



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 21

GZ. RV/2082-W/05

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau BW, Adr, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 21. April 2005, mit dem das Ansuchen vom 11. Jänner 2005 betreffend "Neuberechnung des Einheitswertes – Bewertung als Fischteich" zu EW-AZ xxx-2-xxx1 abgewiesen wurde, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Am 13. Jänner 2005 brachte Frau BW (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) beim Finanzamt X ein mit 11. Jänner datiertes Schreiben ein, dass folgenden Inhalt hatte:

<i>"Betrifft:</i>	<i>Ansuchen um Neubewertung der Grundsteuer für meinen Grundbesitz in der KG-X im Bereich X-See, und zwar:</i>		
	<i>Parz. xxx/1 ua. X-See -Anteil</i> <i>Parz. xxx/2 ua. Wohnhaus</i> <i>Parz. xxx/3 u.a. Wege und Straße</i>	<i>EW-AZ xxx-2-xxx1</i> <i>EW-AZ xxx-2-xxx2</i> <i>EW-AZ xxx-2-xxx3</i>	

*In den Grundsteuervorschreibungen der Marktgemeinde B ist der X-See -Anteil immer in der Grundsteuer B eingereiht. Dies kann nicht richtig sein, da diese Wasserparzelle xxx/1 landwirtschaftlich "Fischerei-Angelsport" genutzt wird.*

*Beweis:*

*Nutzungsvertrag vom 12.10.1668*

*Wasserrechtsbescheid der NÖLandesregierung vom 5.5.2004, Zl. xxxx*

*Außerdem ist im gesamten X-See das öffentliche Baden gestattet. Die Marktgemeinde B verlangt einen Eintritt und kassiert dieses Geld alleine.*

*Das Wohnhaus ist einfach in Massivbau errichtet mit Flachdach, mit Flämmpappe gedeckt, mit Holzfenstern und Verbundglas, einfachen Panelltüren, Bodenverfliesung sowie Elektro-Einzelheizung, Wasseranschluß der Ortswasserleitung, Bad und WC und Senkgrube ausgestattet. Alles in einfacher Ausführung.*

*Aus diesen Gründen erscheint mir die vorgeschriebene Grundsteuer als viel zu hoch.*

*Ich ersuche um Überprüfung und Herabsetzung der Grundsteuer."*

Mit Bescheid vom 21. April 2005 zur Geschäftszahl EW-AZ xxx-2-xxx1 wies das Finanzamt den Antrag der Bw. vom 11. Jänner 2005 betreffend "Neuberechnung des Einheitswertes, Bewertung als Fischteich" ab. Zur Begründung wurde darin Folgendes ausgeführt:

*"Das Grundstück (Anteil am X-See) wurde vom amtlichen Bodenschätzer und Fischereisachverständigen besichtigt. Dabei wurde festgestellt, dass die Wasserfläche auf Parz. xxx/1 in der KGB keinen Bewertungsgegenstand nach § 50 BewG darstellt. Die gegenständliche Wasserfläche ist an seinen Ufern im Norden, Osten und Süden mit Häusern verbaut, wobei die Hauseigentümer jeweils eigenen Zugänge und Bade- und Bootsstege in das Seegrundstück hinaus haben. Die Westseite ist ein öffentlich zugänglicher Badestrond der Gemeinde.*

*Eine Abgrenzung der Wasserfläche zu den benachbarten Eigentümern ist nur ideell möglich, da die Grundstücksgrenze mitten durch die Wasserfläche führt. Darüber hinaus weist die Wasserfläche in bezug auf regulierbaren Wasserzu- und ablauf keine Einrichtungen auf, die für eine nachhaltige, natürliche Produktion eines Fischbestandes notwendig wäre. Gegen eine Nutzung der Wasserfläche als landwirtschaftliche Teichfläche sprechen auch die Auflagen und Einschränkungen des Wasserrechtsbescheides der NÖ Landesregierung vom 5.5.2004, die in den Auflagen einen extensiven Angelsport und in den Punkten 5., 7. und 15 weitere Einschränkungen vorschreibt, die eine nachhaltige, ortübliche fischereiwirtschaftliche Bewirtschaftung ausschließen.*

*Unbeschadet der gelegentlichen Nutzung als Angelteich von den Anrainern und Badegästen, ist daher von einer überwiegenden Freizeitnutzung dieser Fläche auszugehen und ist diese Fläche auch weiterhin im Grundvermögen zu bewerten."*

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung wurde von der Bw. eingewandt, dass in der Bescheidbegründung die überwiegend öffentliche Nutzung als Badeteich laut Nutzungsvertrag vom 12.10.1968 außer Acht gelassen worden sei. Es fänden dort jedes Jahr Wassersportveranstaltungen, wie Triathlon, Schwimmen und auch Bewerbe, statt. Somit könne dafür keine Grundsteuer B, wie jetzt, oder A in Zukunft verlangt werden. Wie durch Gutachten festgestellt werden habe können, sei eine nachhaltige ortsbüliche fischereiwirtschaftliche Bewirtschaftung auszuschließen, insbesondere durch den öffentlichen Badebetrieb sei ihr Grundstück, Parz. xxx/1 total entwertet. Unter Verweis auf ihr Ansuchen vom 11.1.2005 samt Beilagen sei sie "*in Erwartung einer Grundsteuerbefreiung für die Parz. 156/16*".

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 28. September 2005 führte das Finanzamt aus, dass eine Grundsteuerbefreiung für den im Privatbesitz befindlichen Teich, X-See-Anteil, Parz. xxx/1 ua. KG B, wegen öffentlicher Nutzung nicht möglich sei, da dies gemäß § 2 Z. 1 Grundsteuergesetz 1955 nur für Grundbesitz des Bundes, eines Landes,

einer Gemeinde, oder eines Gemeindeverbandes möglich sei, wenn der Grundbesitz vom Eigentümer für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch benutzt werde.

Eine Herabsetzung des Einheitswertes komme ebenfalls nicht in Betracht, da als Wert für Grundstücke des Grundvermögens der gemeine Wert zu Grunde zu legen sei.

Der gemeine Wert sei der Wert, der bei der Veräußerung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbar wäre. Dabei seien alle Umstände die den Preis beeinflussen zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse seien nicht zu berücksichtigen. Der gemeine Wert sei im Jahr 1973 bei der Hauptfeststellung des Grundvermögens mit damals S 10,00/m<sup>2</sup> geschätzt worden. Dieser Wert sei bis heute, außer den gesetzlichen Erhöhungen um 35%, unverändert geblieben.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde von der Bw. noch ergänzend ausgeführt, dass der gemeine Wert im Jahr 1973 bei der Hauptfeststellung des Grundvermögens mit damals S 10,00/m<sup>2</sup> viel zu hoch geschätzt worden sei. Der damalige Preis von landwirtschaftlichem Grund mit unproduktiver Nutzung sei unter S 1,00/m<sup>2</sup> gewesen.

Wie sich herausgestellt habe sei ihre Wasserparzelle xxx/1, KG B, unproduktiv und komme einer öffentlichen Nutzung gleich, weil sie durch sportliche Aktivitäten dem ungestörten privaten Gebrauch entzogen sei. Es sei dadurch eine totale Entwertung gegeben. Eine Grundsteuerbefreiung bzw. Herabsetzung auf ca. 10 % der jetzigen Bewertung sei dadurch gerechtfertigt.

Sie brauche auch für ihre Zufahrtsstraße, Parz. xxx/4, Servitutsstraße, keine Grundsteuer zu bezahlen. Die Wasserparzelle xxx/1 sei dieser steuerlichen Einschätzung gleichzustellen, weil ihr Grundbesitz in einem öffentlichen Dienst oder Gebrauch stehe. Ihr Vater A, als Nutzungsberechtigter und Bezahlender dieser Grundsteuer, schließe sich ihrem Einspruch an.

Beweis wurde vom Unabhängigen Finanzsenat noch erhoben durch eine Grundbuchsabfrage zu EZ-X KG-X, durch Einsicht in die Einheitswertakten EW-AZ xxx-2-xxx1, EW-AZ xxx-2-xxx2 und EW-AZ xxx-2-xxx3 sowie Recherchen im Internet (homepage der Marktgemeinde B).

Daraus ergibt sich folgender Sachverhalt:

Die Liegenschaft EZ-X KG-X besteht aus mehreren Grundstücken, darunter ua. die Grundstücke Nr. xxx/1 mit 9753 m<sup>2</sup> und Nr. xxx/5 mit 88 m<sup>2</sup>, für die vom Finanzamt zuletzt unter Einbeziehung des Grundstückes Nr. xxx/2 mit 198 m<sup>2</sup>, ergibt insgesamt 10680 m<sup>2</sup>, der Einheitswert mit S 106.000,00 (entspricht € 7.703,32) und der gemäß Abgabenänderungsgesetz 1982 um 35 % erhöhte Einheitswert mit S 143.000,00 (entspricht € 10.392,22) festgestellt worden ist. Seit Errichtung eines Einfamilienhauses auf dem

Grundstück Nr. xxx/2 wird dieses Grundstück vom Finanzamt zu EW-AZ xxx-2-xxx2 als eine eigene wirtschaftliche Einheit bewertet.

Für die zu EW-AZ xxx-2-xxx1 erfasste wirtschaftliche Einheit (nunmehr bestehend aus den Grundstücken Nr. xxx/1 und Nr. xxx/5) wurde der Grundsteuermessbetrag zuletzt mit Bescheid vom 23. März 1983 mit S 236,00 (das entspricht € 17,15) festgesetzt.

Die Grundstücke Nr. xxx/1 und Nr. xxx/5 bilden gemeinsam mit dem im Eigentum der Marktgemeinde B stehenden Grundstück Nr. xxx/6 im Ausmaß von 17999m<sup>2</sup> und dem im Eigentum der Herrn K stehenden Grundstück xxx/7 im Ausmaß von 10680 m<sup>2</sup> den sogenannten X-See. Am 2. Oktober 1968 schloss die Rechtsvorgängerin der Bw. mit den Eigentümern der Nachbargrundstücke eine Vereinbarung, die auszugsweise folgenden Inhalt hat:

"2)

*Ursprünglich sollten die Grundstücke xxx/6 einerseits und die Grundstücke xxx/1 bzw. xxx/7 durch einen Damm getrennt werden. Die Miteigentümer sind seinerzeit übereingekommen, diesen Damm zu beseitigen, damit ein einheitlicher See entsteht. Somit sind zwar die Grundstücke ihrer Grundfläche nach jeweils im Eigentum der drei beteiligten Vertragspartner geblieben, jedoch ist an dem Wasser durch Vermischung Miteigentum entstanden. ...*

3)

*Die Verwaltung dieses gemeinsamen Gewässers erfolgt nach den Anteilsquoten...*

4)

*Der Marktgemeinde B obliegt es, auf ihre Kosten die Säuberungsmaßnahmen auf der gesamten Wasserfläche des X-See durchzuführen. ...*

6)

*Die gesamte Wasserfläche des X-See wird von den 3 Vertragspartnern für die Öffentlichkeit zum Wassersport (Schwimmen, Tauchen und Bootfahren) zur Verfügung gestellt. Der Badebetrieb darf jedenfalls durch die Fischerei nicht gestört werden.*

13 )

*Der X-See ist kein öffentliches Gewässer sondern ein privates Gewässer. Daher sind die Regeln des Fischereigesetzes für diesen See nicht anzuwenden."*

Mit Bescheid vom 5. Mai 2004 zur Geschäftszahlxxxxx erteilte die Niederösterreichische Landesregierung der Marktgemeinde B , der Bw. sowie den Herrn K befristet bis zum 30. April 2094 die wasserrechtliche Bewilligung für die Nutzung des Grundwassersees auf den Grundstücken Nr. xxx/7, xxx/6 und xxx/1, Katastralgemeinde B, als Bade- und Angelsee. In diesem Bescheid wurde festgestellt, dass das Wasserecht im Sinne des § 22 Abs. 1 WRG mit dem Eigentum an den Grundstücken, auf welchen sich der See befindet, verbunden ist.

Die an den X-See angrenzenden Grundstücke sind mit Ausnahme eines Teiles des West- und Südufers (mit einer Länge von etwa 250 m) parzelliert und (großteils) bebaut. Auf Grund von Servitutsverträgen haben die Eigentümer der benachbarten Liegenschaften (mit den GrundstücksNr. xxx/xx) ein Nutzungsrecht hinsichtlich der Grundstücke xxx/1 und xxx/5. Das verbleibende unverbaute Ufer an der Westseite des X-See wird als öffentlicher Badestrand der Marktgemeinde B genutzt. Neben der Bade- und Freizeitnutzung (sowohl öffentlich als auch durch die Eigentümer der Grundparzellen) erfolgt eine extensive sportfischereiliche Nutzung. Der X-See wird bis dato durch rund 300 Personen zum Baden und für Wassersportveranstaltungen genutzt und ist dadurch eine nachhaltige ortsübliche fischereiwirtschaftliche Bewirtschaftung ausgeschlossen.

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

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Berufungsbehörde grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden und ist sie berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid in jeder Richtung abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Die Abänderungsbefugnis der Berufungsbehörde ist aber durch die "Sache" beschränkt. "Sache" des Berufungsverfahrens ist jene Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des angefochtenen Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat (vgl. ua. VwGH 20.11.1997, 96/15/0059). Die Abgabenbehörde zweiter Instanz darf sohin in einer Angelegenheit, die überhaupt noch nicht Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen ist, keinen Sachbescheid im Ergebnis erstmals erlassen. Würde die Rechtsmittelbehörde diese Befugnis für sich in Anspruch nehmen, wäre dies ein Eingriff in die sachliche Zuständigkeit der Behörde erster Instanz.

Bei der Bestimmung, was Sache des Berufungsverfahrens ist, muss im Falle von Unklarheiten des Spruches auf die Begründung zurückgegriffen werden, um den Gegenstand der Entscheidungsbefugnis der Berufungsbehörde abzugrenzen. Die Bestimmung der "Sache" hat im Verfahren zur Erlassung eines antragsbedürftigen Verwaltungsaktes zunächst anhand des Antrages zu erfolgen. Es ist aber durchaus möglich, dass die Behörde entgegen ihrer Entscheidungspflicht nicht oder nicht vollständig über einen Antrag abspricht. Die Beurteilung, ob und inwieweit eine Behörde über einen Antrag abgesprochen hat, hat aufgrund des Inhalts des Bescheides zu erfolgen, wobei davon auszugehen ist, dass der Bescheidwille nicht allein aus dem Spruch oder einem "Vorspruch" zum Bescheidspruch abzuleiten ist, sondern sich aus

dem Gesamtzusammenhang ergeben kann (vgl. VwGH 29.10.1985, 85/05/0114; VwGH 25.6.1996, 96/17/0232).

Im gegenständlichen Fall nimmt der Spruch des angefochtenen Bescheides einerseits auf den Antrag der Bw. vom 11. Jänner 2005 Bezug (in dem die "*Neubewertung der Grundsteuer*" bzw. die "*Überprüfung und Herabsetzung der Grundsteuer*" für insgesamt 3 wirtschaftliche Einheiten begeht wurde). Anderseits wird im angefochtene Bescheid nur die Geschäftszahl EW-AZ 570-2-9126/7 angeführt und wird der Antrag als "*Antrag betreffend Neuberechnung des Einheitswertes, Bewertung als Fischteich*" bezeichnet. Daraus ergibt sich, dass das Finanzamt über den Antrag der Bw. vom 11. Jänner nur hinsichtlich der unter EWAZ 570-2-9126/7 erfassten wirtschaftlichen Einheit abgesprochen hat und hat daher im Rahmen des gegenständlichen zweitinstanzlichen Verfahrens keine "*Überprüfung*" des Einheitswertes oder des Grundsteuermessbetrages hinsichtlich der beiden anderen im Antrag genannten wirtschaftlichen Einheiten (EWAZ xxx-2-xxx2 und xxx-2-xxx3) zu erfolgen.

Die Begründung des Bescheides, in der sich das Finanzamt im Wesentlichen mit der Frage auseinandersetzt, ob das strittige Grundstück als landwirtschaftliches Vermögen oder als Grundvermögen zu bewerten sei, deutet darauf hin, dass das Finanzamt den Antrag der Bw. als Antrag auf Artfortschreibung gewertet hat und darüber mit dem angefochtenen Bescheid abgesprochen wurde. Die Verwendung der Worte "*Neuberechnung des Einheitswertes*" im angefochtenen Bescheid spricht aber im Zusammenhalt mit dem Inhalt des Antrages der Bw. (in dem einerseits von "*Neubewertung*" die Rede und in dem anderseits ausdrücklich auf die "*Grundsteuer*" Bezug genommen wird) dafür, dass Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens vor dem Finanzamt auch die Überprüfung der Voraussetzungen einer Wertfortschreibung sowie einer Grundsteuerbefreiung waren. Dies wurde offenbar auch vom Finanzamt so gesehen, hat es sich doch in der abweisenden Berufungsvorentscheidung sowohl mit der Frage der Grundsteuerbefreiung als auch mit dem gemeinen Wert der wirtschaftlichen Einheit auseinandergesetzt. Es ist daher im gegenständlichen Berufungsverfahrens hinsichtlich der wirtschaftlichen Einheit EWAZ 570-2-9126/7 zu überprüfen, ob die Voraussetzungen für 1. eine Artfortschreibung, 2. eine Wertfortschreibung und 3. eine Grundsteuerbefreiung vorliegen.

## 1. Zur Artfortschreibung

§ 18 BewG 1955 unterscheidet vier Vermögensarten (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen, Betriebsvermögen und sonstiges Vermögen). Eine wirtschaftliche Einheit kann grundsätzlich nur einer Vermögensart angehören. Praktische Bedeutung wird etwa ein Wechsel der Vermögensart zwischen land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Grundvermögen haben. Auch ein Wechsel der Unterart bzw. der Grundstückshauptgruppe

innerhalb einer Vermögensart wird als Abweichen der Art iSd § 21 Abs. 1 Z 1 BewG 1955 des Bewertungsgegenstandes angesehen (VwGH 1.10.1970, 781/70).

Soweit kein Fall der Nachfeststellung vorliegt, löst der Wechsel zwischen land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Grundvermögen eine Artfortschreibung aus, denn die Entscheidung über die Vermögensart bestimmt in jedem Fall den maßgebenden Bewertungsmaßstab (Ertragswert beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen oder gemeiner Wert beim Grundvermögen Rössler/Troll, Bewertungsgesetz und Vermögenssteuergesetz, Kommentar, 14. Auflage, S 248).

In der Berufung wurde von der Bw. selbst vorgebracht, dass eine nachhaltige ortsübliche fischereiwirtschaftliche Bewirtschaftung durch den öffentlichen Badebetrieb und die jedes Jahr stattfindenden Wassersportveranstaltungen ausgeschlossen ist. Das Finanzamt ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass die gegenständliche wirtschaftliche Einheit überwiegend der Freizeitgestaltung und nicht der Fischzucht dient und war daher keine Artfortschreibung durch Änderung der Vermögensart von Grundvermögen auf land- und forstwirtschaftliches Vermögen vorzunehmen.

## 2. Wertfortschreibung

Nach § 21 Abs. 1 Z 1 lit b) BewG 1955 wird der Einheitswert neu festgestellt, wenn der gemäß § 25 abgerundete Wert, der sich für den Beginn eines Kalenderjahres ergibt, bei den übrigen wirtschaftlichen Einheiten und Untereinheiten des Grundbesitzes entweder um mehr als ein Zehntel, mindestens aber um "400 Euro" oder um mehr als "7.300 Euro", von dem zum letzten Feststellungszeitpunkt festgestellten Einheitswert abweicht (Wertfortschreibung).

Die Wertfortschreibung dient dazu, Wertschwankungen der wirtschaftlichen Einheit (Untereinheit) im Hauptfeststellungszeitraum zu berücksichtigen sowie hinsichtlich der Höhe des Einheitswertes fehlerhafte Bescheide zu berichtigen (VwGH 15.12.1975, 83/74, 7.7.1980, 3158, 3159/78, 27.4.1981, 17/92/80 uvam.). Wertänderungen einer wirtschaftlichen Einheit durch Zukauf oder Verkauf von Grundstücken oder Berichtigungen des Grundbuches hinsichtlich des Flächenausmasses eines Grundstückskörpers oder Zu- und Abschreibungen von Grundstücksteilen führen allerdings nur dann zu einer Wertfortschreibung, wenn dadurch die im § 21 Abs. 1 Z. 1 BewG festgelegten Wertfortschreibungsgrenzen erreicht werden (siehe dazu UFS 23.06.2003, RV/0657-G/02).

Gemäß § 23 BewG sind bei Fortschreibungen und bei Nachfeststellungen der Einheitswerte für Grundbesitz der tatsächliche Zustand des Grundbesitzes vom Fortschreibungszeitpunkt oder vom Nachfeststellungszeitpunkt und die Wertverhältnisse vom Hauptfeststellungszeitpunkt zu Grunde zu legen.

Von der Bw. wurde nicht geltend gemacht, dass sich der tatsächlichen Zustand der wirtschaftlichen Einheit seit dem letzten Hauptfeststellungszeitpunkt (1. Jänner 1973) verändert hätte (auch damals wurden die Grundstücke schon als Badeteich mit Zugang für die Öffentlichkeit verwendet), sondern wird die Rechtmäßigkeit der Wertansätze von S 10,00 pro m<sup>2</sup> zum 1. Jänner 1973 (dem letzten Hauptfeststellungszeitpunkt) bekämpft.

Gemäß § 55 Abs. 1 BewG sind unbebaute Grundstücke mit dem gemeinen Wert zu bewerten und ist daher im Gegensatz zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen nicht der Ertragswert einer Liegenschaft der Bewertungsmaßstab. Abschläge sind in § 53 BewG lediglich für bebaute Grundstücke zur Berücksichtigung der unterschiedlichen Ertragsfähigkeit bebauter Grundstücke vorgesehen.

Der gemeine Wert wird nach § 10 Abs. 2 BewG durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind ausdrücklich nicht zu berücksichtigen. Nach der Rechtsprechung stellt der gemeine Wert eine fiktive Größe dar, die auf einer Preisschätzung beruht (VwGH 15. 9. 1993, 91/13/0125). Zutreffende Vergleichspreise gemäß § 10 Abs. 2 BewG liegen dann vor, wenn die Wertfaktoren des zu bewertenden Grundstückes und des Vergleichsgrundstückes in den wesentlichen preisbestimmenden Merkmalen übereinstimmen, wozu insbesondere Größe, Form, Lage und Beschaffenheit eines Grundstückes gehören (vgl. VwGH 17. 2. 1992, 90/15/0155).

Nach § 10 Abs. 3 BewG sind auch Verfügungsbeschränkungen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind, als persönliche Verhältnisse anzusehen

Wertfeststellungen auf Grund des Bewertungsgesetzes sind grundsätzlich nur im Hinblick auf die zu bewertenden Wirtschaftsgüter und nicht im Hinblick auf die Person derjenigen zu treffen, denen sie steuerlich zugerechnet werden. Deshalb ist auch bei der Feststellung des gemeinen Wertes zu beachten, dass sich dabei ein objektiver, möglichst allgemein gültiger Wert ergibt (vgl. Twaorch-Wittmann-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, S 73 ff.).

Bei Grundbesitz erstreckt sich gemäß § 11 Abs. 1 BewG die Bewertung auf die Rechte und Nutzungen, die mit dem Grundstück als solchem verbunden sind. Daher ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes beispielsweise das mit dem Grundbesitz verbundene Recht zur Gewinnung von Schotter bei der Wertermittlung des Grundbesitzes zu berücksichtigen (vgl. VwGH 11.4.1988, 87/15/0125).

Gemäß § 22 Abs. 1 Wasserrechtsgesetz 1959 besteht eine persönliche oder dingliche Gebundenheit der Wasserbenutzungsrechte. Nur bei ortsfesten Wasserbenutzungsanlagen ist die Bewilligung auf die Person des Wasserberechtigten beschränkt; bei allen anderen Wasserbenutzungsrechten ist Wasserberechtigter der jeweilige Eigentümer der Betriebsanlage oder Liegenschaft, mit der diese Rechte verbunden sind.

Im Bescheid der Niederösterreichische Landesregierung vom 5. Mai 2004 wurde ausdrücklich festgestellt, dass das Wasserrecht hier mit dem Eigentum an den Grundstücken, auf welchen sich der See befindet, verbunden ist. Das Wasserrecht steht nicht nur der Marktgemeinde B zu, sondern allen Eigentümern, deren Grundstücke den X-See bilden. Der Wert des Wassernutzungsrechtes ist daher (auch) bei der Ermittlung des Bodenpreises für die im Eigentum der Bw. stehenden Grundstücke Nr. Nr. xxx/1 und Nr. xxx/5 zu berücksichtigen.

Die von der Bw. angesprochen Einschränkungen des ungestörten Gebrauchs ihrer Grundstücke durch die öffentliche Nutzung beruhen auf der von der Rechtsvorgängerin der Bw. im Jahr 1968 mit der Marktgemeinde B abgeschlossenen privatrechtlichen Vereinbarung und ist diese (nicht dingliche) Verfügungsbeschränkung auf Grund der Bestimmungen des § 10 Abs. 2 und 3 BewG bei der Ermittlung des gemeinen Wertes der wirtschaftlichen Einheit nicht als wertmindernd zu berücksichtigen.

Das Finanzamt hat den gemeinen Wert der Grundstücke zum Hauptfeststellungszeitpunkt mit S 10,00/m<sup>2</sup> geschätzt. Dem wurde von der Bw. im Vorlageantrag entgegengehalten, dass der damalige Preis von landwirtschaftlichen Grund mit unproduktiver Nutzung unter S 1,00/m<sup>2</sup> gewesen sei. Da im vorliegenden Fall aber nicht landwirtschaftlich genutzte Flächen, sondern Grundvermögen zu bewerten ist, stellt der genannte Quadratmeterpreis keinen geeigneten "Vergleichspreis" dar. Der – nach objektiven Maßstäben - preisbestimmende Faktor besteht bei den gegenständlichen Grundstücken vor allem darin, dass mit dem Eigentumsrecht am Grundstück auch ein Wasserbenutzungsrecht (dinglich) verbunden ist und das Grundstück gemeinsam mit den Nachbargrundstücken Teil eines Badesees ist. Auch zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Jänner 1973 bestand bereits eine große Nachfrage nach Badeseen und wurde deshalb für Grundstücke, mit denen ein dingliches Wasserrecht verbunden ist, ein deutlich höherer Preis bezahlt als für "unproduktive" landwirtschaftliche Grundstücke. Im Übrigen beträgt nach der Aktenlage der Vergleichspreis für die angrenzenden Baugrundstücke zum Hauptfeststellungszeitpunkt S 100,00/m<sup>2</sup> und wurde vom Finanzamt ein Abschlag von 90 % zum Normalwert für Bauland vorgenommen und damit den Besonderheiten des vorliegenden Falles bereits entsprechend Rechnung getragen.

Die Geltendmachung von Grundsteuerbefreiungsgründen bewirkt nicht schlechthin, dass die Feststellung des Einheitswertes zu unterbleiben hat. Ob die geltend gemachten

Befreiungsgründe von der Grundsteuer vorliegen oder nicht, ist nämlich erst bei der Festsetzung des Grundsteuermeßbetrages oder der Veranlagung zur Grundsteuer zu entscheiden (vgl. VwGH 20.6.1988 86/15/0122). Die Feststellung des Einheitswertes ist nicht nur für Zwecke der Grundsteuer erforderlich, sondern leitet sich vom Einheitswert beispielsweise auch die Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer ab. Es wäre daher selbst dann, wenn die Voraussetzungen für eine Grundsteuerbefreiung vorliegen würden, der Einheitswertes nicht auf Null fortzuschreiben (sondern dies erst im Verfahren betreffend den Grundsteuermessbetrag zu berücksichtigen).

Zusammenfassend ist daher zu sagen, dass das Finanzamt zu Recht weiterhin von einem Quadratmeterpreis von S 10,00 ausgegangen ist. Die zu EW-AZ xxx-2-xxx1 bewertete wirtschaftliche Einheit hat seit dem Ausscheiden des Grundstückes Nr xxx/2 im Ausmaß von 198 m<sup>2</sup> eine Gesamtfläche von 9841 m<sup>2</sup> (Grundstücke Nr. xxx/1 und Nr. xxx/5) und ergibt sich somit nunmehr ein gemeiner Wert von S 98.410,00 (das entspricht € 7151,73). Der gemäß § 25 Abs. 1 BewG auf volle S 100,00 abgerundete Einheitswert der zu EW-AZ xxx-2-xxx1 erfassten wirtschaftlichen Einheit beträgt somit nunmehr € 7.100,00.

Zuletzt wurde für die gegenständliche wirtschaftliche Einheit ein Einheitswert von S 106.000,00 (das entspricht € 7.703,32) festgestellt, weshalb durch eine Änderung des Einheitswertes um insgesamt € 603,32 die in § 21 Abs. 1 Z. 1 BewG festgelegten Wertfortschreibungsgrenzen von mehr als ein Zehntel des bisherigen Einheitswertes (das wären € 770,33) oder von mehr als € 7.300,00 nicht erreicht wurden. Es wurde daher vom Finanzamt zu Recht keine Wertfortschreibung durchgeführt.

### 3. Grundsteuerbefreiung

Gemäß § 23 Abs. 1 GrStG 1955 fällt die Steuerpflicht für den ganzen Steuergegenstand weg, wenn dieser untergeht oder für ihn ein Befreiungsgrund eintritt. In diesem Fall ist der Steuermeßbetrag auf Null fortzuschreiben (§ 21 Abs. 1 GrStG 1955 in Verbindung mit § 21 Abs. 3 Bewertungsgesetz; vgl. Dorazil, aaO 125, Twaroch - Frühwald - Wittmann - Rupp - Fiala - Binder, Kommentar zum Bewertungsgesetz 142 b); der Eintritt der Auswirkungen der Steuerbefreiung richtet sich dann nach § 21 Abs. 2 und § 23 Abs. 1 GrStG 1955.

§ 23 Abs. 1 GrStG 1955 ist nicht nur dann anzuwenden, wenn der Befreiungstatbestand erst nach Rechtskraft des Meßbescheides eintritt. Lehre und Rechtsprechung vertreten im Zusammenhang mit der Fortschreibung von Feststellungsbescheiden die Auffassung, daß Unrichtigkeiten, Fehlbeurteilungen, unzutreffende Tatsachen und Werturteile, die in frühere, in Rechtskraft erwachsene Feststellungsbescheide eingeflossen sind, mit Hilfe von Fortschreibungen der fehlerhaften Feststellungsbescheide auf spätere Stichtage eine

Berichtigung erfahren können (vgl. ua. VwGH 25.1.1988, 86/15/0141 und VwGH 26.6.1989, 88/15/0118; Ritz, die Wert-, Art- und Zurechnungsfortschreibung, ÖStZ 1983, 287, und die dort zitierte Rechtsprechung). Die Anwendung dieser für die Wert-, Art- und Zurechnungsfortschreibung entwickelten Grundsätze ist auch bei der Fortschreibungsveranlagung des Steuermeßbetrages nach § 21 GrStG 1955 sachgerecht. Der nachträglichen Geltendmachung eines Befreiungsgrundes, den die Abgabenbehörde, die darauf bei der Festsetzung des Steuermeßbetrages von Amts wegen Bedacht zu nehmen gehabt hätte, im Wege eines Antrages auf Fortschreibungsveranlagung steht somit nicht die Rechtskraft des Meßbetragsbescheides entgegen (vgl. VwGH 12.11.1990, 89/15/0024).

Es sind daher die Voraussetzungen der Steuerfreiheit auch dann zu überprüfen, wenn wie hier seit der letzten Festsetzung des Steuermessbetrages weder hinsichtlich der Höhe des festgestellten Einheitswertes noch hinsichtlich der Nutzung des Grundbesitzes Änderungen erfolgt sind.

Nach § 2 GrStG ist keine Grundsteuer zu entrichten für:

#### *"1. Grundbesitz*

- a) des Bundes, eines Landes, einer Gemeinde oder eines Gemeindeverbandes, wenn der Grundbesitz vom Eigentümer für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch benutzt wird (§ 6),*
- b) der Österreichischen Bundesbahnen, der für ihre Betriebs- oder Verwaltungszwecke benutzt wird. Die Befreiung beschränkt sich bei dem Grundbesitz, der für Betriebszwecke benutzt wird, auf die Hälfte der an sich zu entrichtenden Steuer;*

#### *2. Grundbesitz*

- a) der Österreichischen Gesellschaft vom Roten Kreuz und der ihr angeschlossenen Verbände, wenn der Grundbesitz vom Eigentümer für seine Aufgaben benutzt wird,*
- b) eines Landes-Feuerwehrverbandes und der ihm angeschlossenen Freiwilligen Feuerwehren, wenn der Grundbesitz vom Eigentümer für Aufgaben der Feuerwehr benutzt wird;*

#### *3. Grundbesitz*

- a) des Bundes, eines Landes, einer Gemeinde oder eines Gemeindeverbandes,*
- b) einer inländischen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar mildtätigen oder mildtätigen und gemeinnützigen Zwecken dient, wenn der Grundbesitz vom Eigentümer für mildtätige Zwecke benutzt wird;*

#### *4. Grundbesitz eines Sportvereines, der von ihm für sportliche Zwecke benutzt wird (§ 7). Nicht begünstigt sind jedoch*

- a) Sportvereine, deren Aufwendungen erheblich über das zur Durchführung ihrer sportlichen Zwecke erforderliche Maß hinausgehen,*
- b) Vereine die den Sport gewerbsmäßig betreiben (Berufssport);*

5. a) Grundbesitz, der dem Gottesdienst einer gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft gewidmet ist,
- b) Grundbesitz einer gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft oder einer anderen Körperschaft des öffentlichen Rechtes, der von der gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft für Zwecke der Seelsorge oder der religiösen Unterweisung benutzt wird,
- c) Grundbesitz einer gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft oder einer anderen Körperschaft des öffentlichen Rechtes, der von der gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft für ihre Verwaltungszwecke benutzt wird;
- d) Grundbesitz einer gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft oder einer anderen Körperschaft des öffentlichen Rechtes, der von der gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft als Altenheim benutzt wird, wenn der bestimmungsgemäße Gebrauch der Allgemeinheit freisteht und das Entgelt nicht in der Absicht, Gewinn zu erzielen, gefordert wird;
6. Grundbesitz einer der unter den Z. 1 bis 5 lit. a genannten Körperschaften, Personenvereinigungen, Vermögensmassen oder Verbände, der von einer anderen derartigen Körperschaft, Personenvereinigung, Vermögensmasse oder einem anderen derartigen Verband für ihre nach den Z. 1 bis 5 begünstigten Zwecke benutzt wird;
7. a) Grundbesitz, der von einer Gebietskörperschaft oder einer anderen Körperschaft des öffentlichen Rechtes für Zwecke der Wissenschaft, des Unterrichtes oder der Erziehung, insbesondere für Zwecke von Schulen, Erziehungsanstalten, Schülerheimen, Halbinternaten, Tagesschulheimstätten, Lehrlingsheimen, Kindergärten, Kinderheimen, Horten oder Kindertagesstätten benutzt wird und nicht bereits nach den vorstehenden Vorschriften befreit ist. Wird der Grundbesitz nicht vom Eigentümer für die bezeichneten Zwecke benutzt, so tritt Befreiung nur ein, wenn der Eigentümer eine Körperschaft des öffentlichen Rechtes ist,
- b) Grundbesitz, der nicht von den unter lit. a genannten Körperschaften für die in lit. a bezeichneten Zwecke benutzt wird, wenn der Bundesminister für Finanzen im Einvernehmen mit dem für das Fachgebiet zuständigen Bundesminister anerkannt hat, daß der Benutzungszweck im öffentlichen Interesse liegt. Lit. A zweiter Satz gilt entsprechend. Bei Vorliegen sämtlicher Befreiungsvoraussetzungen (einschließlich der Anerkennung) ist der Grundbesitz von der Entrichtung der Grundsteuer ab dem Beginn jenes Kalenderjahres befreit, das dem Kalenderjahr folgt, in dem dem Bundesminister für Finanzen bekanntgegeben wird, daß der Grundbesitz für die bezeichneten Zwecke benutzt wird;
8. Grundbesitz, der für Zwecke einer Krankenanstalt gemäß §§ 1 und 2 des Krankenanstaltengesetzes, BGBl. Nr. 1/1957, benutzt wird, wenn die Krankenanstalt gemäß §§ 34 bis 36 der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, als gemeinnützig anzusehen ist. Z. 7 lit. a zweiter Satz gilt entsprechend;
9. a) die dem öffentlichen Verkehr dienenden Straßen, Wege, Plätze, Brücken, künstlichen Wasserläufe, Häfen und Schienenwege, einschließlich der Seitengräben, Böschungen, Schutzstreifen, Schneedämme und der zwischen den Gleisen oder Fahrbahnen liegenden Geländestreifen,
- b) den dem Betrieb eines Flughafens des allgemeinen Verkehrs dienenden sowie den für den Flugsicherungsdienst benutzten Grundbesitz,
- c) die fließenden Gewässer (Ströme und Flüsse einschließlich der Altwasser sowie Bäche), die deren Abfluß regelnden Sammelbecken und die im Eigentum des Bundes, eines Landes, einer Gemeinde oder eines Gemeindeverbandes stehenden Seen und Teiche,

*d) die im Interesse der Ordnung und Verbesserung der Wasser- und Bodenverhältnisse unterhaltenen Einrichtungen der Gebietskörperschaften, der Wassergenossenschaften und der Wasserverbände sowie sonstige der wasserrechtlichen Bewilligung unterliegende Schutz- und Regulierungswasserbauten (§§ 41 bis 44 und 73 bis 97 des Wasserrechtsgesetzes 1959, BGBI. Nr. 215);*

*e) die Bestattungsplätze;*

*10. Grundbesitz eines fremden Staates, der für Zwecke von Botschaften, Gesandtschaften oder Konsulaten dieses Staates benutzt wird, unter der Voraussetzung der Gegenseitigkeit."*

Neben diesen bundesrechtlich geregelten Grundsteuerbefreiungen gibt es noch landesgesetzliche Befreiungstatbestände ("zeitliche Grundsteuerbefreiungen" i. S. d. § 18 Abs. 1 Finanzausgleichsgesetz). Darüber hat jedoch nicht das Finanzamt im Verfahren zur Festsetzung der Grundsteuermessbeträge, sondern die Gemeinde, die für die Erhebung der Grundsteuer zuständig ist, zu entscheiden (siehe dazu Ritz, Kommentar zur BAO, RZ 2 zu § 62 BAO). Da es sich bei der Nachsicht einer Abgabe um eine Maßnahme der Einhebung handelt (siehe § 236 BAO für die durch Abgabenbehörden des Bundes zu erhebende Abgaben) liegt auch die Zuständigkeit für den von der Bw. begehrten "Nachlass" der Grundsteuer bei der Gemeinde.

Der von der Bw. angesprochene "öffentliche Gebrauch" eines Grundbesitzes bewirkt nur dann eine Befreiung von der Grundsteuer nach § 2 Z. 1 GrStG, wenn der Grundbesitz im Eigentum des Bundes, eines Landes, einer Gemeinde oder eines Gemeindeverbandes steht. Dies ist hier nicht der Fall, da die Gemeinde B nur Eigentümer ihres "Anteiles" am See ist und das Grundstück Nr. xxx/1 im Eigentum der Bw. steht.

Zum Einwand der Bw., dass sie für ihre Zufahrtsstraße, Parz. xxx/4, Servitutsstraße, keine Grundsteuer zu bezahlen habe, ist zu bemerken, dass der Einheitswert für das zu EW-AZ xxx-2-xxx3 erfasste Grundstücke Nr. xxx/4 im Ausmaß von 43 m<sup>2</sup> mit Bescheid vom 23. Dezember 1976 auf Null fortgeschrieben wurde, weil gemäß § 25 Abs. 2 lit. b BewG beim Grundvermögen Einheitswerte, deren Höhe geringer ist als S 5.000,00 (in der damaligen Fassung, nunmehr € 400,00) nicht festzustellen sind. Außerdem sieht die Bestimmung des § 2 Z. 9a GrStG unabhängig von den Eigentumsverhältnissen eine Befreiung von der Grundsteuer für den öffentlichen Verkehr dienenden Straßen, Wege, Plätze, Brücken, künstlichen Wasserläufe, Häfen und Schienenwege, einschließlich der Seitengräben, Böschungen, Schutzstreifen, Schneidämme und der zwischen den Gleisen oder Fahrbahnen liegenden Geländestreifen vor. Beim gegenständlichen Badesee handelt es sich weder um einen künstlichen Wasserlauf (sondern um ein künstliches entstandenes stehendes Gewässer) noch dient der Badeteich dem öffentlichen Verkehr, weshalb die Voraussetzungen dieser Befreiungsbestimmung für diesen Steuergegenstand nicht gegeben sind.

Von den in § 2 Z. 9 lit. c) GrStG vorgesehenen Grundsteuerbefreiungen steht nur jene für fließende Gewässer und deren Sammelbecken unabhängig von den Eigentumsverhältnissen zu. Hingegen knüpft die Befreiung für Seen und Teiche daran an, dass diese im Eigentum des Bundes, eines Landes, einer Gemeinde oder eines Gemeindeverbandes stehen. Das Grundstück Nr. xxx/1 steht nicht im Eigentum einer der genannten Gebietskörperschaften, sondern wird das Grundstück der Bw. lediglich auf Grund einer privatrechtlichen Vereinbarung mit einer Gemeinde öffentlich genutzt. Hinsichtlich des gegenständlichen Grundbesitzes werden daher auch die Tatbestandsvoraussetzungen dieser Befreiungsbestimmung nicht erfüllt und wurde deshalb vom Finanzamt zu Recht keine Fortschreibungsveranlagung des Grundsteuermessbetrages durchgeführt.

Es war daher die Berufung insgesamt als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 7. März 2008