

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ri in der Beschwerdesache Bf., S, vertreten durch Dr. Pickerle Wirtschaftstreuhänder, Steuerberatung Wirtschaftsprüfung, Bahnhofstraße 8, 9500 Villach gegen den Bescheid des FA Spittal Villach vom 08.06.2010, betreffend Einheitswert ab 1. Jänner 2008 (Nachfeststellung gemäß § 22 Abs. 1 BewG) des Grundvermögens (gemischt genutztes Grundstück) KG 1 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben. Der Bescheid wird wie folgt geändert:

Der Einheitswert ab 1. Jänner 2008 (Nachfeststellung gemäß § 22 Abs. 1 BewG) für den Grundbesitz (gemischt genutztes Grundstück), 2 wird festgestellt mit € 23.200,00.

Der gemäß dem AbgÄG 1982 um 35 % erhöhte Einheitswert beträgt € 31.300,00.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Anmerkung:

Berufungswerber = Beschwerdeführer (Bf.)

Berufung = Beschwerde

It.Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 (FVwGG 2012)

1. Akteninhalt:

Mit Überabsvertrag vom 17. November 2005 übergab JM die Liegenschaft EZ 3 im Ausmaß von 31,9849 ha an seine Tochter Bf. Mit selben Vertrag übergab Bf einen ideellen Hälfteanteil an der Liegenschaft an ihren Ehegatten, FW.

Bei der Liegenschaft handelt es sich um land- und forstwirtschaftliches Vermögen, zu dem unter anderem das Grundstück Nr. 11 mit dem darauf befindlichen bäuerlichen Wohngebäude S..

Laut Punkt III des Übergabevertrages räumte die Tochter an den Vater und dessen Ehegattin das lebenslängliche Wohnungsgebrauchsrecht im Haus S. und Mitbenützung

des Kellers, der Wirtschaftsgebäude, der Garage, der Holzlage, des Hofraumes und des Gartens als Dienstbarkeit ein.

Nach der Bauvollendungsmeldung der Gemeinde St "Zu- und Umbau des Wohnhauses S." (KG St, GrdSt.Nr. 11), erfolgte die Bauvollendung mit Jänner 2007.

Das Finanzamt übermittelte daraufhin die Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke (BG 30) an Bf.: Nach Retournierung der BG 30 erließ das Finanzamt am 8. Juni 2010 den Einheitswertbescheid ab 1. Jänner 2008 (Nachfeststellung 1.1.2008) an FW und Miteigentümer. Das Wohnhaus S. wurde samt anteiligem Grund und Boden (1.963 m^2) dem Grundvermögen zugerechnet. Im Einzelnen wurde der Grundbesitz als (gemischt genutztes Grundstück), KG 7: mit einem Einheitswert von € 31.100 (erhöht. 41.900 €) festgestellt. Begründend wurde ausgeführt, dass eine Änderung in der Nutzung des Bewertungsgegenstandes eingetreten sei.

Die Bf. erhoben am 7. Juli 2010 Berufung. Sie führten aus, dass sich das Berufungsbegehren gegen die 100 %ige Herausnahme des Wohngebäudes aus dem land- und forstwirtschaftlichen Einheitswert richtete. Dies sei aufgrund der Annahme erfolgt, dass die wirtschaftliche Einheit durch die vollständige Verpachtung der land- und forstwirtschaftlichen Flächen nicht mehr gegeben sei. Richtigerweise erfolgte von der gesamten landwirtschaftlichen Fläche von 31,98 ha jedoch nur eine anteilige Verpachtung von insgesamt 20,63 ha – somit 64,51 %.

Der restliche land- und forstwirtschaftliche Betrieb werde weiterhin von den Bf. aktiv betrieben. Hiefür führe auch FW die diesbezüglichen Abgaben bei der Sozialversicherung der Bauern ab. Es werde ersucht, beim Einheitswert wieder die ursprüngliche Bewertung vorzunehmen.

In der Folge erhab das Finanzamt bei der Sozialversicherung der Bauern, dass FW als Betriebsführer gemeldet und nur unfallversichert sei, dass die gesamten landwirtschaftlichen Flächen verpachtet seien. Darüber hinaus seien 10,0719 ha forstwirtschaftliche Flächen verpachtet worden.

Die Bf. wurden in der Folge aufgefordert, die ausgefüllte Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes und Festsetzung des Grundsteuermessbetrages land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zum 1.1.2008 (Luf 15) beizubringen.

Darin gaben die Bf. an, dass sie 6,3553 ha, 2,8169 ha landwirtschaftlicher Flächen an T und H und 9,8643 land- und forstwirtschaftlicher Flächen an LW verpachtet hätten (Aufteilung bei LW: 9,4240 ha forstwirtschaftliche und 4.403 m^2 landwirtschaftlicher Flächen). Der Tierbestand bei den Bf. betrage 10 Mastenten (Jahresproduktion).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. August 2010 wies das Finanzamt die Berufung ab. Begründet wurde die Abweisung mit den §§ 33 Abs. 1 und 29 Z. 1 und 3 BewG. Im Berufungsfall werde keine nachhaltige Landwirtschaft betrieben, die Flächen seien verpachtet, weshalb das Gebäude S. als eigene wirtschaftliche Einheit dem Grundvermögen zuzurechnen war.

Nach mehrmaligen Fristverlängerungen beantragten die Bw. die Berufung der Abgabenbehörde 2. Instanz vorzulegen. Im Einzelnen sprechen sie sich gegen die gänzliche Herausnahme des Wohngebäudes aus dem land- und forstwirtschaftlichen Einheitswert und die nunmehrige Erfassung als Grundvermögen aus. Von der land- und forstwirtschaftlichen Fläche von 31,98 ha sei ein Anteil von 20,63 ha verpachtet. Der Restbetrieb (vorwiegend forstwirtschaftliche Flächen) werde selbst aktiv bewirtschaftet. Vom Gebäude, das den privaten Wohnbedürfnissen der Betriebsinhaber, den Ausnehmern und land- und forstwirtschaftlichen (Gerätelager, Traktorgarage, Vorratsräume) Zwecken diente, seien keine Teile verpachtet. Nach § 30 Abs. 2 Z 3 BewG gelten nur Gebäude oder Räume, die zu eigenen gewerblichen Zwecken des Betriebsinhabers verwendet würden, oder zu gewerblichen oder Wohnzwecken vermietet würden, nicht als Teile des landwirtschaftlichen Betriebes. Eine fremde Verwendung des Gebäudes liege nicht vor. Es werde beantragt, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und den Wohnungswert im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens wieder mit dem ursprünglichen Ansatz von € 7.848,67 zu erfassen.

2. Gesetzliche Grundlagen:

Für wirtschaftliche Einheiten (Untereinheiten), für die ein Einheitswert festzustellen ist, wird der Einheitswert nachträglich festgestellt, wenn nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt

1. die wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) neu gegründet wird;
2. für eine bereits bestehende wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) der Grund für die Befreiung von einer Steuer wegfällt (§ 22 Abs. 1 Bewertungsgesetz, BewG).

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.

3. Als erwiesen angenommener Sachverhalt:

- Bescheidmäßige Feststellung hinsichtlich des Wohnhauses S. als sonstiges bebautes Grundstück unter Berücksichtigung der Kürzung nach § 33 BewG (Wohnungswert) mit einem Einheitswert von S 80.000,00 (erhöht: S 108.000,00) durch den Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 1988 (Hauptfeststellung) im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, EW
- Übergabe der Liegenschaft 33 im Ausmaß von 31,9849 ha vom Vater an die Tochter bzw. Bf. sowie gleichzeitige Übergabe des ideellen Hälftenanteiles von der Bf. an ihren Ehegatten bzw. Bf. am 17. November 2005.
- Bauvollendungsmeldung der Gemeinde St betreffend Zu- und Umbau des Wohnhauses S. am 11. Jänner 2007.
- Die land- und forstwirtschaftlichen Flächen der Bf. betragen 31,9849 ha, davon sind 9,4970 als Landwirtschaft, 22,3159 ha als Forstwirtschaft, 752 m² sind als Sonstige und 968 m² als Baufläche ausgewiesen.
- Nachstehende Grundstücke (teile) wurden nicht verpachtet: GrdSt. Nr. 11 (davon 1.992 m²), GrdSt. Nr. 44 (davon 4.645 m²), GrdSt. Nr. 34 (davon 908 m²), GrdSt. Nr. 35 (76.447 m²), GrdSt. Nr. 36 (605 m²), GrdSt. Nr. 37 (davon 18 m²), 38 (20.648 m²).
- 8. Juni 2010: Erlassung des Einheitswertbescheides ab 1. Jänner 2008, (KG ST.: Grundstücksnummer 11), wobei das Wohnhaus S. samt anteiligen Grund- und Boden (1.963 m²) als gemischt genutztes Grundstück mit einem Einheitswert von 31.100 € (erhöht: 41.900 €) bewertet wurde (EW-AZ EW1).
- Verpachtung der landwirtschaftlichen Flächen an T (6,3553 ha) und an H (2,8169 ha). Verpachtung land- und forstwirtschaftlicher Flächen an LW. im Ausmaß von 9,8643 ha (davon Wald: 9,4240 ha und 4.303 m² Landwirtschaft).
- Tierbestand: 10 Mastenten
- Laut Auskunft der Sozialversicherung der Bauern ist FW Betriebsführer. Er ist nur unfallversichert.
- FW betreibt eine Handelsvermittlung (Dienstleistungsexporteur), Bf ist beim Amt der Kärntner Landesregierung (KABEG) beschäftigt.

- Im Obergeschoß des Wohnhauses befindet sich das Büro für das Dienstleistungsunternehmen von FW, das ehemalige Stallgebäude wird z.T. ebenfalls für die gewerbliche Tätigkeit von FW genutzt.
- Das Erdgeschoß wird von den Eltern der Bf. genutzt. Die ehemaligen Landwirte haben aufgrund des Übergabevertrages vom 17. November 2005 ein lebenslanges Wohngebrauchsrecht.
- Die Bf. geben in der Vorhaltsbeantwortung vom 6. September 2014 bekannt, dass das GrdSt. Nr. 11 (Gesamtfläche: 5.762 m²) mit einer Fläche von 1.992 m² landwirtschaftlich, das GrdSt. Nr. 44 (Gesamtfläche 21.847 m²) mit 1.860 m² landwirtschaftlich sowie 2.785 m² forstwirtschaftlich genutzt und das GrdSt. Nr. 34 (Gesamtfläche: 4.722 m²) mit 908 m² landwirtschaftlich von den Bf. genutzt wird.

Die Feststellungen gründen sich auf den Übergabevertrag, den Erklärungen BG 30, BG 15, der Auskunft der Sozialversicherung der Bauern, dem Auszug des Vermessungsamtes EW-AZ 1234 vom 16.06.2009, den Bauplänen sowie den Auskünften der Bf.

4. Rechtliche Würdigung:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich aus den o.a. Bestimmungen, dass Gebäude nur dann zum landwirtschaftlichen Vermögen gehören, wenn sie einem landwirtschaftlichen Hauptzweck dienen. Dies ist bei Gebäuden (Gebäudefeilen) 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).

Im Beschwerdefall ist ausschließlich die Frage strittig, ob das Gebäude S. (wieder) der Vermögensart Land- und Forstwirtschaft oder dem Grundvermögen zuzuordnen ist.

Unstrittig ist, dass das Gebäude S. in der Vergangenheit (bis zur Übergabe) als Wohn- und Wirtschaftsgebäude einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gedient hat (EW-AZ 1.). Das Erdgeschoss des Gebäudes wird von den Eltern der Bf., ehemaligen Landwirten, bewohnt und im Rahmen eines Wohnrechtes genutzt. Im Obergeschoß des Gebäudes wird ein Raum im Rahmen des Handelsbetriebes (Büro) des Bf. genutzt, das ehemalige Stallgebäude wird z.T. vom Bf. ebenfalls gewerblich genutzt (Lagerraum).

Aus dem Zusammenhang der o. a. §§ 30 Abs. 1 Z 1 und 33 Abs. 1 BewG ergibt sich eindeutig, dass Gebäude(teile), die eigenen gewerblichen Zwecken des Betriebsinhabers dienen, nicht als Teile des landwirtschaftlichen Betriebes gelten. Somit kommen die vom Bf. für sein Gewerbe genutzten Flächen von vornherein nicht für eine Zurechnung zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen in Betracht.

Davon abgesehen ist für die Zuordnung eines Gebäudes zum landwirtschaftlichen Vermögen immer das Vorliegen des landwirtschaftlichen Hauptzweckes zu prüfen. Dies ist bei Gebäuden (Gebäudefeilen) grundsätzlich (nur) der Fall, wenn sie dem Betriebsinhaber, seinen Familienangehörigen, den Ausnehmern und den überwiegend im Haushalt des

Betriebsinhabers beschäftigten Personen als Wohnung dienen. Als Betriebsinhaber ist gegebenenfalls der Pächter und nicht der Eigentümer des Betriebes anzusehen (VwGH 8.4.1991, 88/15/0025).

Gebäude ("bäuerliche Wohnhäuser") können nur im Rahmen der (nachhaltigen) Landwirtschaft und des Weinbaus (§ 29 Z 1 und 3 BewG) als Teile des landwirtschaftlichen bzw. weinbaulichen Betriebes erfasst werden. 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 BewG nicht zum forstwirtschaftlichen Vermögen. Somit sind die verpachteten land- und forstwirtschaftlichen sowie die eigengenutzten forstwirtschaftlichen Flächen für die Beurteilung des "bäuerlichen Wohnhauses" nicht in Betracht zu ziehen.

Der Betrieb der Bf. besteht aus landwirtschaftlich genutzten Flächen von 9,4970 ha, Waldflächen von 22,3159 ha, sonstigen Flächen von 752 m² und Bauflächen von 968 m² (31,9849 ha). Davon wurden 19,0365 ha verpachtet und werden 12,4724 ha*) von den Bf. forstwirtschaftlich genutzt. Somit verbleiben noch 4.760 m² an Fläche.

*Forstwirtschaftliche Nutzung:

GrdSt.Nr.	nicht verpachtet
a	3.463 m ²
b	7.229 m ²
c	2.888 m ²
d	6.722 m ²
e	1.319 m ²
f	963 m ²
g	676 m ²
h	961 m ²
35	76.447 m ²
36	605 m ²
37	18 m ²
38	20.648 m ²
44 lt. Vorhalt	2.785 m ²
somit insgesamt:	124.724 m ²
forstwirtschaftlich gen.	12,4724 ha

Das Wohngebäude mag in der Vergangenheit als Wohn- und Wirtschaftsgebäude dem nachhaltig betriebenen landwirtschaftlichen Betrieb gedient haben (Hofstelle), mit der Verpachtung der nahezu gesamten landwirtschaftlichen Flächen (bis auf die o.a. 4.760 m²), der eigengewerblichen Nutzung eines Teiles des Gebäudes (und eines Teils des ehem. Stallgebäudes), ist eine bewertungsrechtlich maßgebliche Verbindung zwischen den von den Bf. genutzten Gebäude und eines nachhaltig betriebenen landwirtschaftlichen Betriebes nicht mehr gegeben. Der Teil des Gebäudes, der den Bf. zur Verfügung steht sowie der vom Finanzamt angesetzte anteilige Grund und Boden von 1.963 m² (Widmung als Bauland Dorfgebiet), ist somit dem Grundvermögen zuzurechnen. Der Erstbescheid erging insoweit zu Recht.

Das Bundesfinanzgericht geht (mit Ausnahme des zum Wohngebäude zuzurechnenden Grund u. Boden v. 1.963m²) hinsichtlich der übrigen nicht verpachteten Teile bei den GrdSt. Nr. 34, 44 sowie 11, angesichts der vorhandenen Mastenten von einer landwirtschaftlichen Nutzung aus.

Anders als mit dem, den Bf. zur Verfügung stehenden Teil des Gebäudes, verhält es sich mit dem Teil des Gebäudes, das den "Ausnehmern" zur Verfügung steht. 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. Maßgebend ist hier, dass zwischen der "Hofübergabe" und der Einräumung des Wohnrechtes an die Eltern der Bf. ein unmittelbarer rechtlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, der die Einstufung des Gebäudeteiles (Erdgeschoß) als Ausnehmerwohnung geboten erscheinen lässt. Der Gesetzgeber wollte mit der Einbeziehung von Ausnehmerwohnungen in den Vergleichswert einer historisch gewachsenen Form der spezifischen Altersversorgung im bäuerlichen Bereich Rechnung tragen. 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 Beschwerdefall für das Erdgeschoß gegeben ist.

Der Einheitswert berechnet sich nun folgendermaßen:

Gebäu dewert lt. Erstbescheid:		37.190,89 €
-Gebäu dewert EG (Ausnehmerwohnung):		10.475,74 €
Gebäu dewert lt. BFG:		26.715,1500 €
Bodenwert lt. FA	1.963 m ² je 2,9069 € = 5.706,24	5.706,2447 €

beb. Fläche: 267 m ² Wert bis zum 10-fachen der beb. Fläche davon 25 % Kürzung gemäß 53 Abs. 2 BewG :		-1.426,5611 €
		30.994,8336 €
davon 25 % Kürzung gemäß § 53 Abs. 7 lit. d BewG		-7.748,7084 €
Einheitswert:		23.246,1252 €
Einheitswert gem. § 25 BewG:		23.200 €
Erhöht um 35 % gem. AbgÄG 1982 (ger.):		31.300 €

Insoweit war der Beschwerde zu entsprechen.

Das Vorbringen der Bf., dass nur eine anteilige Verpachtung von 20,63 ha (Anm.: lt. BG 30 19,0365 ha), von 64,1 %, vorliege und der restliche land- und forstwirtschaftliche Betrieb aktiv betrieben werde, ist für die Beschwerde irrelevant. Wie ausgeführt, sind für die Erfassung des Wohnhauses als bäuerliches Wohnhaus die von den Bf. bewirtschafteten forstwirtschaftlichen Flächen (12,9390 ha) irrelevant (vgl. § 46 Abs. 5 BewG). Und für die verbleibenden landwirtschaftlichen Flächen erfüllt der von den Bf. genutzte Teil des Wohnhauses nicht mehr die Funktion eines bäuerlichen Wohnhauses.

Aus dem Hinweis der Bf. auf die Zahlungen bei der Sozialversicherung der Bauern kann nichts gewonnen werden, weil ein Konnex zwischen der Zahlung des Versicherungsbeitrages und der Zuordnung des Gebäudes zu der einen oder anderen Vermögensart nicht besteht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

5. Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da keine Rechtsfragen strittig sind, sondern der vorliegende Sachverhalt in freier Beweiswürdigung ermittelt wurde. Gegen dieses Erkenntnis ist daher keine (ordentliche) Revision zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 12. September 2014