zum Hinweis der Bw, wonach der Gang der Bewertung nach den Vorschriften des BMF Erlasses GZ 08 2008/1-IV/8/88 zu erfolgen habe, ist zu bemerken, dass dies nur auf jene Bodenflächen und Gebäude(teile) zutrifft, die wie land- und forstwirtschaftliches Vermögen (Unterart gärtnerisches Vermögen) zu bewerten sind.

Nach § 60 Abs. 4 BewG ist ein Betriebsgrundstück dann wie land- und forstwirtschaftliches Vermögen zu bewerten, wenn es losgelöst von der Zugehörigkeit zu einem gewerblichen Betrieb, einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bilden würde. Im Berufungsfall können also nur jene Bodenflächen und Gebäude(teile) wie land- und forstwirtschaftliches Vermögen (Unterart gärtnerisches Vermögen) bewertet werden, die auch ohne Zugehörigkeit zum gewerblichen Gärtnerbetrieb eine gärtnerische Nutzung im Sinne des § 49 BewG aufweisen. Die Intensität der gärtnerischen Nutzung der betreffenden Bodenflächen und Gebäude(teile) darf dabei die übliche Nutzung im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nicht überschreiten.

Nach Jakom, Kommentar zum Einkommensteuergesetz (s. Rz 23 zu § 21) ist Gartenbau der Anbau und die Zucht hochwertiger Pflanzen (Gemüse, Blumen, Stauden, Sträucher, Ziergehölze etc.) einschließlich der Verwertung der gewonnenen Pflanzen(teile). Es muss ein

Mindestbezug zu Grund und Boden vorhanden sein (s. VwGH 8.3.63, 495/61; EStR 5106ff).

Der Begriff des Gartenbaus deckt sich mit dem des „gärtnerischen Vermögens“ im Sinne des § 49 BewG (s. VwGH 16.9.91, 91/1/0058).

Nach Jilch, die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, gehören zur gärtnerischen Nutzung alle mit Gemüse, Blumen, Zierpflanzen und Baumschulgewächsen angebauten Bodenflächen. Ein gärtnerischer Betrieb ist indiziert, wenn die gärtnerischen Erzeugnisse unter Glas oder anderen zur Beeinflussung der natürlichen Ertragsbedingungen geeigneten Einrichtungen (wie Folientunnel, Mistbeete, Beheizung, Bewässerung, Überwinterungsräume) gewonnen werden. Gewächshäuser sind generell als gärtnerisches Vermögen anzusehen.

Im Kommentar zum Bewertungsgesetz von Twaroch/ Wittmann/ Frühwald wird zur Bewertung des gärtnerischen Betriebes als Gewerbebetrieb ausgeführt:

Die betrieblich genutzten Eigenflächen und Gebäude sind als Betriebsgrundstücke (§ 60 BewG) zu bewerten, dh. überwiegend der Erzeugung dienende Flächen und Gebäude (Gebäudefteile) sind wie gärtnerisches Vermögen zu bewerten, die übrigen Flächen und Gebäude (Gebäudefteile) nach den Vorschriften für das Grundvermögen (z.B. Verkaufsglashäuser, Parkplatz, Verkaufsräume u.a.).

Danach sind nur die überwiegend der Pflanzen-Erzeugung dienenden Flächen und Gebäude (Gebäudefteile) wie gärtnerisches Vermögen zu bewerten. Alle übrigen Flächen und Gebäude (Gebäudefteile), also insbesondere jene Flächen, die dem Handel (Verkauf) der bereits erzeugten Produkte und der Verwaltung des Betriebes dienen, sind nach den Vorschriften für das Grundvermögen zu bewerten.

Betreffend die von der Bw angeführten einzelnen Arbeiten an den Pflanzen (Schnittarbeiten und Veredelungsarbeiten) ist zu unterscheiden, ob diese Bearbeitungsschritte eine typisch landwirtschaftlich-gärtnerische Nutzung oder bereits eine gewerblich-gärtnerische Tätigkeit darstellen und ob noch ein Mindestbezug zu Grund und Boden vorhanden ist.

Bei einem typischen (landwirtschaftlich)-gärtnerischen Betrieb wird die Veredelung und der Schnitt der Pflanzen, solange sie sich im Stadium des Wachstums befinden (Erzeugung der Pflanzen), dort stattfinden, wo das Wachstum der Pflanzen stattfindet (Freiland, Glashaus usw.). Wenn nun die Pflanzen wegen ihrer Erzeugung in Behältern (Containerpflanzen) nicht dort geschnitten und veredelt werden, wo das Wachstum der Pflanzen stattfindet (Freiland, Glashaus usw.), sondern in einem Gebäude, so ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates bereits die typisch landwirtschaftlich-gärtnerische Nutzung überschritten und diese Tätigkeiten sind als gewerblich gärtnerische Tätigkeiten anzusehen. Der Mindestbezug zu Grund und Boden ist nicht mehr vorhanden (s. VwGH 8.3.63, 495/61; EStR 5106ff).

Nach dieser Unterscheidung ergibt sich für die strittigen Gebäude (Gebäudefteile) folgendes:

Sozialtrakt (Bj 1975): Aufenthaltsraum und sanitäre Anlagen für das in der Produktion tätige Personal dienen dem Personal des gewerblichen Betriebes, nicht aber der Erzeugung der Pflanzen. Schnittarbeiten und Veredelungsarbeiten der Containerpflanzen gehören - wie oben ausgeführt wurde - zu den gewerblichen (nicht den gärtnerischen) Tätigkeiten.

Büro EG (Bj 1957): Büros für Verkauf und Verwaltung des Produktionsbetriebes sowie sanitäre Anlagen dienen dem Verkauf und der Verwaltung, nicht aber der Erzeugung der Pflanzen.

Keller unter der Pflanzhalle (Bj 1974): Der Kühlraum zur Lagerung der produzierten Pflanzen dient dem Verkauf und nicht der Erzeugung der Pflanzen. Topfarbeiten, Schnittarbeiten, Verwendung als Jungpflanzenlager und Vorbereitung des Versandes der produzierten Pflanzen sind als gewerbliche und nicht als gärtnerische Tätigkeiten anzusehen (s. oben).

Keller unter dem Bürogebäude (Bj 1957): auch die Lagerung von Spritzmitteln und diversem Hilfsmaterial kann in Anbetracht der obigen Ausführungen nicht den landwirtschaftlich-gärtnerischen Tätigkeiten zugerechnet werden, sondern teilt das Schicksal der anderen als gewerblich-gärtnerisch eingestuften Arbeiten.

Aufgrund der gemachten Ausführungen erweist sich der angefochtene Bescheid als richtig und es waren alle Gebäude und Gebäudeteile, die nicht der unmittelbaren landwirtschaftlichen Produktion dienen (= Erzeugung von Pflanzen im engeren Sinn mit einem Mindestbezug zu Grund und Boden), als Grundvermögen zu bewerten.

Aus den angeführten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 12. April 2012