

BESCHLUSS

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der X-KG, vertreten durch Artner WP/Stb GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, Ludersdorf 201, 8200 Gleisdorf, gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Umgebung vom 29.01.2013 betreffend Einheitswert des Grundbesitzes (unbebautes Grundstück) zum 1.1.2012 (Nachfeststellung gemäß § 22 Abs. 1 BewG) beschlossen:

Der angefochtene Bescheid sowie die bezügliche Beschwerdeentscheidung werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO *aufgehoben* und die Sache an die Abgabenbehörde *zurückverwiesen*.

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

Hinweis: Mit der Zustellung dieser Beschluss-Ausfertigung an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung bzw. Personengemeinschaft als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

Auf Grund eines Schenkungsvertrages vom 29.3.2011 wurde im Grundbuch für das Grundstück 999/9 eine neue EZ eröffnet und hierauf das Eigentumsrecht zugunsten der Beschwerdeführerin (Bf.) einverleibt (Beschluss des BG Graz-Ost vom 24.11.2011).

Mit dem **angefochtenen Einheitswertbescheid** zum 1.1.2012 wurde für das gegenständliche Grundstück im Wege einer Nachfeststellung gemäß § 22 Abs. 1 BewG ein Einheitswert von € 7.500,-- bzw. ein gemäß AbgÄG 1982 um 35% erhöhter Einheitswert von € 10.100,-- festgestellt (Art des Steuergegenstandes: unbebautes Grundstück). In der Begründung wird ausgeführt, die Nachfeststellung sei erforderlich gewesen, weil eine wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) gegründet worden sei.

In der dagegen erhobenen **Berufung** (nunmehr: **Beschwerde**) wird die Bewertung als landwirtschaftlich genutztes Grundstück beantragt. Das Grundstück liege zwar laut Flächenwidmungsplan im Bauland, es werde jedoch ausschließlich landwirtschaftlich genutzt. Dies werde sich in den nächsten Jahren auch nicht ändern. Für die Einheitsbewertung sei die tatsächliche Nutzung maßgeblich.

Das Finanzamt wies das Rechtsmittel mit **BVE** vom 19.2.2013 mit folgender Begründung ab: „Land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücksflächen sind gemäß § 52 Abs. 2 BewG 1955 dem Grundvermögen zuzurechnen, wenn nach ihrer Lage (Widmung laut Flächenwidmungsplan als reines Wohngebiet) und den sonstigen Verhältnissen (Anschlussmöglichkeiten zu Wasser, Strom, Kanal und Anbindung an das öffentliche Gut/ Straße), insbesondere mit Rücksicht auf die bestehenden Verwertungsmöglichkeiten, anzunehmen ist, dass sie in absehbarer Zeit anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen werden, zB wenn sie hienach als Bauland (Baulücke) anzusehen sind.“

Im **Vorlageantrag** bringt die Bf. vor, das Grundstück werde von der A-KG gemeinsam mit den beiden direkt angrenzenden Grundstücken im Rahmen einer landwirtschaftlichen Gesamtanbaufläche bewirtschaftet. Es würden unmittelbar fünf Grundstücke angrenzen, wovon lediglich auf zweien Gebäude errichtet worden seien. Von einer Baulücke könne daher keinesfalls gesprochen werden. Auf der Liegenschaft selbst seien keine Aufschlüsse (Strom, Kanal, Wasser) vorhanden, weshalb auch keine anderen objektiven Umstände vorliegen würden, welche unter Berücksichtigung der baulichen Entwicklung in der Umgebung sowie der zum Bewertungsstichtag gegebenen und der zukünftig zu erwartenden Marktlage die Annahme rechtfertigen würden, dass die landwirtschaftlich genutzte Fläche in absehbarer Zeit anderen als landwirtschaftlichen Zwecken dienen werde.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Im Beschwerdefall ist strittig, ob das der Bf. im März 2011 zugewendete Grundstück über die Bestimmung des § 52 Abs. 2 BewG dem Grundvermögen zugerechnet werden kann.

Gemäß § 51 Abs. 1 BewG gehört zum Grundvermögen der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile (insbesondere Gebäude) und des Zubehörs.

Gemäß § 52 Abs. 1 leg. cit. gehört zum Grundvermögen nicht Grundbesitz, der zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehört. Nach Abs. 2 der letztzitierten Gesetzesstelle 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, zum Beispiel, wenn sie hiernach als Bauland, Industrieland oder als Land für Verkehrszwecke anzusehen sind.

Wie die Bf. grundsätzlich zu Recht ausführt, rechtfertigt die Widmung eines Gebietes als Bauland oder reines Wohngebiet **für sich allein** noch nicht, ein landwirtschaftlich genutztes Grundstück ohne weiteres dem Grundvermögen zuzurechnen. Ist jedoch **auf Grund hinzutretender objektiver Umstände** - insbesondere betreffend die örtliche Lage und Aufschlüsselung des Grundstückes, die bauliche Entwicklung in der Umgebung sowie

die zum Bewertungsstichtag gegebene und für die Zukunft zu erwartende Marktlage - **aus dem Gesamtbild der Verhältnisse** anzunehmen, dass das landwirtschaftlich genutzte Grundstück in absehbarer Zeit anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen wird, so rechtfertigt dies, **ohne dass es dabei auf die Absicht des Grundeigentümers ankommt**, die Zuordnung des Grundstückes zum Grundvermögen. Ein aus objektiven Umständen sich ergebender Wahrscheinlichkeitsschluss für eine Verbauung in absehbarer Zeit ist insbesondere bei einer Flächenwidmung als Bauland, bei einer Aufschließung durch Strom, Wasser und Kanal führende öffentliche Straßen und auf Grund der baulichen Entwicklung angrenzender Grundstücke gerechtfertigt. Stellen die zu bewertenden Grundstücke Baulücken in einem sonst besiedelten Gebiet dar, so handelt es sich überhaupt um den typischen Anwendungsfall des § 52 Abs. 2 BewG. Selbst bloßes Rohbauland ist schon dann als Bauland iSd. § 52 Abs. 2 BewG anzusehen, wenn an der späteren Verwendung des Grundstückes als Bauland kein begründeter Zweifel besteht, auch wenn für diese Verwertung noch kein naher Zeitpunkt abzusehen ist (vgl. zB VwGH 30.6.1994, 91/15/0089; VwGH 26.4.1993, 91/15/0025; VwGH 18.11.2003, 2000/14/0189; 21.4.2005, 2003/15/0124; VwGH 26.2.2014, 2010/13/0052; uva.).

Entscheidend ist, wie der Eigentümer sein Grundstück nutzen könnte. Durch die Bewertung soll die potentielle wirtschaftliche Kraft des Eigentümers erfasst werden und eine objektive Werterhöhung nicht deshalb außer Betracht bleiben, weil (aktuell) keine Absicht besteht, diese auszunutzen. Diese Auffassung entspricht dem allgemeinen Grundsatz des steuerlichen Bewertungsrechts, objektiv den potentiellen Wert einer Liegenschaft zu erfassen (VwGH 18.11.1971, 1577/70; 8.1.1979, 1844/76; ua.).

§ 52 Abs. 2 BewG legt den Abgabenbehörden die Verpflichtung auf, eine Tendenz („in absehbarer Zeit“) und eine Annahme („wenn anzunehmen ist“) zu erforschen, wobei zur Prüfung der Wahrscheinlichkeit nach objektiven Kriterien vorzugehen ist (vgl. zB das Erkenntnis des VwGH 26.4.2007, 2006/14/0032).

Es geht nun aus dem angefochtenen Bescheid nicht hervor, dass das Finanzamt dieser Verpflichtung auch nur ansatzweise nachgekommen wäre. Es steht zwar unbestritten fest, dass das in Frage stehende Grundstück laut Flächenwidmungsplan als reines Wohngebiet ausgewiesen ist. Dieser Umstand allein rechtfertigt jedoch – siehe obige Rechtsausführungen – noch nicht, ein landwirtschaftlich genutztes Grundstück ohne Weiteres dem Grundvermögen zuzurechnen. Dies ist erst bei Hinzutreten weiterer – oben beispielhaft angeführter - objektiver Umstände zulässig.

Diese – allenfalls vorliegenden - weiteren Umstände werden im angefochtenen Bescheid jedoch nicht konkret beschrieben bzw. dargelegt. Das Finanzamt beschränkt sich in seiner Begründung im Wesentlichen auf die bloße Wiedergabe des Wortlautes des § 52 Abs. 2 BewG (in der BVE). Es fehlt aber in sachverhaltsmäßiger Hinsicht die Darstellung jener objektiven Umstände, wie zB eine Beschreibung der örtlichen Lage des Grundstückes, allenfalls vorhandener Aufschließungsmöglichkeiten oder der baulichen Entwicklung in der näheren Umgebung, welche gegebenenfalls die Annahme zulassen würden, dass das Grundstück in absehbarer Zeit anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken

dienen wird. Es geht sohin aus dem Bescheid nicht hervor, welche Tatsachen der rechtlichen Beurteilung des Finanzamtes – in concreto der vorgenommenen Zuordnung des Grundstückes zum Grundvermögen - zugrunde liegen.

In der Begründung der BVE ist zwar - jeweils in Klammer gesetzt und ganz allgemein in den wieder gegebenen Gesetzestext eingestreut - von „Anschlussmöglichkeiten zu Wasser, Strom, Kanal und Anbindung an das öffentliche Gut/Straße“ bzw. „Baulücke“ die Rede (s. oben auf S. 2, vierter Absatz, des Erkenntnistextes); nicht ersichtlich ist aber, ob die in Klammer gesetzten Begriffe tatsächliche Sachverhaltsfeststellungen der Abgabenbehörde darstellen sollen. Sollten diese „Klammerausdrücke“ tatsächlich die maßgeblichen Sachverhaltsfeststellungen der Abgabenbehörde darstellen, so ist nicht erkennbar, auf Grund welcher näheren Umstände (wie zB Bebauungsgrad der Nachbargrundstücke, örtliche Lage des Grundstückes, oä.) oder Beweismittel sie zu diesen Feststellungen gelangt, geschweige denn, dass diesbezüglich überhaupt Ermittlungen (wie zB Erhebungen bei der Gemeinde über allenfalls bestehende Aufschließungsmöglichkeiten, Ortsaugenschein, oä.) getätigt wurden. Die Vornahme entsprechender Ermittlungen und die Feststellung daraus resultierender Tatsachen ist aber im Beschwerdefall umso mehr von Relevanz, da die Bf. inbes. das Vorliegen einer Baulücke sowie von Aufschließungsmöglichkeiten in Abrede stellt.

Dem angefochtenen Bescheid (bzw. der bezüglich der BVE) mangelt es daher an der nachvollziehbaren und nachprüfaren Feststellung jener objektiven Umstände, welche die dem bekämpften Bescheid zugrunde liegende Annahme rechtfertigen, dass das landwirtschaftlich genutzte Grundstück in absehbarer Zeit anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen könnte.

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevereinscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Eine solche Zurückverweisung kommt insbesondere dann in Betracht, wenn die Abgabenbehörde jegliche erforderliche Ermittlungstätigkeit unterlassen hat, wenn sie zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhalts lediglich völlig ungeeignete Ermittlungsschritte gesetzt oder bloß ansatzweise ermittelt hat (zB VwGH vom 26.6.2014, Ro 2014/03/0063). Es ist nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Rechtsmittelbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (*Ritz*, BAO 5. Auflage, § 278 Tz 5, mwN).

Eine Unterlassung von Ermittlungen kann sich auch daraus ergeben, dass erstmals in der Beschwerde oder im Vorlageantrag Umstände releviert werden und das Finanzamt

vor Beschwerde vorlage keine diesbezüglichen Ermittlungen durchgeführt hat (*Ritz*, aaO, § 278 Tz 11).

Der Gesetzgeber geht in der Bestimmung des § 278 Abs. 1 BAO erkennbar davon aus, dass eine Beweisaufnahme vor dem Bundesfinanzgericht nur mehr darin bestehen soll, notwendige Ergänzungen des (bisherigen) Ermittlungsverfahrens vorzunehmen. Die Begründung eines Bescheides hat das Ergebnis eines behördlichen Ermittlungsverfahrens und die Beweiswürdigung nachvollziehbar wiederzugeben (BFG 21.12.2015, RV/5200051/2014).

Da das Finanzamt im vorliegenden Fall – wie oben dargelegt – (absolut) keine Ermittlungen getätigt und überdies im angefochtenen Bescheid eine hinreichend konkrete Darlegung der entscheidungswesentlichen Sachverhaltselemente unterlassen hat, war von der Möglichkeit der Aufhebung und Zurückverweisung nach § 278 Abs. 1 BAO Gebrauch zu machen.

Die Aufhebung nach § 278 Abs. 1 BAO stellt eine Ermessensentscheidung dar, welche nach den Grundsätzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu treffen ist (§ 20 BAO). Zweckmäßig ist die Zurückverweisung im gegenständlichen Fall deshalb, weil zur Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes noch wesentliche Ermittlungen notwendig sind, welche von der Abgabenbehörde rascher und wirtschaftlicher erledigt werden können als vom Bundesfinanzgericht (das BFG verfügt zB über keinen eigenen Erhebungsapparat; zudem ist - siehe oben - nicht erkennbar, dass seitens des Finanzamtes auch nur ansatzweise Ermittlungen getätigt wurden).

Billig ist die Zurückverweisung, weil es dem Bf. nicht zumutbar ist, die Entscheidung über die Beschwerde durch das deutlich aufwendigere Ermittlungsverfahren vor dem Verwaltungsgericht zu verzögern. Auch der Umstand, dass durch eine wesentliche Verfahrensverlagerung zum Bundesfinanzgericht der Rechtsschutz und die Kontrollmechanismen eingeschränkt werden, kommt im Rahmen der Billigkeitserwägungen Bedeutung zu.

Es ist zudem durchaus möglich, dass nach nunmehriger Ermittlung der maßgeblichen Tatsachen und deren hinreichend konkreter Darstellung im neu zu erlassenden Bescheid von der nochmaligen Erhebung eines Rechtsmittels Abstand genommen wird. Da der bekämpfte Bescheid keine unmittelbare Abgabenfestsetzung zum Inhalt hat, steht auch das Interesse der Raschheit im Entscheidungsfall einer Zurückverweisung nicht entgegen.

Für das weitere Verfahren ergehen ergänzend folgende Anmerkungen:

Wenn sich die Bf. primär darauf beruft, das Grundstück werde ausschließlich landwirtschaftlich genutzt und diesbezüglich seien keine Änderungen geplant, so verkennt sie den Gehalt der Bestimmung des § 52 Abs. 2 BewG. Die Anwendung dieser Norm hat ja gerade zur tatbestandsmäßigen Voraussetzung, dass zum maßgebenden Stichtag tatsächlich eine land- und forstwirtschaftliche Nutzung vorliegt. Andernfalls hätte eine Zurechnung zum Grundvermögen schon nach der Bestimmung des § 51 BewG zu erfolgen. Auch die Absicht des Grundeigentümers ist nicht von Relevanz, sondern allein

die oa. objektiven Umstände. Zudem stellte das Finanzamt die landwirtschaftliche Nutzung im angefochtenen Bescheid gar nicht in Abrede.

Die Bf. behauptet lediglich ganz allgemein und unbestimmt, das Grundstück werde durch einen Dritten landwirtschaftlich genutzt. Im weiteren Verfahren könnte allenfalls geprüft werden, ob und inwieweit tatsächlich eine landwirtschaftliche Nutzung (und nicht nur zB ein bloßes Brachliegen) erfolgt. Da die Nutzung durch einen Dritten behauptet wird, wäre überdies zu prüfen, auf welcher rechtlichen Grundlage diese erfolgt.

Die Bf. verweist weiters darauf, dass nur auf zwei von insgesamt fünf unmittelbar angrenzenden Grundstücken Gebäude errichtet worden seien. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass nicht allein die unmittelbar angrenzenden Grundstücke für die Beurteilung ausschlaggebend sind. Liegt das Grundstück unstrittig innerhalb eines Siedlungsgebietes, so schadet allein der Umstand, dass es unmittelbar auch an unbebaute Flächen angrenzt, einer Zurechnung zum Grundvermögen nicht. Das gilt insbesondere, wenn das Grundstück auf einer Seite zB an eine Straße oder eine schmale sonstige Fläche grenzt und sich (erst) jenseits der Straße oder der sonstigen Fläche bebaute Grundstücke befinden. Entscheidend ist also vielmehr die gesamte nähere Umgebung bzw. deren allgemeines Erscheinungsbild, aber nicht allein die unmittelbar angrenzenden Grundstücke.

Wenn vorgebracht wird, „*auf der Liegenschaft selbst*“ seien keine Aufschließungen vorhanden, so ist auch damit für eine eindeutige Zuordnung des Grundstückes nichts gewonnen. Liegt ein Grundstück etwa an einer mit Strom, Wasser und Kanal aufgeschlossenen Straße und wäre sohin die Anbindung des Grundstückes an diese Anschlüsse, da diese insbesondere nur einer kurzen, über öffentliches Gut verlaufenden Strecke bedarf, ohne größeren Aufwand möglich, so spricht auch dies grundsätzlich nicht gegen die (mögliche) Nutzung als Bauland in absehbarer Zeit (s. nochmals zB VwGH 21.4.2005, 2003/15/0124). Auch diesbezüglich werden seitens des Finanzamts konkrete Ermittlungen vorzunehmen sein.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zur (Nicht-)Zulassung der Revision:

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das BFG konnte sich bezüglich der Frage, auf Grund welcher Kriterien ein landwirtschaftlich genutztes Grundstück als Grundvermögen bewertet werden kann, auf die zitierten VwGH-Judikate stützen. Auch bezüglich der Aufhebung und Zurückverweisung liegt Rechtsprechung des VwGH vor, auf welche in der Begründung verwiesen wurde.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG liegt sohin nicht vor.

Graz, am 2. Oktober 2017