



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw in L, vom 4. Juli 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 16. Juni 2004 betreffend Feststellung des Einheitswertes des Grundbesitzes EZ 000, KG G, zum 1. Jänner 2004 (Nachfeststellung gem. § 22 Abs. 1 BewG) entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Im Jahr 1995 erwarb der Berufungswerber die berufungsgegenständliche Liegenschaft EZ 000, KG G, im Erbwege von seiner Mutter. Die Liegenschaft besteht aus den Grundstücken 1/1 und 2/1 und hat ein Gesamtausmaß von 6.214 m<sup>2</sup>.

Mit Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 1996 vom 2. Jänner 1996 nahm das Finanzamt Grieskirchen eine Zurechnungsfortschreibung nach § 21 Abs. 4 BewG vor und rechnete den als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb bewerteten Grundbesitz dem Berufungswerber zu. Der zuletzt anlässlich der Hauptfeststellung zum 1. Jänner 1988 in Höhe von S 10.000 festgestellte Einheitswert blieb unverändert. In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass die Fortschreibung wegen Erwerbes von Todes wegen erforderlich war.

Nach Aufforderung durch das Finanzamt gab der Berufungswerber am 27. April 2004 eine Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes unbebauter Grundstücke zum 1. Jänner 2004

ab. Darin gab er an, dass sich auf der Liegenschaft kein Bauwerk befinde und auch kein Bauvorhaben geplant sei. Die landwirtschaftliche Nutzung erfolge durch Herrn J, Moar in K.

Mit dem nunmehr angefochtenen **Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2004** nahm das Finanzamt Grieskirchen Wels eine Nachfeststellung gem. § 22 Abs. 1 BewG vor und rechnete den berufungsgegenständlichen Grundbesitz dem Grundvermögen zu. Es bewertete den Grundbesitz als unbebautes Grundstück und stellte den Einheitswert in Höhe von 24.800 Euro fest. Den gemäß AbgÄG 1982 um 35% erhöhten Einheitswert stellte das Finanzamt in Höhe von € 33.400 Euro fest.

In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass die Fortschreibung erforderlich war, weil durch Neuabgrenzung der wirtschaftlichen Einheit Änderungen durchzuführen waren. Das Grundstück sei im Flächenwidmungsplan der Gemeinde G als Wohngebiet ausgewiesen. Gem. § 52 (2) BewG seien landwirtschaftlich genutzte Grundstücke dann 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 landwirtschaftlichen Zwecken zu dienen bestimmt sein werden. Wegen der Größe der Grundstücke und der vorhandenen 25 KV Leitung wurden Abschläge vom Zonenpreis (ATS 120.--) in Höhe von insgesamt 54% gewährt, sodass durchschnittlich ein Wert von ATS 55.- (entspricht 3,9970 Euro) für die Berechnung des Einheitswertes herangezogen wurde. Aufgrund der Tatsache, dass die Grundstücke nachhaltig landwirtschaftlich genutzt wurden, wurde eine Befreiung von der Bodenwertabgabe gem. § 3 lit d BodenwertabgabeG ausgesprochen.

Gegen diesen Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 2004 erhob der Abgabepflichtige fristgerecht **Berufung** und wandte sich gegen die Neuabgrenzung der wirtschaftlichen Einheit und Zurechnung seiner landwirtschaftlich genutzten Grundstücke zum Grundvermögen. Er brachte vor, dass nach dem VwGH-Erkenntnis vom 16.12.0998, Zl. 96/13/0186, die Voraussetzungen für eine Nachfeststellung im Sinne des § 22 Abs. 1 BewG dann nicht gegeben seien, wenn eine bereits bestehende wirtschaftliche Einheit, die als land- und forstwirtschaftliches Vermögen bewertet worden war, als Ganzes übereignet worden war. Der Berufungswerber verwies weiters darauf, dass nach dem VwGH-Erkenntnis vom 14.12.2000, Zl. 98/15/0039, Nachfeststellungsbescheide anders als Fortschreibungsbescheide nicht zur Fehlerberichtigung herangezogen werden könnten.

Die im Bescheid angeführte Annahme, dass das Grundstück in absehbarer Zeit anderen als landwirtschaftlichen Zwecken zu dienen bestimmt sei, entbehre jeder Grundlage und sei ohne Prüfung der tatsächlichen Umstände erfolgt. Die Grundstücke 1/1 und 2/1 seien vom Gemeindevorstand der Stadt G in der Sitzung am 30.6.1960 als Bauland gewidmet worden, würden jedoch seit dem Erwerb durch seine Großmutter im Jahr 1932 bis dato landwirt-

schaftlich genutzt. Die Verpachtung erfolge an einen Landwirt, der die Grundstücke als Acker nutze. Die Grundstücke seien nicht parzelliert und es bestehe die feste Absicht, nach Zustellung der Vorschreibung der Aufschließungsbeiträge nach dem Oö. ROG (Oberösterreichisches Raumordnungsgesetz 1994) einen Antrag auf Ausnahme vom Aufschließungsbeitrag gem. § 27 Oö. ROG zu stellen, dessen Bewilligung eine 10-jährige Bausperre bewirken werde. Die Wahrscheinlichkeit einer Verwendung für Bauzwecke in naher Zukunft sei daher nicht gegeben. Da der Nachfeststellungsbescheid eine im Jahre 1960 getroffene Baulandwidmung betreffe und seither die Feststellung des Steuergegenstandes als landwirtschaftlicher Betrieb bestehe, ersuchte er um Überprüfung, inwieweit eine Verjährung der Feststellungsmöglichkeit gegeben sei. Abschließend beantragte er, die im angefochtenen Bescheid gewährten Abschläge vom Zonenpreis in Höhe von 54% auf 80% zu erhöhen. Zur Begründung verwies er auf den beigelegten Dienstbarkeitsvertrag mit der OÖ. Kraftwerke AG vom 25.6.1962, wonach im Schutzraum der gegenständlichen 25 KV Stromleitung, das sei je 7,50 m beiderseits der Leitungsachse, Baulichkeiten aller Art nur mit besonderer Genehmigung errichtet werden dürften.

Ergänzend beantragte er, den Grundsteuermessbescheid zum 1. Jänner 2004 vom 16. Juni 2004 entsprechend dem Ergebnis der Berufungsentscheidung anzupassen.

Das Finanzamt legte die Berufung am 24. September 2004 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

In der Stellungnahme zur Berufung vom 22.9.2004 legte das Finanzamt seine Ansicht dar, warum die berufsgegenständliche Liegenschaft nach § 52 Abs. 2 BewG dem Grundvermögen und nicht dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zuzurechnen sei.

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

#### ***Nachfeststellung oder Artfortschreibung***

Nach § 22 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) wird für wirtschaftliche Einheiten (Untereinheiten), für die ein Einheitswert festzustellen ist, der Einheitswert nachträglich festgestellt (Nachfeststellung), 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.

Nach § 21 Abs.1 Z 2 BewG wird der Einheitswert neu festgestellt, wenn die Art des Bewertungsgegenstandes von der zuletzt im Einheitswertbescheid festgestellten Art abweicht (Artfortschreibung).

Nach § 52 Abs. 1 BewG gehört zum Grundvermögen nicht Grundbesitz, der zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehört. Nach Abs. 2 dieser 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, z. B., wenn sie hienach als Bauland, Industrieland oder als Land für Verkehrszwecke anzusehen sind.

Für eine Nachfeststellung im Sinne des § 22 Abs. 1 Z 1 BewG ist somit Voraussetzung, dass eine wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) neu gegründet wird.

Bei der Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes im Ganzen ist keine Neugründung anzunehmen (s. Twaroch/Wittmann/Frühwald nehmen, Kommentar zum Bewertungsgesetz). Wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb in vollem Umfang Grundvermögen und handelt es sich dabei um Stückländerei (Stückländereien sind einzelne land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen, bei denen die Wirtschaftsgebäude oder die Betriebsmittel oder beide Arten von Wirtschaftsgütern nicht dem Eigentümer von Grund und Boden gehören), so setzt sich der Gegenstand der Bewertung fort; denn die Änderung an der wirtschaftlichen Einheit ist hier nicht so umfassend, dass vom Entstehen einer neuen Einheit gesprochen werden kann. Die Verkehrsauffassung wird in der Umwandlung einer Stückländerei in Grundvermögen keinen Untergang der wirtschaftliche Einheit „land- und forstwirtschaftlicher Betrieb“ sehen, sondern nur eine Änderung in der Art einer schon bisher bestehenden Einheit (s. Rössler/Troll, Kommentar zum deutschen Bewertungsgesetz, § 23 BewG, Anm. 21).

Auch der Verwaltungsgerichtshof vertritt in seiner jüngeren Rechtsprechung die Ansicht, dass der Erwerb eines vorher als land- und forstwirtschaftliches Vermögen behandelten Grundstückes bei der Annahme, dass es in absehbarer Zeit anderen als Land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen werde, keine Neugründung einer wirtschaftlichen Einheit darstellt, sondern sich allenfalls die Art einer bereits bestehenden wirtschaftliche Einheit geändert hat, die zu einer Artfortschreibung im Sinne des § 21 Abs.1 Z 2 BewG führen kann (s. VwGH vom 16.12.1998, Zl. 96/13/0186, 0203).

Anderer Ansicht ist hingegen der deutsche Bundesfinanzhof, der aus den Sonderregelungen des Bewertungsrechtes ableitet, dass bei Zurechnung bislang land- und forstwirtschaftlicher Flächen in Form der „Stückländerei“ zum Grundvermögen eine wirtschaftliche Einheit neu entsteht und damit die Voraussetzungen für eine Nachfeststellung gegeben sein sollen (BFH v. 4.2.1987, II B 33/85, BSt.Bl. II S.326, und v. 5.5.1999 II R 44/96, BFH/NV 2000 S.8).

Dieser Ansicht des BFH folgte auch der VwGH in seiner älteren Rechtsprechung (s. VwGH vom 15.2.1991, Zl. 89/15/0011).

Die erstere Rechtsansicht überzeugt. Denn was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist nach § 2 BewG nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden. Dies gilt auch für die Neugründung einer wirtschaftlichen Einheit. Nach den Anschauungen des Verkehrs entsteht eine wirtschaftliche Einheit nicht dadurch neu, dass aufgrund äußerer Umstände, z.B. der Bauentwicklung in der Umgebung des Grundstückes, dieses Grundstück nicht mehr dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, sondern nach § 52 Abs. 2 dem Grundvermögen zuzurechnen ist. Die beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen grundsätzlich mitumfasste Bewertung von Wirtschaftsgebäuden und Betriebsmitteln ist gegenüber der unveränderten Bodenfläche des Bewertungsgegenstandes nicht so wesentlich, dass bei Wegfall der mitumfassten Bewertung von Wirtschaftsgebäuden und Betriebsmitteln von einer Neugründung einer wirtschaftlichen Einheit gesprochen werden kann.

Der Unabhängige Finanzsenat folgt daher der Rechtsansicht der herrschenden Lehre (s. oben) und der jüngeren Rechtsprechung des VwGH (VwGH 16.12.1998, Zl. 96/13/0186, 0203) und teilt nicht die Rechtsansicht des BFH und der älteren Rechtsprechung des VwGH (VwGH 15.2.1991, Zl. 89/15/0011).

Demnach handelt es sich beim berufungsgegenständlichen Grundbesitz um keine Neugründung einer wirtschaftlichen Einheit, sondern es handelt sich um eine bereits bestehende wirtschaftliche Einheit, die vorher, zuletzt im Zurechnungsfortschreibungsbescheid zum 1. Jänner 1996, als land- und forstwirtschaftliches Vermögen bewertet wurde.

Besteht eine wirtschaftliche Einheit bereits, so sieht § 21 Abs.1 Z 2 BewG die Möglichkeit einer Artfortschreibung vor, wenn die Art des Bewertungsgegenstandes von der zuletzt im Einheitswertbescheid festgestellten Art abweicht.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Nachfeststellungsbescheide anders als Fortschreibungsbescheide nicht zur Fehlerberichtigung herangezogen werden. Dies liefe nämlich auf einen unzulässigen Eingriff in die Rechtskraft des Hauptfeststellungsbescheides hinaus (s. VwGH vom 14.12.2000, Zl. 98/15/0039 und die dort zitierte Vorjudikatur).

Aus den angeführten Gründen war das Finanzamt nicht berechtigt, betreffend den berufungsgegenständlichen Grundbesitz eine Nachfeststellung vorzunehmen. Das Finanzamt wäre aber berechtigt gewesen, bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 52 Abs. 2 BewG eine Artfortschreibung (zur Fehlerberichtigung) vorzunehmen.

## ***Abänderung des angefochtenen Bescheides durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz***

Nach § 289 Abs 2 Bundesabgabenordnung (BAO) hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz (außer in den Fällen des Abs. 1) immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist 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 nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Nach Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, § 289, Tz. 38, ist die Änderungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz („nach jeder Richtung“) durch die **Sache** begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat.

Nach Stoll, BAO Kommentar (s. Bd. III, S. 2800), setzt das Gebot „immer in der Sache selbst zu entscheiden“ voraus, dass die zu erledigende Sache, also die Angelegenheit, die Gegenstand des Verfahrens der Abgabenbehörde erster Instanz war, mit der „Sache“ identisch ist, die in die Sachentscheidung der Rechtsmittelbehörde einbezogen wird (VwGH 18.9.1969, 383/68). „Sache“ ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat (vgl. VwGH 10.11.1980, 761/79). Die Abgabenbehörde zweiter Instanz darf sohin in einer Angelegenheit, die überhaupt noch nicht oder nicht in der von der Rechtsmittelentscheidung in Aussicht genommenen rechtlichen Art Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen war, keinen Sachbescheid (im Ergebnis erstmals) erlassen (VwGH 23.9.1965, 2124/64 u. 21.3.1972, 2123/71). Würde die Rechtsmittelbehörde diese Befugnis in Anspruch nehmen, wäre dies ein Eingriff in die sachliche Zuständigkeit der Behörde erster Instanz (VwGH 26.4.1967, 1392/66; 4.7.1979, 364/79 u. 24.10.1986, 84/17/151).

Im berufungsgegenständlichen Fall ist Inhalt des Spruches des angefochtenen Bescheides u.a. auch „die Nachfeststellung gem. § 22 Abs. 1 BewG“. Würde die Rechtsmittelbehörde nun den Spruchbestandteil „Nachfeststellung gem. § 22 Abs. 1 BewG“ durch den Spruchbestandteil „Artfortschreibung gem. § 21 Abs.1 Z 2 BewG“ ersetzen, so wäre dies nach den obigen Ausführungen ein Eingriff in die sachliche Zuständigkeit der Behörde erster Instanz.

Ebensowenig wie es nach der Rechtsprechung des VwGH zulässig ist, den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgrund durch einen anderen zu ersetzen (s. VwGH 30.11.1999, Zl. 94/14/0124; 2.2.2000, Zl. 97/13/0199), wäre es zulässig, bei Erlassung eines Einheitswertbescheides zu einem bestimmten Stichtag den Rechtsgrund der Nachfeststellung durch den Rechtsgrund der Artfortschreibung zu ersetzen.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz war somit nicht berechtigt, den angefochtenen Bescheid in die Richtung hin abzuändern, dass die vom Finanzamt angeführte Rechtsgrundlage für die Feststellung des Einheitswertes zum 1. Jänner 2004 (Nachfeststellung) durch den Rechtsgrund der Artfortschreibung ersetzt wird. Damit erübrigte sich aber auch eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob im berufsgegenständlichen Fall tatsächlich die Voraussetzungen des § 52 Abs. 2 BewG für eine Artfortschreibung (zur Fehlerberichtigung) vorlagen.

Aus den angeführten Gründen war der Berufung Folge zu geben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben. Ebenso war der mitangefochtene Grundsteuermessbescheid zum 1. Jänner 2004 aufzuheben. Der Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 1996 vom 2. Jänner 1996 (Zurechnungsfortschreibung nach § 21 Abs. 4 BewG) sowie der Grundsteuermessbescheid auf den 1. Jänner 1988 vom 29. März 1989 gehören wiederum dem Rechtsbestand an.

Linz, am 3. Dezember 2008