



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 11. Februar 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 28. Jänner 2005 betreffend Abweisung eines Antrages auf Artfortschreibung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Das Grundstück Nr. 3 Grundbuch X wird zum Stichtag 1. 1. 2004 dem landwirtschaftlichen Vermögen zugerechnet.

### Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 27. 6. 2002 übergab die Mutter des Berufungswerbers (Bw.) die Liegenschaft EZ 1 im Ausmaß von 22.395 m<sup>2</sup> und die Liegenschaft EZ 2 im Ausmaß von 497 m<sup>2</sup>, beide Grundbuch X, an den Bw.

Bei der Liegenschaft EZ 1 handelt es sich um den als land- und forstwirtschaftliches Vermögen behandelten "K-Hof", zu dem unter anderem das Grundstück Nr. 3 mit dem hierauf errichteten Wohn- und Wirtschaftsgebäude "R...4" gehört.

Laut Punkt IV des Übergabsvertrages vom 27. 6. 2002 räumte der Bw. seiner Mutter das lebenslange Wohnungsgebrauchsrecht am gesamten Wohnhaus "R...4" verbunden mit dem Alleinbenützungsrecht am Garten als Dienstbarkeit unentgeltlich ein.

Mit dem an die Mutter des Bw. gerichteten Bescheid vom 19. 1. 2004 stellte das Lagefinanzamt den Einheitswert für das aus dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen herausgenommene, dem Grundvermögen zugeordnete Grundstück Nr. 3 zum 1. 1. 2002 im Wege einer Nachfeststellung mit 7.900 € (gemäß AbgÄG 1982 um 35 % erhöht auf 10.600 €) fest. Als Begründung für die gesonderte Bewertung des Grundstückes als Einfamilienhaus führte das

Finanzamt aus, dass das bisher als Teil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes bewertete Gebäude "R...4" keinem landwirtschaftlichen Betriebsinhaber mehr als Wohnung diene.

Mit weiterem Bescheid vom 5. 2. 2004 nahm das Lagefinanzamt zum 1. 1. 2003 die aufgrund des eingetretenen Eigentumswechsels erforderliche Zurechnung des Grundstückes Nr. 3 an den Bw. vor.

Mit Eingabe vom 29. 7. 2004 stellte der Bw. einen Antrag auf Artfortschreibung gemäß § 21 Abs. 1 Z 2 BewG, der auf die Zuordnung des Grundstückes Nr. 3 zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gerichtet ist. Dazu wurde folgendes vorgebracht:

"Bei dieser...Liegenschaft handelt es sich um jenes Grundstück, auf welchem das landwirtschaftliche Wohngebäude des "K-Hofes" aufgeführt ist. In dem die Zuordnung zum Grundvermögen begründenden Bescheid wurde angeführt, dass das Gebäude "R...4" keinem landwirtschaftlichen Betriebsinhaber mehr als Wohnung dient und somit gesondert zu bewerten sei. In diesem Gebäude wohnt die Übergeberin des "K-Hofes", meine Mutter XY. Dieses Gebäude dient der Versorgung der Altbäuerin und ist dort ihr Ausgedinge begründet. Zum landwirtschaftlichen Vermögen gehören meines Erachtens nach alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit, die dauernd einem landwirtschaftlichen Hauptzweck dienen, wozu nicht nur Grund und Boden, sondern auch die Gebäude gehören. Eine landwirtschaftliche Zweckbestimmung ist daher gegeben, zumal hier eine gesamthafte Betrachtungsweise geboten erscheint..."

Das Finanzamt gab diesem Antrag mit Bescheid vom 28. 1. 2005 keine Folge. Als Begründung verwies das Finanzamt zum einen auf § 33 Abs. 1 BewG und zum anderen auf Punkt IV des Übergabsvertrages vom 27. 6. 2002, wonach der Bw. seiner Mutter zwar ein verbüchertes lebenslanges Wohnungsgebrauchsrecht am Wohnhaus "R...4", jedoch kein Ausgedinge eingeräumt habe.

In der dagegen fristgerecht erhobenen Berufung vom 11. 2. 2005 brachte der Bw. ergänzend vor, dass der "K-Hof" auch der Bewirtschaftung von zirka 4 Hektar großen Waldstücken diene. Der Bw. benötige den Hof insbesondere für die zur Waldnutzung erforderlichen Maschinen und Geräte. Der Bw. habe erst vor ungefähr zwei Jahren einen neuen Traktor gekauft, der mehr als 20.000 € gekosten habe. Diese Anschaffung sei "nicht zum Vergnügen", sondern als Voraussetzung für eine vernünftige Waldbewirtschaftung getätigt worden. Wenn der Bw. nur gelegentlich im Wald zu tun gehabt hätte, hätte er auch mit dem "kleinen Steyrer" das Auslangen gefunden, was aber nicht der Fall gewesen sei. Darüber hinaus diene der Hof der Bewirtschaftung einer "Christbaumplantage", indem die geschlägerten Bäume in der Vorweihnachtszeit am Hof aufgestellt und zum Verkauf angeboten würden. Die Zuordnung des gegen-

ständlichen Grundstückes zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen sei somit gerechtfertigt. Der Berufung waren drei Fotos angeschlossen, auf denen das Wohn- und Wirtschaftsgebäude "R...4" samt einem weiteren Wirtschaftsgebäude sowie zwei Traktoren abgebildet sind.

Das Finanzamt legte die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz unmittelbar zur Entscheidung vor.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 2 BewG wird der Einheitswert neu festgestellt, wenn die Art des Bewertungsgegenstandes von der zuletzt im Einheitswertbescheid festgestellten Art abweicht (Artfortschreibung). Eine Artfortschreibung setzt somit eine Änderung der Art des Bewertungsgegenstandes (§ 18 BewG) oder der Grundstückshauptgruppe des Bewertungsgegenstandes (§ 54 BewG) voraus; sie kann aber auch lediglich zur Fehlerberichtigung, also zur Korrektur unrichtiger Sachverhaltsannahmen und rechtlicher Fehlbeurteilungen erfolgen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar/3, § 193 Tz 13, und die dort angeführte Rechtsprechung).

Liegen die Voraussetzungen für eine Wert-, Art- oder Zurechnungsfortschreibung nach bewertungsrechtlichen Vorschriften vor, so wird ein Fortschreibungsbescheid entweder auf Antrag oder erforderlichenfalls von Amts wegen erlassen. Der Antrag kann nach § 193 Abs. 2 zweiter Satz BAO bis zum Ablauf des Kalenderjahres, ab dessen Beginn die neue Feststellung beantragt wird, oder bis zum Ablauf eines Monats, seit dem der bisherige Feststellungsbescheid rechtskräftig ist, gestellt werden.

Gemäß § 29 BewG gehören zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen unter anderem

- 1) das landwirtschaftliche Vermögen,
- 2) das forstwirtschaftliche Vermögen.

Gemäß § 30 Abs. 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).

Nach Abs. 2 Z 3 dieser Gesetzesstelle gelten als Teile des landwirtschaftlichen Betriebes **nicht** Gebäude oder Räume des Gebäudes, die zu eigenen gewerblichen Zwecken des Betriebsinhabers verwendet werden, zu gewerblichen oder Wohnzwecken vermietet sind oder sonstigen betriebsfremden Zwecken dienen.

Nach § 32 Abs. 4 BewG werden die Gebäude, Betriebsmittel, Nebenbetriebe und Sonderkulturen sowie Rechte und Nutzungen (§ 11), die zu dem Betrieb gehören, unbeschadet der

§§ 33 und 40 nicht besonders bewertet, sondern bei der Ermittlung des Ertragswertes berücksichtigt.

Gemäß § 33 Abs. 1 BewG ist Wohnungswert der Wert der Gebäude oder Gebäudeteile, die dem Betriebsinhaber, seinen Familienangehörigen, den Ausnehmern und den überwiegend im Haushalt des Betriebsinhabers beschäftigten Personen als Wohnung dienen. Der Wohnungswert ist bei den unter § 29 Z. 1 und 3 genannten Unterarten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens bis zu einem nach den Vorschriften über die Bewertung von bebauten Grundstücken ermittelten Wohnungswert von 2.180,185 Euro Bestandteil des Vergleichswertes (§ 39).

Übersteigt jedoch der nach den Vorschriften über die Bewertung von bebauten Grundstücken ermittelte Wohnungswert den in Abs. 1 genannten Betrag, so ist der den Betrag von 2.180,185 Euro übersteigende Teil des Wohnungswertes als sonstiges bebautes Grundstück (§ 54 Abs. 1 Z. 5) dem Grundvermögen zuzurechnen (§ 33 Abs. 2 BewG).

Beim forstwirtschaftlichen Vermögen gehört gemäß § 46 Abs. 5 zweiter Satz BewG das Wohngebäude des Betriebsinhabers oder der seiner Wohnung dienende Gebäudeteil abweichend vom § 32 Abs. 4 nicht zum forstwirtschaftlichen Vermögen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich aus den angeführten Bestimmungen, dass Gebäude nur dann zum landwirtschaftlichen Vermögen gehören, wenn sie einem landwirtschaftlichen Hauptzweck dienen. Dies ist bei Gebäuden (Gebäudeteilen) grundsätzlich (nur) dann der Fall, wenn sie dem Betriebsinhaber, seinen Familienangehörigen, den Ausnehmern und den überwiegend im Haushalt des Betriebsinhabers beschäftigten Personen als Wohnung dienen (vgl. VwGH 8. 4. 1991, 88/15/0025, mit weiteren Nachweisen).

Die Zuordnung des Gebäudes "R...4" zu den Vermögensarten "land- und forstwirtschaftliches Vermögen" oder "Grundvermögen" ist ausschließlich unter dem Gesichtspunkt strittig, dass der Bw. als nunmehriger Inhaber des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes dieses Gebäude nicht mehr selbst bewohnt. Im Ergebnis hat das Finanzamt die Zurechnung des strittigen Gebäudes zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen mit der Begründung abgelehnt, dass der Bw. seiner Mutter kein Ausgedinge gewähre, sondern ihr lediglich ein lebenslanges Wohnungsgebrauchsrecht eingeräumt habe.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz rechtfertigt dieser Umstand für sich allein die Zuordnung des strittigen Gebäudes zum Grundvermögen nicht.

Für die Unterart des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens bestimmt § 30 Abs 2 BewG selbst und abweichend von der allgemeinen Regel des § 2 Abs 1 BewG, welche Wirtschaftsgüter nicht als Teile der wirtschaftlichen Einheit anzusehen sind (vgl. VwGH 27. 9. 1977,

0825/76). Danach sind (nur) zu eigenen gewerblichen Zwecken des Betriebsinhabers verwendete, zu gewerblichen oder Wohnzwecken vermietete oder sonstigen betriebsfremden Zwecken dienende Gebäude oder Räume **nicht** Teil des landwirtschaftlichen Betriebes.

Im Berufungsfall steht außer Streit, dass das Gebäude "R...4" in der Vergangenheit als Wohn- und Wirtschaftsgebäude einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gedient hat. Das Gebäude "R...4", das bis zum Umzug des Bw. in sein in unmittelbarer Nähe errichtetes Einfamilienhaus ("R...2") vom Bw. und seiner Mutter bewohnt wurde, wird seit dem 29. 7. 2002 ausschließlich von der Mutter des Bw. als Wohnung benutzt. Das Gebäude "R...4" wird weder zu eigenen gewerblichen Zwecken des Betriebsinhabers (Bw.) verwendet noch zu gewerblichen oder Wohnzwecken vermietet. Fraglich kann daher nur sein, ob die Überlassung dieses Gebäudes als Wohnung an die Mutter des Bw. dazu führt, dass es einem sonstigen betriebsfremden Zweck im Sinn des § 30 Abs. 2 Z 3 BewG dient.

Wie bereits erwähnt, dienen nicht nur jene Gebäude bzw. Gebäudeteile einem landwirtschaftlichen Hauptzweck, die der Betriebsinhaber selbst als Wohnung nutzt. Vielmehr folgt aus § 30 Abs. 1 in Verbindung mit § 33 Abs. 1 BewG, dass zum landwirtschaftlichen Vermögen auch die den Ausnehmern als Wohnung dienenden Gebäude oder Gebäudeteile gehören. Das Bewertungsgesetz enthält keine Definition des Begriffes "Ausnehmer". Nach allgemeinem Sprachgebrauch werden als "Ausnehmer" dem Bauernstand angehörige Personen bezeichnet, die sich nach Übergabe ihres Anwesens an einen Nachkommen im Ausgedinge befinden.

Nach Lehre und Rechtsprechung stellt das Ausgedinge eine besondere, regelmäßig durch Rechtsgeschäft begründete, bäuerlichen Übergabsverträgen typische, der Versorgung des Hofübergebers oder naher Angehöriger dienende und daher auf dessen (deren) Lebenszeit beschränkte Zusammenfassung verschiedenartiger Leistungspflichten zu einer Einheit dar, bei der das Element der Reallast überwiegt (vgl. Rummel, ABGB-Kommentar/3, § 530, Rz 5). )Das Ausgedinge enthält zumeist das Recht auf Wohnung, Unterhalt und Fürsorge, doch ist es durchaus zulässig, nur einzelne Ausgedingeleistungen zu vereinbaren (vgl. OGH 11. 5. 1993, 10ObS2/93; OGH 11. 4. 1984, 3Ob39/84).

Die Definition des Wohnungswertes im § 33 Abs. 1 BewG knüpft nicht an den förmlichen Bestand eines Ausgedinges, sondern ganz allgemein an Gebäude bzw. Gebäudeteile an, die Ausnehmern als Wohnung dienen. Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz kann es demnach keine entscheidende Rolle spielen, dass das lebenslängliche Wohnungsgebrauchsrecht der Mutter des Bw. nicht auf der vertraglichen Vereinbarung eines Ausgedinges beruht, sondern in die Form einer unentgeltlichen persönlichen Dienstbarkeit gekleidet wurde. Zwar ist zivilrechtlich zwischen einem als Dienstbarkeit der Wohnung eingetragenen Recht und einer Reallast des Ausgedinges zu unterscheiden. Der Inhalt des § 33 Abs. 1 BewG lässt

aber nicht den Schluss zu, dass dieser im Zivilrecht bestehende Unterschied auch für die hier strittige Zuordnung des Gebäudes zu einer bestimmten Vermögensart des Bewertungsgesetzes von Bedeutung wäre. Aus der Formulierung des § 33 Abs. 1 BewG ergibt sich insbesondere nicht, dass eine Ausnehmerwohnung nur dann als Wohnungswert gilt, wenn das Wohnrecht des Ausnehmers einem Ausgedinge entspringt.

Bei der Beurteilung, ob das gegenständliche Grundstück einen Teil des landwirtschaftlichen Betriebes darstellt oder eine eigene wirtschaftliche Einheit bildet, steht somit nicht die Frage nach dem Rechtsgrund für das Wohnungsgebrauchsrecht der Mutter des Bw. im Vordergrund. Entscheidend ist vielmehr, dass zwischen der Hofübergabe an den Bw. und der Einräumung des Wohnrechtes an seine Mutter ein unmittelbarer rechtlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, der die Einstufung des strittigen Gebäudes als Ausnehmerwohnung geboten erscheinen lässt. Ist aber die Eigenschaft dieses Gebäudes als Ausnehmerwohnung gegeben, so bleibt der für eine Beurteilung des Gebäudes als Teil des landwirtschaftlichen Betriebes erforderliche Zusammenhang mit dem landwirtschaftlichen Betrieb gewahrt.

Wenngleich § 33 Abs. 1 nicht ausdrücklich auf die Wohnbedürfnisse von Übergebern land- und forstwirtschaftlicher Betriebe Bezug nimmt, erhellt aus dieser Bestimmung doch, dass der Gesetzgeber mit der Einbeziehung von Ausnehmerwohnungen in den Vergleichswert einer historisch gewachsenen Form der spezifischen Altersversorgung im bäuerlichen Bereich Rechnung tragen wollte. Demnach werden die den Wohnungsbedürfnissen von Ausnehmern dienenden Gebäude bzw. Gebäudeteile regelmäßig als Teil des landwirtschaftlichen Betriebes angesehen, und zwar selbst dann, wenn eine Ausnehmerwohnung größere Ausmaße aufweist oder sogar den Charakter eines Einfamilienhauses hat. Gefordert wird nur, dass das betreffende Gebäude oder der betreffende Gebäudeteil tatsächlich vom Ausnehmer bzw. seinen Familienangehörigen als Wohnung benutzt wird, welche Voraussetzung im Berufungsfall gegeben ist (vgl. dazu Twaroch-Wittmann-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Anm. 1 zu § 33 Abs. 1 und 2; Rössler/Troll, Bewertungsgesetz und Vermögensteuer, 15. Aufl., § 33 dBewG, Rz 74).

Abschließend wird noch angemerkt, dass den Ausführungen in der Berufung, der "K-Hof" diene auch der Waldbewirtschaftung, keine Berechtigung zukommt, weil nach § 46 Abs. 5 BewG das Wohngebäude des Betriebsinhabers oder der seiner Wohnung dienende Gebäudeteil abweichend von § 32 Abs. 4 BewG nicht zum forstwirtschaftlichen Vermögen gehört.

Da jedoch der Ausschluss des strittigen Grundstückes vom landwirtschaftlichen Vermögen aus den dargelegten Gründen nicht gerechtfertigt erscheint, war der Berufung gegen die Abweisung des Artfortschreibungsantrages Folge zu geben und das Grundstück zum Stichtag 1. 1. 2004 dem landwirtschaftlichen Vermögen zuzurechnen.

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 1. Februar 2007