



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse, vertreten durch die Rechtsanwälte Dr. Franz Gützbauer, Dr. Siegfried Sieghartsleitner und Dr. Michael Pichlmair, 4060 Wels, Eisenhowerstraße 27, vom 10. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 9. Jänner 2009 betreffend Einheitswert des Grundbesitzes (unbebautes Grundstück) in der Katastralgemeinde E, Einlagezahl 00 teilw., Grundstücksnummer 8 u.a. zum 1. Jänner 2004 (Nachfeststellung gem. § 22 Abs. 1 BewG) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (im Folgenden als Bw bezeichnet) ist Alleineigentümer des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes in E im K, B 7, Einlagezahl 00 teilw., Katastralgemeinde E (G-Gut). Zu diesem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörten auch die Grundstücke 1, 3, 4, 5, 6, 7 und 8.

Diese Grundstücke verkaufte der Bw (laut vorliegendem Grundbuchsatz) mit Kaufvertrag vom 25. Mai 2011 an Dr. Dipl.Ing. St.

Im Zuge der Überprüfung der Ergebnisse der Bodenschätzung in der KG E stellte der amtliche Bodenschätzer am 9.5.2005 fest, dass die strittigen Grundstücke nicht landwirtschaftlich, sondern als Deponiefläche für Asphaltblöcke genutzt wurden.

Daraufhin nahm das Finanzamt Linz mit **Feststellungsbescheid** vom 9. Jänner 2009 zum 1. Jänner 2004 eine Nachfeststellung gem. § 22 Abs. 1 BewG vor. Das Finanzamt stellte den Einheitswert für die 44.681 m² große Fläche in Höhe von 81.100 Euro und den gemäß AbgÄG 1982 um 35% erhöhten Einheitswert in Höhe von 109.400 Euro fest.

Nach der Bescheidbegründung war die Fortschreibung erforderlich, weil eine wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) gegründet worden ist.

Gegen diesen Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 2004 er hob der Abgabepflichtige durch seinen Vertreter fristgerecht **Berufung**. Er beantragte, die vom Bescheid erfassten Grundstücke nicht als unbebautes Grundstück zu bewerten, sondern weiterhin dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zuzurechnen.

Zur Begründung führte der Vertreter aus, dass die vom Bescheid erfassten Grundstücke im Flächenwidmungsplan der Gemeinde E zur Gänze als Grünland im Sinn des § 30 Oö. Raumordnungsgesetz ausgewiesen seien und daher nicht zu anderen Zwecken als zu landwirtschaftlichen Zwecken genutzt würden. Insbesondere seien die Flächen nicht mit einer Sonderwidmung versehen. Der Bw habe zwar für einen Teil der Fläche bei der Raumordnungsbehörde um deren Umwidmung angesucht, es sei jedoch von der Gemeinde E ausdrücklich festgelegt worden, dass eine Umwidmung dieser Fläche nicht in Betracht komme.

Zu der dem Bw gehörenden Liegenschaft gehöre ein landwirtschaftlicher Betrieb, für den der Einheitswert am gleichen Tag mit einem Betrag von € 600 festgesetzt worden sei. Diese Flächen, die auch nach der Bewertung des Finanzamtes als landwirtschaftliche Flächen anzusehen seien, seien gemeinsam mit jenen Flächen, die vom angefochtenen Bescheid erfasst seien, mit Pachtvertrag vom Oktober 1996 an LS verpachtet worden. Das Pachtverhältnis sei nach wie vor aufrecht, wenngleich zu geänderten Bedingungen.

Die vom angefochtenen Bescheid erfassten Grundstücksflächen seien zur Gänze unbebaut und seien außer zu landwirtschaftlichen Zwecken nie in einer nachhaltigen Weise anderweitig genutzt worden. Es liege auch derzeit keine anderweitige Nutzung vor. Es bestehe kein Grund zur Annahme, dass eine landwirtschaftliche Nutzung derzeit nicht möglich wäre. Die Flächen lägen derzeit brach.

Grundsätzlich liege land- und forstwirtschaftliches Vermögen auch dann vor, wenn der Betrieb vom Eigentümer nicht selbst bewirtschaftet, sondern verpachtet sei. Die Flächenwidmung eines Grundstückes sei allein grundsätzlich nicht ausschlaggebend, um die Zulässigkeit einer Zurechnung des Grundstückes zum Grundvermögen als gegeben anzusehen. Verfüge das Grundstück nicht über eine Widmung, die über eine Grünlandwidmung hinausgehe, so sei eine Zurechnung des Grundstückes zum Grundvermögen grundsätzlich nicht zulässig.

Entscheidend sei nicht die Absicht des jeweiligen Grundeigentümers, von der Möglichkeit einer

Verwendung eines Grundstückes zu Bauzwecken keinen Gebrauch zu machen. Vielmehr komme es auf die objektiv vorliegenden Verhältnisse an, insbesondere auf die Frage der Widmung des einzelnen Grundstückes (UFSW vom 21.1.2008, GZ RV/1740-W/05).

Bracheflächen und stillgelegte Flächen seien grundsätzlich wie bewirtschaftete Flächen in die Flächengrundlage für landwirtschaftliche Betriebe einzubeziehen. Selbst wenn Grundstücke vorübergehend nicht landwirtschaftlich genutzt würden, schließe dies eine Zuordnung zum landwirtschaftlichen Betrieb nicht aus (UFSW vom 30.10.2008, GZ RV/1096-W/05).

Wende man die dargestellten Grundsätze auf den vorliegenden Fall an, so komme man zum Ergebnis, dass die vom Bescheid erfassten Grundstücke weiterhin zum bestehenden landwirtschaftlichen Betrieb gehörten. Sie seien gemeinsam mit den anderen landwirtschaftlich genutzten Grundstücken verpachtet, lägen zur Gänze im Grünland und würden zu keinen solchen Zwecken genutzt, die nicht der Landwirtschaft dienten. Sie lägen derzeit brach, was aber nichts an der Zuordnung zur Landwirtschaft ändern könne. Eine vorübergehende anderweitige Nutzung könne an dieser grundsätzlichen Zuordnung nichts ändern.

Aufgrund der Berufungsausführungen wurde am 28. April 2009 ein **Ortsaugenschein** durchgeführt. Dabei wurde festgestellt, dass es sich bei der streitgegenständlichen Fläche um eine mit Schotter befestigte Fläche handle, die nicht landwirtschaftlich genutzt werde. Zur Dokumentation wurden Fotos angefertigt.

Mit Vorlagebericht vom 14. Mai 2009 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Vorhalt vom 26. November 2012 wurde dem Berufungswerber die beim Ortsaugenschein angefertigten Fotos zur Kenntnis gebracht. Dabei wurde er auch darauf hingewiesen, dass diese Fotos im Widerspruch zu den Berufungsausführungen stehen, wonach die vom Bescheid erfassten Grundstücksflächen außer zu landwirtschaftlichen Zwecken nie in einer nachhaltigen Weise anderweitig genutzt worden seien.

In der **Stellungnahme vom 14. Dezember 2012** stellte der Vertreter des Bw klar, dass das gegenständliche Grundstück seit Dezember 2011 als Bauland ausgewiesen sei und zum größten Teil im Jahr 2011 veräußert wurde, sodass inzwischen kein landwirtschaftliches Grundstück mehr vorliege. Die übersandten Lichtbilder dürften tatsächlich den Zustand des Grundstückes zum 28.4.2009 richtig wiedergeben. Man sehe auf dem Grundstück eine Schotterfläche, wie sie zu diesem Zeitpunkt unstrittig vorhanden gewesen sei. Hingegen dürfte das Orthofoto vor diesem Tag aufgenommen worden sein und zwar möglicherweise 3 bis 4 Jahre vorher. Der Bw bekräftigte die Behauptung in der Berufung, wonach das gegenständliche Grundstück nie in einer nachhaltigen Weise zu anderen als zu landwirtschaftlichen

Zwecken genutzt worden sei. Weder zum Zeitpunkt der Berufung noch zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung wäre eine anderweitige, also eine nichtlandwirtschaftliche Nutzung erfolgt. Richtig sei, dass sich auf dem Grundstück in den Jahren 2004 und 2005 und in den ersten Monaten des Jahres 2006 vorübergehend eine Baustelleneinrichtung für den dreispurigen Ausbau der Autobahn A1 zwischen H und S befunden habe. Insoweit sei es durchaus möglich, dass am 9.5.2005 auf einem Teil der gegenständlichen Grundstücke unter anderem Asphaltblöcke gelagert waren, die von einer mobilen Steinbrecheranlage zerkleinert worden seien. Durch diese vorübergehende Verwendung habe sich aber die grundsätzlich gegebene landwirtschaftliche Nutzung keinesfalls geändert. Für die Ausführung der Bauarbeiten für den dreispurigen Autobahnausbau hätten die ausführenden Bauunternehmungen eine geeignete Fläche benötigt, die möglichst auf halben Weg zwischen A und S gelegen sei. Diese Fläche hätte unmittelbar neben der Autobahn und von dieser aus leicht erreichbar sein müssen. Seitens des Baumanagements sei daher das gegenständliche Grundstück ausfindig gemacht worden.

Gemäß § 17 Bundesstraßengesetz könne für die Herstellung und Umgestaltung von Bundesstraßen neben dem Eigentum an einer Liegenschaft auch die dauernde oder zeitweilige Einräumung, Einschränkung und Aufhebung von dinglichen und obligatorischen Rechten im Wege der Enteignung in Anspruch genommen werden. Je nach technischer Notwendigkeit komme es gerade beim Autobahnbau immer wieder auch zur Enteignung in Form einer zwangsweisen vorübergehenden Inanspruchnahme von Grundstücksflächen. Um ein Enteignungsverfahren zu vermeiden, sei der Bw dem an ihn herangetragenen Ansinnen, die gegenständliche Fläche für die Errichtung und den Betrieb der Baustelleneinrichtung zur Verfügung zu stellen, nicht entgegengetreten. Das Grundstück habe daher nicht anders genutzt werden können, wobei aufgrund der vorübergehenden Nutzung das auf den Lichtbildern ersichtliche Aussehen erlangt wurde.

Durch diese vorübergehende Nutzung, die von den Behörden auch zwangsweise herbeigeführt hätte werden können, habe das Grundstück seine grundsätzliche landwirtschaftliche Widmung nicht verloren. Insbesondere sei es nicht zu einer nachhaltigen anderweitigen Nutzung gekommen, die man als Entnahme des Grundstückes von seiner Zugehörigkeit zum landwirtschaftlichen Betrieb ansehen könnte.

Nach Beendigung dieser vorübergehenden (mehr oder weniger zwangsläufigen) Nutzung beim Autobahnausbau sei für den Bw noch nicht klar gewesen, für welchen konkreten landwirtschaftlichen Zweck er die gegenständliche Grundstücksfläche bestmöglich nutzen könnte. Immerhin habe das Grundstück durch die vorübergehende Nutzung eine andere, nämlich eine beschotterte Oberfläche erhalten. Der Bw verwies darauf, dass gerade auch für landwirtschaftlichen Tätigkeiten eine beschotterte Oberfläche von Vorteil sei. Beispielsweise könnten

derartige ebene Flächen im Rahmen der Pferdezucht für hochwertige Pferde verwendet werden. Man könne die beschotterte Fläche auch als Unterbau für landwirtschaftliche Bauten heranziehen oder beispielsweise für die Herstellung eines Reitplatzes bei Pferdebewirtschaftung, die in der Umgebung des Grundstückes auch stark vertreten sei. Für den Bw sei (bis zur Umwidmung als Bauland) noch nicht geklärt gewesen, welche landwirtschaftliche Nutzung am Besten erfolgen sollte. Eine andere Nutzung sei von Vornherein schon rechtlich nicht möglich gewesen. Er habe die Fläche daher vorerst brach liegen gelassen.

Bis zum Ende des Jahres 2010 sei für den Bw eine nicht landwirtschaftliche Verwendung oder Verwertung des Grundstückes nicht denkbar gewesen, weil das Grundstück im Flächenwidmungsplan der Gemeinde bis dahin als Grünland ausgewiesen war und nur eine landwirtschaftliche Nutzung möglich gewesen sei. Am Grundstück führe zwar eine Straße vorbei, sonstige Aufschließungsmaßnahmen, wie etwa ein Kanalanschluss oder ein Wasseranschluss seien nicht gegeben gewesen. Auch eine Anbindung an öffentliche Verkehrsmittel sei in keiner Weise vorhanden. Es sei bis dahin nicht abzusehen gewesen, dass das Grundstück jemals als Bauland ausgewiesen werden könnte. Es wäre nicht einsichtig, dass dieses Grundstück nicht als landwirtschaftliches Grundstück bewertet werden dürfte, wenn es lediglich einer landwirtschaftlichen Nutzung zugänglich sei.

Schließlich könne dem Bw auch nicht zur Last gelegt werden, dass er das Grundstück vorübergehend für die Dauer von gut zwei Jahren im öffentlichen Interesse zur Verwendung beim Ausbau der Autobahn gestellt habe. Nur deshalb, weil er einem Enteignungsverfahren zuvorgekommen sei, indem er vorübergehend das Grundstück freiwillig zur Verfügung gestellt habe, könne er nicht schlechter gestellt werden, als ein anderer Eigentümer von landwirtschaftlichen Grundstücken.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 30 Abs.1 Z1 Bewertungsgesetz 1955 (BewG 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 (landwirtschaftlicher Betrieb).

Nach § 52 Abs. 1 gehört zum Grundvermögen nicht Grundbesitz, der zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehört. Nach Abs. 2 sind land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücksflächen dem Grundvermögen zuzurechnen, wenn nach ihrer Lage und den sonstigen Verhältnissen, insbesondere mit Rücksicht auf die bestehenden Verwertungsmöglichkeiten, anzunehmen ist, dass sie in absehbarer Zeit anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen werden, z. B., wenn sie hienach als Bauland, Industrieland oder als Land für Verkehrszwecke anzusehen sind.

Gemäß [§ 2 Abs. 1 BewG 1955](#) ist jede wirtschaftliche Einheit für sich zu bewerten. Ihr Wert ist im Ganzen festzustellen. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden. Die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter sind zu berücksichtigen.

Aufgrund des oben dargestellten Sachverhaltes ist es unstrittig, dass sich auf den berufungsgegenständlichen Grundstücken in den Jahren 2004 und 2005 und in den ersten Monaten des Jahres 2006 vorübergehend eine Baustelleneinrichtung für den dreispurigen Ausbau der Westautobahn zwischen H und S befunden hat. Nach Beendigung der Autobahnbaustelle blieb die beschotterte Oberfläche erhalten. Bei dem am 28. April 2009 durchgeföhrten Ortsaugenschein wurde festgestellt, dass die streitgegenständliche Fläche noch immer mit Schotter befestigt war und auch nicht landwirtschaftlich genutzt wurde. Mit Kaufvertrag vom 25. Mai 2011 hat der Bw die inzwischen umgewidmeten berufungsgegenständlichen Grundstücke verkauft.

Für die Zugehörigkeit von Grundflächen zur wirtschaftlichen Einheit „landwirtschaftlicher Betrieb“ ist es nach § 30 Abs.1 Z1 BewG notwendig, dass diese Grundflächen dauernd einem landwirtschaftlichen Hauptzweck dienen. Im berufungsgegenständlichen Fall dienten die strittigen Grundflächen nach der Verwendung als Baustelleneinrichtung für den Autobahn- ausbau in den Jahren 2004 bis 2006 nicht mehr einem landwirtschaftlichen Betrieb. Nach den Ausführungen des Bw in der Stellungnahme vom 14. Dezember 2012 sind diese Grundflächen, nachdem sie für den Autobahnausbau nicht mehr benötigt wurden, bis zum Verkauf der Grundstücke im Jahr 2011 mehr oder weniger ungenutzt geblieben. Der Bw beschränkte sich daher auf den Hinweis, dass eine beschotterte Oberfläche auch für landwirtschaftliche Tätigkeiten von Vorteil sei und nannte als Beispiele dafür die Verwendung als Unterbau für landwirtschaftliche Bauten oder als Reitplatz im Rahmen einer Pferdebewirtschaftung.

Tatsächlich wurden die strittigen Grundflächen für solche landwirtschaftlichen Zwecke aber nie verwendet. Eine Nutzung der strittigen Grundflächen für landwirtschaftlichen Zwecke lag seit dem Jahr 2004 bis zur Veräußerung der Grundstücke im Jahr 2011 als Bauland nicht mehr vor. Ab dem Jahr 2004 dienten die Grundstücke nicht mehr einem dauernden landwirtschaftlichen Hauptzweck. Eine bloß **vorübergehende Verwendung** für andere als landwirtschaftliche Zwecke, die nicht zum Ausscheiden aus dem landwirtschaftlichen Betrieb führte, war nicht gegeben.

Nach der vom Bw zitierten Berufungsentscheidung vom 30.10.2008, GZ RV/1096-W/05 sind zwar Brache- und stillgelegte Flächen (als nur vorübergehend nicht landwirtschaftlich genutzte Flächen) grundsätzlich wie bewirtschaftete Flächen in die Flächengrundlage für landwirtschaftliche Betriebe einzubeziehen. Begründet wird dies damit, dass für die Ermittlung

des Ertragswertes nicht der tatsächlich erzielte Ertrag, sondern der nachhaltig erzielbare Reinertrag maßgebend ist.

Im berufungsgegenständlichen Fall ist diese Rechtsprechung deshalb nicht anwendbar, weil durch die Beschotterung der Grundfläche im Gegensatz zur Brache im eigentlichen Sinne die nachhaltige Reinertragsfähigkeit des Bodens wesentlich beeinträchtigt wurde. Eine Rekultivierung und Wiederherstellung der „Ertragsfähigkeit des Bodens“ wurde nicht durchgeführt. Das Ausscheiden der strittigen Grundstücke aus dem landwirtschaftlichen Betrieb des Bw im Jahr 2004 war folglich ein dauerhaftes und nicht nur ein vorläufiges Ausscheiden.

Die vom Finanzamt vorgenommene Beurteilung, wonach die strittigen Grundflächen eine eigene wirtschaftliche Einheit im Sinne des § 2 BewG bilden und nicht zur wirtschaftlichen Einheit „landwirtschaftlicher Betrieb“ gehören, entspricht auch der Verkehrsanschauung.

Denn es nicht der Zweck von größeren beschotterten Flächen entlang der Autobahn, dass sie einem landwirtschaftlichen Betrieb dienen. Es entspricht auch nicht der örtlichen Gewohnheit, dass größere beschottete Flächen zu einem landwirtschaftlichen Betrieb gehören. Eine wirtschaftliche Zusammengehörigkeit dieser Flächen mit den übrigen dem Bw gehörenden und verpachteten Grundstückflächen besteht aufgrund der unterschiedlichen Nutzung nicht.

Zum Vorbringen, dass bis Ende des Jahres 2010 eine nicht landwirtschaftliche Verwendung oder Verwertung des Grundstückes nicht denkbar gewesen sei, weil das Grundstück im **Flächenwidmungsplan** der Gemeinde bis dahin als Grünland ausgewiesen war und nur eine landwirtschaftliche Nutzung möglich gewesen sei, ist auszuführen:

Für die Zugehörigkeit von Grundflächen zur wirtschaftlichen Einheit „landwirtschaftlicher Betrieb“ reicht es nicht aus, dass zu einem bestimmten Zeitpunkt nur eine landwirtschaftliche Nutzung, nicht aber eine andere Nutzung der Grundflächen rechtlich möglich ist. Denn § 30 Abs.1 Z 1 BewG fordert, dass diese Grundflächen auch **tatsächlich** einem landwirtschaftlichen Hauptzweck dienen. Die reine Möglichkeit der Verwendung der Grundflächen für landwirtschaftliche Zwecke und die rechtliche Unmöglichkeit zur Verwendung für andere Zwecke reicht für die Zugehörigkeit zur wirtschaftlichen Einheit „landwirtschaftlicher Betrieb“ nicht aus.

Darüber hinaus können nach [§ 52 Abs. 2 BewG 1955](#) auch Grundflächen bereits dann dem Grundvermögen (und nicht mehr dem landwirtschaftlichen Betrieb) zugerechnet werden, wenn sie noch landwirtschaftlich genutzt werden. Dies ist dann der Fall, wenn nach ihrer Lage und den sonstigen Verhältnissen, insbesondere mit Rücksicht auf die bestehenden Verwertungsmöglichkeiten, anzunehmen ist, dass sie in absehbarer Zeit anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen werden.

Diese Bestimmung bezieht sich insbesondere auf sogenanntes Bauerwartungsland, also auf Grundstücksflächen, die zwar derzeit in den Flächenwidmungsplänen noch als Grünland

ausgewiesen sind, mit deren Umwidmung aber in absehbarer Zeit gerechnet werden kann. Die im berufungsgegenständlichen Fall im Jahr 2010 tatsächlich erfolgte Umwidmung hat somit bewertungsrechtlich zur Folge, dass die betreffenden Grundstücke schon dann (und zwar unabhängig von einer landwirtschaftlichen Nutzung) dem Grundvermögen zuzurechnen waren, als die Umwidmung absehbar wurde (oder erwartet werden konnte) und nicht erst dann, wenn die Umwidmung tatsächlich erfolgt ist.

Aufgrund obiger Ausführungen kann es als erwiesen angesehen werden, dass die strittigen Grundflächen seit dem Jahr 2004 nicht einem landwirtschaftlichen Hauptzweck dienten und daher nach § 30 Abs.1 Z1 BewG nicht mehr zur wirtschaftlichen Einheit „landwirtschaftlicher Betrieb“ gehörten.

Das Finanzamt hat daher zu Recht die strittigen Grundstücksflächen bereits zum 1. Jänner 2004 dem Grundvermögen zugerechnet und eine Nachfeststellung gem. § 22 Abs. 1 BewG vorgenommen.

Aus den angeführten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 18. Jänner 2013