



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch M.L., gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck betreffend Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes zum 1. Jänner 2001 (Wohnungswert) und Einheitswert des Grundvermögens zum 1. Jänner 2001 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der minderjährige Berufungswerber, der bei seiner Mutter in der Gemeinde K. wohnt, ist Erbe nach dem im Jahr 2000 verstorbenen J. H.

Mit Bescheid vom 10. Juli 2002 (Zurechnungsfortschreibung zum 1. Jänner 2001) rechnete das Lagefinanzamt den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in der Gemeinde M, F 393, bestehend aus einer Hofstelle (Wohn- und Wirtschaftsgebäude) sowie mehreren land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken, dem Berufungswerber infolge Erwerbes von Todes wegen zu.

Mit Bescheid vom gleichen Tag (Wertfortschreibung zum 1. Jänner 2001) stellte das Lagefinanzamt den Einheitswert für den Wohnungswert, der bis dahin mit dem 30.000 S übersteigenden Teil als sonstiges bebautes Grundstück erfasst worden war, in Höhe von Null fest.

Mit weiterem Bescheid vom 10. Juli 2002 (Nachfeststellung zum 1. Jänner 2001) rechnete das Finanzamt das Wohngebäude samt den zugehörigen Grundstücksflächen dem Grundvermögen zu. Diese neue wirtschaftliche Einheit bewertete das Finanzamt als Einfamilienhaus und stellte den Einheitswert mit € 5.959, 17 (gemäß AbgÄG 1982 um 35 % erhöht auf € 7.994,01) fest. In der Bescheidbegründung wurde dazu ausgeführt, die Nachfeststellung sei erforderlich gewesen, weil das Wohnhaus keinem landwirtschaftlichen Hauptzweck mehr diene.

Dieser Bescheid wurde mit dem Bescheid gemäß § 293 Abs. 1 BAO vom 20. Juli 2002 hinsichtlich der grundbürgerlichen Einlagezahl des Bewertungsgegenstandes berichtet.

Der Berufungswerber er hob durch seine gesetzliche Vertreterin sowohl gegen den Wertfortschreibungsbescheid vom 10. Juli 2002 als auch gegen den (den Nachfeststellungsbescheid vom 10. Juli 2002 berichtigenden) Bescheid vom 20. Juli 2002 fristgerecht Berufung. In den gleich lautenden Begründungen wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass das Wohngebäude dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zuzurechnen sei, weil es mit dem Wirtschaftsgebäude eine bauliche Einheit bilde. Da der Berufungswerber minderjährig sei, seien die landwirtschaftlichen Flächen an einen ortsansässigen Landwirt verpachtet worden. Das Wohn- und Wirtschaftsgebäude sei zwar nicht mitverpachtet worden. Dem Pächter werde aber die Nutzung der Hofstelle für landwirtschaftliche Zwecke (Unterbringung der landwirtschaftlichen Geräte und Maschinen im Wirtschaftsgebäude) gestattet. Auf Grund des schlechten Bauzustandes des Gebäudes sei die Bewirtschaftung des gesamten landwirtschaftlichen Betriebes derzeit nicht möglich. Der Berufungswerber beabsichtige jedoch die Renovierung des Gebäudes, sobald er die Volljährigkeit erreicht bzw. seine Ausbildung abgeschlossen habe. Ab diesem Zeitpunkt werde er den Hof voraussichtlich selbst bewirtschaften und das Gebäude einem dauernden landwirtschaftlichen Hauptzweck zuführen.

Das Finanzamt wies die Berufungen mit Berufungsentscheidungen vom 12. Dezember 2002 ab. Begründend führte es dazu aus, dass zum landwirtschaftlichen Vermögen nur jene

Gebäude bzw. Gebäudeteile gehörten, die einem landwirtschaftlichen Hauptzweck dienten (§ 30 Abs. 1 Z 1 BewG). Dies sei bei einem Wohngebäude nur dann der Fall, wenn es dem Betriebsinhaber, seinen Familienangehörigen, den Ausnehmern und den überwiegend im Haushalt des Betriebsinhabers beschäftigten Personen als Wohnung diene. Bei einer Verpachtung sei als Betriebsinhaber nicht der Eigentümer, sondern der Pächter anzusehen. An Herrn B. S., der seinen Betrieb von O. aus führe, seien nur die landwirtschaftlichen Flächen, nicht jedoch das Gebäude verpachtet worden. Ihm sei lediglich das Abstellen der landwirtschaftlichen Geräte im Wirtschaftsgebäude gestattet worden. Da das Gebäude weder vom Berufungswerber noch vom Pächter bewohnt werde, diene es keinem landwirtschaftlichen, sondern einem betriebsfremden Zweck. Eine landwirtschaftliche Nutzung sei erst im Falle der Selbstbewirtschaftung des Hofes durch den Berufungswerber gegeben. Die Voraussetzungen für die Feststellung des Wohnungswertes gemäß § 33 BewG lägen daher nicht vor.

In den fristgerechten Vorlageanträgen vom 13. Jänner 2003 wurde ergänzend ausgeführt, dass mit dem Pachtvertrag vom 21. April 2001 zwar nur die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke verpachtet worden seien. Aus der Nichtverpachtung des Wohn- und Wirtschaftsgebäudes könne aber nicht geschlossen werden, dass die Hofstelle nicht mehr die notwendige Grundlage für die Bewirtschaftung des Betriebes darstelle. Vielmehr habe der Berufungswerber die feste Absicht, den auf unbestimmte Dauer abgeschlossenen Pachtvertrag aufzukündigen und den Hof selbst zu bewirtschaften, sobald er die Eigenberechtigung erlangt habe. Die Liegenschaft werde ihm künftig als berufliche Existenzgrundlage dienen, auch wenn das Wohnhaus zuvor noch adaptiert werden müsse. Die Funktion des Gebäudes für den landwirtschaftlichen Betrieb gehe daher nicht verloren. Gemäß § 2 des Tiroler Grundverkehrsgesetzes seien als land- und forstwirtschaftliche Grundstücke auch solche anzusehen, bei denen die land- und forstwirtschaftliche Nutzung nicht mehr als zwanzig Jahre zurückliege und eine solche Nutzung künftig wieder zu erwarten sei. Mit dieser Regelung habe der Gesetzgeber dem Umstand Rechnung getragen, dass die Eigenschaft als land- und forstwirtschaftlicher Grundbesitz auch dann bestehen bleibe, wenn eine kontinuierliche Bewirtschaftung generationsbedingt nicht möglich sei. Der landwirtschaftliche Besitz stelle einen geschlossenen Hof im Sinne des Tiroler Höfegesetzes dar, zu welchem definitionsgemäß eine Hofstelle gehöre. Auch unter diesem Aspekt sei die Zurechnung des Wohngebäudes zum Grundvermögen nicht gerechtfertigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Berufung gegen den Berichtigungsbescheid gemäß § 293 BAO vom 20. Juli 2002:

Gemäß § 250 Abs. 1 lit. a BAO muss die Berufung die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet, enthalten. Wie dem Betreff der vorliegenden Berufung zu entnehmen ist, richtet sich diese ausdrücklich gegen den "Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 2001 (Nachfeststellung gemäß § 22 Abs. 1 Bewertungsgesetz)...vom 20. 07. 2002". In der Berufung selbst wird der angefochtene Bescheid als "Einheitswertbescheid vom 20. Juli 2002..., zugesellt am 21. Juli 2002" bezeichnet.

Auch wenn es nicht auf die formelle Bezeichnung des angefochtenen Bescheides ankommt, so kann es angesichts der mehrmaligen, keiner anderen Auslegung zugänglichen Anführung des Ausfertigungsdatums des angefochtenen Bescheides keinem Zweifel unterliegen, dass sich die Berufung nicht gegen den berichtigten Nachfeststellungsbescheid vom 10. Juli 2002, sondern gegen den Nachfeststellungsbescheid in der Fassung des Berichtigungsbescheides vom 20. Juli 2002 richtet. Die ausdrückliche Bezugnahme des Rechtsmittels auf den Tag der Zustellung dieses Bescheides lässt eine bloße Verwechslung des Ausfertigungsdatums ausgeschlossen erscheinen. Auch der Umstand, dass sich die Berufung bei der Wiedergabe des Inhaltes des angefochtenen Bescheides auf die Einlagezahl laut Berichtigungsbescheid bezieht, zeigt, dass sich das Rechtsmittel gegen den Berichtigungsbescheid richtet. Aus einer gegenstandsbezogenen Beurteilung des Berufungsvorbringens ergeben sich keine gegenständigen Anhaltspunkte, zumal die Berichtigung im Wege einer neuerlichen - hinsichtlich des Berichtigungsgrundes geänderten - Ausfertigung des ursprünglichen Bescheides erfolgte.

Nach Lehre und Rechtsprechung tritt ein Berichtigungsbescheid nach § 293 BAO weder an die Stelle eines früheren Bescheides noch ersetzt er diesen. Der berichtigte Bescheid bleibt vielmehr aufrecht und erfährt lediglich eine Ergänzung durch den hinzutretend zu denkenden Berichtigungsbescheid. Da der Spruch des Berichtigungsbescheides lediglich auszusprechen hat, inwieweit der Spruch des fehlerhaften Bescheides eine Berichtigung oder Ergänzung erfahren soll und der ändernde Bescheid nicht an die Stelle des berichtigten Bescheides tritt, wird die Regelung des § 251 BAO, wonach Bescheide, die an Stelle eines früheren treten, in vollem Umfang anfechtbar sind, nicht wirksam. Daher kann sich auch die Anfechtung des Berichtigungsbescheides nur gegen den Grund, den Umfang und Inhalt des Berichtigungsbescheides wenden (VwGH 31. 10. 2000, 95/15/0088, mit dem Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar, Seite 2827).

Diese Anfechtungseinschränkung gilt auch dann, wenn - wie im Berufungsfall - eine neuerliche Bescheidausfertigung ergeht, die sich vom ursprünglichen Bescheid nur im Berichtigungsgrund unterscheidet. Das Ziel und die Form der Berichtigung kommt im gegenständlichen Berichtigungsbescheid – (dieser ist als solcher bezeichnet; der Begründungsteil führt

den Berichtigungstatbestand aus) - klar zum Ausdruck (vgl. nochmals Stoll, a. a. O.; Ritz, BAO-Kommentar², § 293, Tz. 20).

Die vorliegende Berufung ist nicht auf die Überprüfung der Zulässigkeit der Berichtigung, sondern auf die Überprüfung des Nachfeststellungsbescheides in seiner berichtigten Fassung gerichtet. Die Ausführungen des Berufungsverbers gehen in keiner Weise auf die Berichtigung ein. Vielmehr beziehen sich seine Argumente auf jene Rechte, in die bereits der berichtigte Bescheid eingriff. Da solcherart keine Rechtswidrigkeit des Berichtigungsbescheides aufgezeigt wird, war die gegen diesen Bescheid gerichtete Berufung abzuweisen.

2.) Berufung gegen den Wertfortschreibungsbescheid vom 10. Juli 2002

Gemäß § 30 Abs. 1 Z. 1 Bewertungsgesetz 1955 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.

Gemäß § 30 Abs. 2 Z. 3 BewG gelten 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, nicht als Teile des landwirtschaftlichen Betriebes.

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. Nach dem zweiten Satz dieser Bestimmung ist der Wohnungswert unter anderem beim landwirtschaftlichen Vermögen bis zu einem, nach den Vorschriften über die Bewertung von bebauten Grundstücken ermittelten Wohnungswert von 2.180,185 Euro (30.000 S) Bestandteil des Vergleichswertes.

Aus dem Zusammenhang dieser Bestimmungen ergibt sich, dass Wohngebäude bzw. -gebäudeteile nur dann zum landwirtschaftlichen Vermögen gehören, wenn sie dem Betriebsinhaber, seinen Familienangehörigen, den Ausnehmern und den überwiegend im Haushalt des Betriebsinhabers beschäftigten Personen als Wohnung dienen. Dabei ist im Falle der Betriebsverpachtung nicht der Eigentümer, sondern der Pächter als Betriebsinhaber anzusehen. Daher dient etwa ein Gebäude, das vom Eigentümer des Betriebes, der nicht zugleich Betriebsinhaber ist, bewohnt wird, nicht einem landwirtschaftlichen, sondern einem betriebs-

fremden Zweck und gilt nicht als Teil des landwirtschaftlichen Betriebes (vgl. VwGH 10. 9. 1998, 96/15/0157; VwGH 30. 11. 1984, 82/17/0123).

Die Hofstelle mag zwar in der Vergangenheit als Wohn- und Wirtschaftsgebäude dem landwirtschaftlichen Betrieb des mittlerweile verstorbenen J. H. gedient haben. Nach den unbestrittenen Feststellungen in der Berufungsvorentscheidung diente dieses Gebäude zum Feststellungszeitpunkt 1. Jänner 2001 aber überhaupt keinen Wohnzwecken und damit auch nicht jenen des oben angeführten Personenkreises. Eine bewertungsrechtlich maßgebliche Verbindung zwischen dem Wohngebäude und dem landwirtschaftlichen Betrieb ist daher nicht gegeben.

Die Annahme einer solchen Verbindung erscheint auch nicht deshalb gerechtfertigt, weil der Berufungswerber die Absicht hat, die verpachteten Flächen nach Erreichen der Volljährigkeit selbst zu bewirtschaften und das Gebäude sodann für seine eigenen Wohnzwecke zu nutzen. Vielmehr handelt es sich dabei um ein ungewisses Ereignis, das auf die tatsächlichen Verhältnisse zum Bewertungsstichtag keinen Einfluss hat. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem landwirtschaftlichen Betrieb wird gegebenenfalls mit dem Eintritt dieses Ereignisses begründet.

Auch der weitere Einwand, wonach das Wohn- und Wirtschaftsgebäude eine bauliche Einheit darstelle, verhilft der Berufung nicht zum Erfolg. Denn Voraussetzung für die Zurechnung des gesamten Gebäudes zum landwirtschaftlichen Vermögen ist, dass dieses als Ganzes einem landwirtschaftlichen Hauptzweck dient. Ist eine derartige Zweckbestimmung nur hinsichtlich des Wirtschaftsgebäudes gegeben, so bildet das Wohngebäude keinen Teil des landwirtschaftlichen Betriebes.

Soweit sich der Vorlageantrag auf die Höfeeigenschaft im Sinne des Tiroler Höfegesetzes stützt, ist auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. 4. 1991, 88/15/0025, zu verweisen. Darin vertrat der Gerichtshof unter Bezugnahme auf das Kärntner Erbhöfegesetz die Rechtsansicht, dass für die Beurteilung der Frage, ob mehrere Wirtschaftsgüter eine oder mehrere wirtschaftliche Einheiten bilden, die Verkehrsanschauung unter Berücksichtigung der örtlichen Gewohnheit, der tatsächlichen Übung, der Zweckbestimmung und der wirtschaftlichen Zusammengehörigkeit maßgeblich ist (§ 2 Abs. 1 BewG). Dabei bleibt die rechtliche Bindung durch das Höferecht außer Betracht, weil durch das Höferecht eine Teilung und damit Zersplitterung des Landbesitzes durch den Erbgang vermieden werden soll, während die Art der Bewirtschaftung dem jeweiligen Eigentümer frei steht. Im Hinblick auf die vergleichbaren Regelungen des Tiroler Höfegesetzes kommt der auf die rechtliche Einheit gegründeten Höfeeigenschaft für den Berufungsfall keine Bedeutung zu.

Was bewertungsrechtlich als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, bestimmt sich auch nicht nach den Vorschriften des Tiroler Grundverkehrsgesetzes. Vielmehr wird durch das Grundverkehrsrecht der landwirtschaftliche Grundverkehr im allgemeinen Interesse an einer geordneten Bodenbewirtschaftung beschränkt. Schon im Hinblick auf diese rechtspolitische Zielsetzung ist daher die Frage, ob die Hofstelle als land- und forstwirtschaftliches Grundstück im Sinne des § 2 TGVG gilt, für den Berufungsfall nicht relevant.

Da sich die Nichtfeststellung des Wohnungswertes aus den geschilderten Gründen als rechtmäßig erweist, war die Berufung abzuweisen.

Innsbruck, 20. August 2003