



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der EK, 00, vom 15. September 2004 gegen den Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2004 (Wertfortschreibung § 21 Abs. 1 Z 1 BewG) betreffend das unbebaute Grundstück, KG 1 S, EZ 2 teilweise, GrdStNr. 3 teilweise, vom 24. August 2004 wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 24.08.2004 nahm das Finanzamt für den Grundbesitz (unbebautes Grundstück), KG 1 S, EZ 2 teilw., GrdStNr. 3 teilw., eine Wertfortschreibung ab 01.01.2004 vor, da die auf der Liegenschaft befindliche ATankstelle, ein Superädifikat, im Herbst 2003 abgerissen wurde. Im Einzelnen wurde der Einheitswert mit € 24.000,-- (erhöht: € 32.400,--), d. s.  $2.205 \text{ m}^2 \times € 10,9010$  berechnet. Als Begründung führte das Finanzamt die Änderung in der Nutzung des Bewertungsgegenstandes an. Bislang war das als unbebaute (mit der ATankstelle versehene) Grundstück mit einem Bodenwert von S 100,--/m<sup>2</sup> (€ 7,27) bewertet worden.

Gegen diesen Bescheid berief die Berufungswerberin (Bw). mit der Berufung vom 15. September 2004. Begründend führte sie aus, dass der nördliche Teil der Parzelle 3 von 1957 bis 31.12.2003 der AAustria AG zum Betrieb einer Tankstelle verpachtet gewesen sei. Das Grundstück sei bis 1957 Ackerland gewesen und als solches auch genutzt worden. Mit der AAustria sei vereinbart gewesen, dass bei Beendigung des Pachtverhältnisses das Grundstück

in jenen Zustand zu versetzen sei, wie es am Beginn des Pachtverhältnisses war. Punkt III des Dissolutionsvertrages vom 16.06.2003 bzw. 04.07.2003 laute folgendermaßen:

„Der Tankstellenbetrieb wird mit 31. Oktober 2003 eingestellt. Alle von Aa zum gegenständlichen Betrieb errichteten Baulichkeiten und sonstigen technischen Anlagen, ober- wie auch unterirdisch, werden von Aa auf eigene Kosten bis zum vereinbarten Vertragsende entfernt und das Grundstück bodengleich eingeebnet und dasselbe im Sinne des Bestandsvertrages vom 15.07.1958, Punkt XIV, in dem Zustand übergeben, wie dies die Aa bei Beginn ihrer Tätigkeit übernommen hat. Es wird ausdrücklich festgehalten, dass das Pachtgrundstück zur Zeit der Übergabe an die Aa ein damals bearbeitetes Ackergrundstück darstellte und dieser Zustand durch Aa wieder hergestellt wird. Dazu ist das Abtragen der befestigten Flächen und das Aufbringen einer entsprechenden Humusschicht erforderlich. Aa wird darüber hinaus die erforderlichen Arbeiten und Maßnahmen nach Durchführung der behördlichen Verhandlungen gemäß den behördlichen Vorschriften und gegebenenfalls den zu erteilenden Auflagen durchführen.“

Die Stadtgemeinde S habe mit Bescheid vom 23.07.2003, Zl. 4 unter Punkt 15 vorgeschrieben, dass das gesamte Tankstellenareal durch Aufbringung von Humus (40 – 50 cm) so einzuebnen sei, dass es als Ackerland geeignet sei.

Die Vertragsvereinbarung und die Behördenauflage seien zeitgerecht erfüllt worden und sei das Grundstück ab 1.1.2004 wieder Ackerland bei gegenwärtiger Grasnutzung für landwirtschaftliche Zwecke. Es bestehe im gegenwärtigen Zeitpunkt auch keine Absicht, diese Nutzung zu ändern.

Dieses Grundstück könne daher in dieser Eigenschaft nicht als „unbebautes Grundstück“ beurteilt und bewertet werden.

Am Grundstück sei eine wesentliche Änderung der Nutzung eingetreten, es hätten sich dadurch auch die Wertverhältnisse geändert, offenbar sei hinsichtlich der ehemaligen wirtschaftlichen Einheit der Grund für die Befreiung von einer Steuer (gemeint:

Bodenwertabgabe) weggefallen. Die Art des Bewertungsgegenstandes weiche von der zuletzt festgestellten ab. Es seien die Voraussetzungen für eine Nachfeststellung gemäß § 22 BewG gegeben und sei der tatsächliche Zustand des Grundbesitzes mit Bezogenheit auf den gegenwärtigen Zeitpunkt (1.01.2004) zugrunde zulegen.

Es werde hiermit nicht nur die Höhe des Einheitswertes bzw. die Wertfortschreibung nach § 21 Abs. 1 Z 1 BewG, sondern auch der damit verbundene Grundsteuermessbescheid und der Bescheid über die Bodenwertabgabe angefochten. Es werde der Antrag gestellt, die Bescheide aufzuheben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 1. Februar 2005 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. In der gesondert ergangenen Begründung wiederholte das Finanzamt zunächst die unbestrittenen – von der Bw. – dargelegten Fakten, wonach das Grundstück bis 2003 als Tankstelle benutzt und nach Beseitigung sämtlicher Anlagen eine Humusschicht aufgetragen worden sei. Die Fläche sei von allen Seiten von bebauten Grundstücken umgeben, im Norden grenze die Bundesstraße und gegenüberliegend ein Siedlungsgebiet an

die Fläche an. Die Verbauung am Nordrand, am Rand des „Fratres“, im Osten und Süden des Grundstückes, schreite immer weiter fort. Somit sei § 52 Abs. 2 BewG anzuwenden. In der Folge zitierte das Finanzamt die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zum Bereich „Baulücken“ und gelangt abschließend zu dem Ergebnis, dass eine solche im Streitfall vorliege und die Berufung abzuweisen sei.

Im Schriftsatz vom 28. Februar 2005 „berief“ die Bw. gegen die Berufungsvorentscheidung. Sie wiederholte im Wesentlichen die bereits vorgebrachten Argumente und ergänzte diese, dass es seit dem Rückbau der Nutzfläche keinen Wasser-, Strom- und Telefonanschluss mehr gebe. Eine Versickerungsanlage sei ebenfalls nicht vorhanden. Außer Streit stehe die Baulandwidmung und der Umstand, dass durch das bebaute Umland, die Fläche als Baulücke bezeichnet werden könne. Mögen auch teilweise die Kriterien des § 52 Abs. 2 BewG erfüllt sein, fehle jedenfalls das Kriterium der Zeitbezogenheit: denn die Grundstücksfläche werde – bei bestehender Verwertungsmöglichkeit - in absehbarer Zeit keinen anderen als landwirtschaftlichen Zwecken dienen. Es könnte nur eine Prognose von ganz naher Zukunft gestellt werden. Unklar sei, was „absehbar“ bedeute. Seien dies einige Tage, einige Wochen oder Monate, keinesfalls aber Jahre und mehr. Ausgehend vom Feststellungszeitpunkt 1.1.2004 seien bis zum Bescheiderlassungsdatum 24.08.2004 bereits 8 Monate verstrichen. Die Berufungsvorentscheidung stamme vom 1. Feber 2005. Es seien bislang von der „absehbaren Zeit“ (Jänner 2004 bis Ende Feber 2005) bereits mehr als 14 Monate verstrichen und es sei in dieser absehbaren Zeit keine Änderung der Verwendung iS des Bewertungsgesetzes eingetreten. Eine Prognoseentscheidung sei aus faktischen Gründen ausgeschlossen. Die vom Gesetzgeber vorgesehene „absehbare Zeit“ der möglichen Verwertung und anderweitigen Nutzung, sei ohne Veränderung abgelaufen. Aus logischen Gründen könne daher eine Prognoseentscheidung nach § 52 Abs. 2 BewG nicht mehr getroffen werden. Auch das Bemühen, das Grundstück gewerblich zu vermarkten, sei erfolglos geblieben. In der vom Finanzamt angeführten Entscheidung (VwGH 97/17/0301 vom 25.01.1999), sei der Grundsatz der Zeitbezogenheit nicht berücksichtigt worden. Deshalb werde beantragt, die bekämpften Bescheide aufzuheben und das Grundstück als zum landwirtschaftlichen Vermögen gehörend neu zu bewerten.

Im Schreiben vom 7. April 2005 teilte das Finanzamt der Bw. mit, dass das Grundstück als Bauland gewidmet sei, dass es an drei Seiten von bebauten Grundstücken umgeben und an der vierten Seite eine Bundesstraße vorbeiführe. An der gegenüberliegenden Seite der Straße befänden sich ebenfalls bebaute Grundstücke. Daraus ergebe sich, dass alle Versorgungseinrichtungen leicht errichtet werden könnten, zumal bis 2003 eine Tankstelle betrieben worden sei.

In der Folge erörterte das Finanzamt § 52 Abs. 2 BewG und übermittelte der Bw. eine

Aufstellung von 60 Grundstücken der Umgebung und einen Lageplan, aus denen die bauliche Entwicklung der letzten Jahrzehnte und die fortschreitende Verbauung bis 2004 ersichtlich ist. Weiters wurden die VwGH Erkenntnisse Zl. 91/15/0089, 90/15/0077 und 91/15/0025 übermittelt.

Im Schriftsatz vom 9. Mai 2005 verwies die Bw. auf ihre bisherigen Vorbringen und stellte die vom Finanzamt festgestellten örtlichen Verhältnisse außer Streit. Sie betonte wiederholt, dass die Liegenschaft seit 1.1.2004 landwirtschaftlich genutzt werde. In der Folge setzte sich die Bw. eingehend mit dem Passus der „absehbaren Zeit“ auseinander.

Unter Hinweis auf allgemeine Grundsätze der Finanzverwaltung, definierte die Bw. in der Folge „absehbare Zeit“ als nach einem Jahr endend. Selbst wenn das Verwertungspotential des Grundstückes objektiv gegeben sei, so müsse iSd § 52 Abs. 2 BewG eine begründete Annahme bestehen, dass in absehbarer Zeit eine andere Verwendung eintrete. Im Streitfall sei die absehbare Zeit bereits abgelaufen und die landwirtschaftliche Verwendung nach wie vor gegeben. Die vom Finanzamt angeführten VwGH-Erkenntnisse enthielten keine Abhandlung über den Terminus „absehbare Zeit“. Die Nutzung des Grundstückes sei folgende gewesen: bis 1957 Nutzung als Acker und Graswirtschaft; 1957 bis 2003 Tankstellenbetrieb, Ende 2003 Rückbau und Aufbringen von Humus für Acker und seit 2004 landwirtschaftliche Nutzung und Ablauf der absehbaren Zeit. Es erschiene gesetzeswidrig und unbillig, wenn das Grundstück bei gleicher landwirtschaftlicher Verwendung höherstufig beurteilt und besteuert würde, obgleich nach Ablauf der „absehbaren Zeit“ keine andere Verwendung eingetreten sei.

Mit dem Schriftsatz vom 28. November 2005 wiederholte die Bw. ihre Argumente und gelangte im Wesentlichen zu dem Ergebnis, dass im Streitfall die vom Gesetzgeber eingeräumte „absehbare Zeit“ bereits mit Bescheiderlassung (24.08.2004) bzw. mit Ablauf des Jahres abgelaufen sei. Sie beantragte den Bescheid mit Wirkung 31.12.2004 aufzuheben und mit Wirkung zum 1.1.2005 einen neuen Feststellungsbescheid zu erlassen. Darin solle die Liegenschaft nicht dem Grundvermögen zugerechnet werden. Überdies fordere sie Parteiengehör.

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

Nach § 251 Bundesabgabenordnung (BAO) sind Bescheide, die an die Stelle eines früheren Bescheides treten, in vollem Umfang anfechtbar.

Eine Ausnahme stellt § 193 Abs. 1 zweiter Satz BAO (i.d.F. seit dem BGBl 1980/151) dar.

§ 193 Abs. 1 letzter Satz, schränkt die Anfechtbarkeit des Fortschreibungsbescheides ein.

Nach dieser Gesetzesstelle tritt der dem Fortschreibungsbescheid zugrunde liegende Bescheid über den Einheitswert einer wirtschaftlichen Einheit (Untereinheit) mit Wirkung ab dem

Fortschreibungszeitpunkt insoweit außer Kraft, als der Fortschreibungsbescheid von dem zugrunde liegenden Bescheid in seiner zuletzt maßgeblichen Fassung abweicht.

Daraus ergibt sich eine **eingeschränkte Anfechtungsmöglichkeit** („Teilrechtskraft“) des Fortschreibungsbescheides; so dient z. B. ein Wertfortschreibungsbescheid dazu, bestimmte Wertschwankungen der wirtschaftlichen Einheit (Untereinheit) im Hauptfeststellungszeitraum zu berücksichtigen, sowie gegebenenfalls hinsichtlich der Höhe des Einheitswertes fehlerhafte Bewertungen zu berichtigen (VwGH 17.2.1992, 90/15/0155).

Ein Einheitswert, allenfalls in seiner durch Fortschreibungen geänderten Fassung, wird durch eine nachfolgende Fortschreibung nur insoweit verdrängt, als der Spruch des Fortschreibungsbescheides reicht. Die Wertfortschreibung dient dazu, bestimmte Wertschwankungen der wirtschaftlichen Einheit (Untereinheit) im Hauptfeststellungszeitraum zu berücksichtigen, sowie gegebenenfalls hinsichtlich der Höhe des Einheitswertes fehlerhafte Bewertungen zu berichtigen (VwGH vom 17.02.1992, 90/15/0155). Wertschwankungen führen grundsätzlich nur dann zu einer Wertfortschreibung, wenn sie die im § 21 Abs. 1 Z 1 BewG genannten Grenzen übersteigen. Ein Wertfortschreibungsbescheid ist nur hinsichtlich der Wertfortschreibung, nicht aber auch hinsichtlich der Art und der Zurechnung des Bewertungsgegenstandes anfechtbar (s. Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung zu § 193 BAO, S 538 ff).

Eine Artfortschreibung setzt die Änderung der Art oder der Grundstückshauptgruppe des Bewertungsgegenstandes voraus (VwGH 5.10.1987, 87/15/0016 uam.). Zu einer Artfortschreibung kann auch eine Änderung der Unterarten des § 29 BewG führen. § 53 BewG unterscheidet beim Grundvermögen zwei Arten (unbebaute Grundstücke und bebaute Grundstücke). Die bebauten Grundstücke werden nach § 54 BewG in Grundstückshauptgruppen eingeteilt. Nach § 53 Abs. 9 letzter Satz BewG liegt eine Artänderung auch vor, wenn es zu Änderungen in den Grundstückshauptgruppen kommt (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, S 539, TZ 13 ff).

Dem Umschlagbogen des Einheitswertaktes ist zu entnehmen, dass das Finanzamt bei der Bewertung der Liegenschaft zunächst von einem Bodenwert von S 20,--/m<sup>2</sup> (1.1.1956) ausging. Zum 1.1.1963 gelangte ein Bodenwert von S 40,--/m<sup>2</sup> zum Ansatz. Aktenkundig ist die Bewertung im Rahmen der Hauptfeststellung zum 1.1.1973. Für das Grundvermögen wurde von einem Basisbodenwert von S 150,--/m<sup>2</sup> ausgegangen, tatsächlich gelangte aber - wegen des vorhandenen (wertmindernden) Superädifikates - nur ein Bodenwert von S 100,--/m<sup>2</sup> zum Ansatz.

Mit dem angefochtenen Wertfortschreibungsbescheid zum 1. Jänner 2004 trug das Finanzamt dem Abriss der ATankstelle insoweit Rechnung, als es nicht mehr den reduzierten Bodenwert

von S 100,--/m<sup>2</sup> (€ 7,27), sondern den Basisbodenwert von € 10,9001/m<sup>2</sup> ansetzte. Somit ergab sich zum 1.1.2004 für die 2.205 m<sup>2</sup> unbebaute Fläche ein Einheitswert von € 24.000,-- (erhöht: € 32.400,--).

Die Bw. spricht sich zum einen gegen die Höhe des angesetzten Wertes und zum anderen gegen Zurechnung der Streitliegenschaft zum Grundvermögen aus.

#### 1. Höhe des angesetzten Bodenwertes:

Gemäß § 55 Abs. 1 BewG sind unbebaute Grundstücke mit dem gemeinen Wert zu bewerten.

Ein Grundstück auf dem sich ein Superädifikat befindet, wird nicht schon deshalb als bebaut behandelt (VwGH 23.04.1963, Zl. 1960/61); vielmehr bildet das Gebäude kraft der gesetzlichen besonderen Regelung ein selbständiges Grundstück. Das Grundstück auf dem sich ein Gebäude befindet, ist ein unbebautes Grundstück, weil das fremde Gebäude nicht zur wirtschaftlichen Einheit dieses Grundstückes gehört und somit auch dessen Charakter nicht mitbestimmt.

Grundstücke mit darauf befindlichen Superädifikaten werden regelmäßig niedriger bewertet, als solche ohne darauf befindliche Superädifikate (vgl. Twaroch-Wittmann-Frühwald, § 51 BewG, S 251 ff).

Nach § 10 Abs. 1 BewG ist bei Bewertungen, sofern nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen.

Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind dabei nicht zu berücksichtigen (Abs. 2 leg. cit.).

Grundlage für die Ermittlung der Bodenwerte bebauter und unbebauter Grundstücke zum jeweiligen Hauptfeststellungszeitpunkt der Einheitswerte des Grundvermögens bilden die Kaufpreise. Der gemeine Wert der einzelnen Grundstücke ist darnach durch Vergleich mit den ausgewerteten Kaufpreisen geeigneter Vergleichsgrundstücke zu ermitteln. Die wertbestimmenden Faktoren bilden die Lage, Größe, Form und Bodenbeschaffenheit, Erschließungszustand und Verbauungsmöglichkeit.

Im Streitfall ist von folgenden wertbestimmenden Faktoren auszugehen:

das Grundstück ist als Bauland gewidmet,

es liegt direkt an der D (Sp)

es ist nahezu rechteckig;

es ist von drei Seiten umbaut;

Versorgungseinrichtungen (Wasser, Strom, Telefon, udgl.) befinden sich an den Grundstücksgrenzen.

Diese örtlichen Umstände werden von der Bw. nicht bestritten. Laut der Kaufpreissammlung des Finanzamtes wurden für in unmittelbarer und mittelbarer Nähe liegende Vergleichsgrundstücke folgende Kaufpreise bezahlt: KG 1, GrdSt. Nr. 5 € 43,42 (2005), KG 1, GrdSt. Nr. 6 € 71,89 (2006), KG 1, GrdSt. Nr. 7 € 10,9001 (1984), KG 1, GrdSt. Nr. 8 € 80,48 (2006), KG 1, GrdSt. Nr. 9, € 10,83 (1968), KG 1, GrdSt. Nr. 10 € 5,45 (1966), KG 1 GrdSt. Nr. 11 € 8,65 (1974).

Wie sich daraus ergibt, bewegen sich die Kaufpreise der Vergleichsgrundstücke zwischen € 80,48 und € 5,45. Unter Bedachtnahme darauf, dass die Wertverhältnisse zum 1.1.1973 (vgl. § 20 BewG) zu beachten sind, dass die Lage, die Form, der Erschließungszustand als sehr gut zu bezeichnen sind, ist der vom Finanzamt angesetzte Bodenwert von € 10,9001/m<sup>2</sup> jedenfalls gerechtfertigt. Und auch der Umstand, dass Grundstücke mit Superädifikaten regelmäßig niedriger bewertet werden als solche ohne, rechtfertigen die Anhebung des Bodenwertes zum 1.1.2004 auf € 10,9010/m<sup>2</sup>.

## 2. Zurechnung der Streitliegenschaft zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen:

Die Bw. spricht sich gegen die Zurechnung der Streitliegenschaft zum Grundvermögen aus; aufgrund der „Wiederherstellung“ des Ackergrundstückes durch die AAG und die anschließende landwirtschaftliche Nutzung, sei eine Änderung in der Nutzung eingetreten. Deziert beantragt die Bw. eine „Nachfeststellung“ (gemeint wohl Artfortschreibung).

Die Vorbringen der Bw. führen nicht zum Erfolg: denn der berufungsgegenständliche Wertfortschreibungsbescheid kann nur hinsichtlich der Wertfortschreibung, nicht aber hinsichtlich der Art (und der Zurechnung) des Bewertungsgegenstandes angefochten werden. Das im Streitfall anfechtbare Novum ist die Feststellung über den steuerlichen Wert. Die aus dem bisherigen Einheitswertbescheid übernommene Feststellung über die Art des Bewertungsgegenstandes kann nicht bekämpft werden. Damit ist aber bereits das Schicksal der Berufung entschieden.

Der unabhängige Finanzsenat darf infolge der eingeschränkten Anfechtungsmöglichkeit des Wertfortschreibungsbescheides in der Berufungsentscheidung nicht über eine Änderung der Vermögensart (vgl. § 18 BewG) des Bewertungsgegenstandes absprechen. Die gegen den Wertfortschreibungsbescheid vorgebrachten Argumente über die Nutzungsänderung der Liegenschaft gehen somit ins Leere. Vielmehr enthält das Vorbringen der Bw. einen Antrag auf Artfortschreibung. Über diesen hat aber das Finanzamt erstinstanzlich abzusprechen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 13. Jänner 2009