

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.^a CP in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 24.05.2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes (FA) Spittal Villach vom 24.04.2013, betreffend

1. Einheitswert des Grundbesitzes (unbebautes Grundstück) in der KG R, EZ a., KGrundfläche, zum 1. Jänner 2008 (Nachfeststellung § 22 Abs. 1 BewG, EW-AZ b) und
2. Grundsteuermessbetrag zum 1. Jänner 2008 (Nachveranlagung)

zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen den Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 2008 (Nachfeststellung) wird Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
Der Einheitswert wird gemäß § 25 BewG wegen Geringfügigkeit nicht festgestellt.
 2. Der Beschwerde gegen den Grundsteuermessbescheid zum 01. Jänner 2008 (Nachveranlagung) wird Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
- Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe:

1. Verfahrensverlauf:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist Eigentümerin des Grundbesitzes KGrundfläche, KG R, EZ K.

Auf dem angeführten Grundstück errichtete die SR, Hotel- und Restaurationsbetriebe GesmbH als Bauwerberin ein Autobahnbuffet mit WC-Anlagen.

Die Marktgemeinde R. teilte im Schreiben vom 08.09.2003 die Vollendung des Bauvorhabens auf der A11 in Kl. mit.

Mit **Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2008** vom 24. April 2013 nahm das Finanzamt Spittal Villach (FA) für die beschwerdegegenständliche Liegenschaft (bewertet als unbebautes Grundstück) eine Nachfeststellung nach § 22 Abs. 1 BewG vor und

stellte den Einheitswert in Höhe von 54.700 Euro und gemäß AbGÄG 1982 um 35 % erhöhten Einheitswert in Höhe von 73.800 Euro fest. In der Bescheidebegründung wurde ausgeführt, dass die Nachfeststellung erforderlich gewesen sei, weil sich auf der Fläche ein Betriebsgebäude (K: Autobahnbuffet, WC-Anlagen) sowie in Benützung stehende Parkplätze (LKW und PKW) befänden. Wertmäßig wurde vom Bodenwert 1973 (S 80,--/m² bzw. € 5,8138) ausgegangen. Von den 18.000 m² kamen 1.590 m² mit € 5,8138 und 16.410 m² mit € 2,9069 wegen Übergröße zum Ansatz. Somit ergab sich ein Einheitswert von € 54.700 bzw. ein erhöhter Einheitswert von € 73.800.

Mit **Grundsteuermessbescheid zum 1. Jänner 2008** vom 24. April 2013 nahm das Finanzamt die Nachveranlagung vor und setzte den Grundsteuermessbetrag mit € 143,95 fest.

Die Bf. erhob fristgerecht Berufung (nunmehr: Beschwerde) gegen den Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 2008 und gegen den Grundsteuermessbescheid zum 1. Jänner 2008. Sie beantragte, die angefochtenen Bescheide aufzuheben in eventu zur ergänzenden Ermittlung und neuerlichen Entscheidung an die Behörde erster Instanz zurückzuverweisen. Begründend führte sie aus:

"Die gegenständliche Liegenschaft in der KG R, EZ s, bestehend u.a. aus Grundstück d steht im Eigentum der R: (Bundesstraßenverwaltung); es handelt sich bei dem vorgenannten Grundstück im Wesentlichen um öffentliche Verkehrsfläche (GB-Auszug, Beilage./1, Luftbilder, Beilage ./2 und./3), und zwar um einen Autobahnparkplatz an der A11 K;-Autobahn. Diese Verkehrsflächen sind Teil des hochrangigen Straßennetzes. Der f wurde mit dem aufgrund des f-Ermächtigungsgesetzes 1997, BGBl. I 113/1997 abgeschlossenen Fruchtgenussvertrag vom 23.06./25.07.1997 das Fruchtgenussrecht unter anderem an der gegenständlichen Liegenschaft eingeräumt, jedoch nicht das Eigentumsrecht. Die Fahrbahnen stehen daher – wie die gesamte Liegenschaft – im alleinigen Eigentum der R: (Bundesstraßenverwaltung). Sie werden von der f als verantwortlichem Straßenerhalter betreut und sind nicht dem auf dem Parkplatz befindlichen Kiosk zugeordnet.

Wie aus dem Luftbild ersichtlich und im bekämpften Bescheid angeführt, befindet sich auf dem Grundstück ein kleines Betriebsgebäude, bestehend aus Kiosk und WC-Anlagen. Die im Bescheid angeführte Grundfläche, ist somit zum überwiegenden Teil Verkehrsfläche und damit Bestandteil der A11 – K; Autobahn. "

Nach Darlegung des § 2 Z 1 lit. a, Z 9 lit a GrStG führte die Bf. weiter aus:

"Voraussetzung für die Zuerkennung von Dauerbefreiungen von der Grundsteuer ist die gleichzeitige Erfüllung von folgenden drei Voraussetzungen:

- Es muss sich um eine begünstigte Person oder Körperschaft handeln (gilt nicht für den Befreiungstatbestand des § 2 Z 9 lit. a).
- Der von der Grundsteuer befreite Grundbesitz muss für ganz bestimmte, in §§ 2 und 3 taxativ aufgezählte Zwecke benutzt werden.

- Der Steuergegenstand muss für diese begünstigten Zwecke unmittelbar benutzt werden, d.h. er muss dem Benutzungszweck tatsächlich zugeführt worden sein.

Zudem definiert § 6 Abs. 1 GrStG in Ergänzung zu § 2 Z 1 lit. a leg. cit. den in dieser Bestimmung genannten "öffentlichen Gebrauch" als "*Gebrauch durch die Allgemeinheit*". Unter Gebrauch durch die Allgemeinheit ist in erster Linie die Benützung von öffentlichen Einrichtungen durch jedermann zu verstehen. Als Beispiele für öffentlichen Dienst oder Gebrauch im Sinne des Grundsteuergesetzes werden in Dorazil/Wittmann u.a. Autoparkplätze, Straßenreinigung und Straßenerhaltung angeführt.

Wie bereits oben angeführt stehen die gegenständlichen Verkehrsflächen im alleinigen Eigentum der R: (Bundesstraßenverwaltung). Der f wurde lediglich das Fruchtgenussrecht eingeräumt. Die gegenständlichen Verkehrsflächen sind somit Teil des hochrangigen Straßennetzes, welches der Allgemeinheit dient und dem Gemeingebrauch unterliegt. Dass die gegenständlichen Verkehrsflächen bereits für den Zweck des Betriebes und der Erhaltung des hochrangigen Straßennetzes verwendet werden, ist evident und unstrittig. Sämtliche Voraussetzungen für die Anwendung des Befreiungstatbestandes des § 2 Z 1 lit a GrStG sind daher erfüllt.

Darüber hinaus stellt das gegenständliche Grundstück gemäß § 3 BStG 1971 idgF einen Bestandteil der Bundesstraße dar. Als Bundesstraßenbestandteil zu qualifizieren sind nämlich jedenfalls auch Parkflächen im Bereich von Betrieben nach § 27 BStG (VwGH 20.04.2004, 2001/06/0120). Demzufolge ist auf gegenständlichen Grundbesitz auch § 2 Z 9 lit a GrStG – wonach die dem öffentlichen Verkehr dienenden Straßen von der Grundsteuer befreit sind – anzuwenden. Auch daraus ergibt sich eine Grundsteuerbefreiung.

Mit Vorlageberichten vom 16. September 2013 legte das FA die Beschwerden dem Unabhängigen Finanzsenat (nunmehr Bundesfinanzgericht) zur Entscheidung vor.

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens durch das Bundesfinanzgericht übermittelte die Marktgemeinde R. den Baubewilligungsbescheid für das Autobahnbuffet. Dem Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 2008 der SR BetriebsGmbH (EW-AZ v), wurde eine bebaute Fläche von 159 m² für das Autobahnbuffet (bewertet als Gebäude auf fremden Grund) entnommen.

Die RichterIn des BFG hat am 26. August 2016 einen Lokalaugenschein an der K: durchgeführt. Dabei wurden die beiliegenden Bilder angefertigt.

2. Gesetzliche Grundlagen:

Bewertungsgesetz:

§ 22. Nachfeststellung

(1) Für wirtschaftliche Einheiten (Untereinheiten), für die ein Einheitswert festzustellen ist, wird 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.

Abrundung der Einheitswerte und Nichtfeststellung geringfügiger Einheitswerte

§ 25. Die Einheitswerte sind auf volle 100 Euro nach unten abzurunden. Abweichend hiervon sind Einheitswerte beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen sowie bei den Betriebsgrundstücken gemäß § 60 Abs. 1 Z 2 zwischen 150 Euro und weniger als 200 Euro mit 150 Euro festzusetzen. Einheitswerte, deren Höhe

1. beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen sowie bei den Betriebsgrundstücken gemäß § 60 Abs. 1 Z 2 geringer ist als 150 Euro und

2. beim Grundvermögen sowie bei den Betriebsgrundstücken gemäß § 60 Abs. 1 Z 1 geringer ist als 400 Euro, sind nicht festzustellen.

§ 51 (1). Zum Grundvermögen gehört der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile (insbesondere Gebäude) und des Zubehörs.....

(2)....

(3) Als Grundstück auch ein Gebäude, das auf fremden Grund und Boden errichtet ist, selbst wenn es wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens geworden ist.

§ 55 (1). Unbebaute Grundstücke sind mit dem gemeinen Wert zu bewerten.

Grundsteuergesetz:

Steuerpflicht

§ 1. Steuergegenstand

(1) Der Grundsteuer unterliegt der inländische Grundbesitz. Grundbesitz ist:

1. Das land- und forstwirtschaftliche Vermögen (§§ 29 bis 50 des Bewertungsgesetzes 1955);

2. das Grundvermögen (§§ 51 bis 56 des Bewertungsgesetzes 1955);

3. das Betriebsvermögen, soweit es in Betriebsgrundstücken besteht (§ 60 des Bewertungsgesetzes 1955).

(2) Steuergegenstände sind, soweit sie sich auf das Inland erstrecken:

1.

2. die Grundstücke (§ 51 des Bewertungsgesetzes 1955). Den Grundstücken stehen die im § 60 Abs. 1 Z 1 des Bewertungsgesetzes 1955 bezeichneten Betriebsgrundstücke gleich.

§ 2 Befreiungen

Keine Grundsteuer ist 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),

....

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,

§ 4. Unmittelbare Benutzung des Steuergegenstandes als Voraussetzung für die Steuerbefreiung.

(1) Die Befreiung tritt nur ein, wenn der Steuergegenstand für die in den §§ 2 und 3 bezeichneten Zwecke unmittelbar benutzt wird.

(2) Dient der Steuergegenstand auch anderen Zwecken und wird für die steuerbegünstigten Zwecke ein räumlich abgegrenzter Teil des Steuergegenstandes benutzt, so ist nur dieser Teil befreit.

(3) Dient der Steuergegenstand oder ein Teil des Steuergegenstandes sowohl steuerbegünstigten als auch anderen Zwecken, ohne dass eine räumliche Abgrenzung für die verschiedenen Zwecke möglich ist, so ist der Steuergegenstand oder der Teil nur befreit, wenn die steuerbegünstigten Zwecke überwiegen

§ 6. Öffentlicher Dienst oder Gebrauch

(1) Öffentlicher Dienst oder Gebrauch im Sinne des § 2 Z 1 lit. a ist die Ausübung der öffentlichen Gewalt oder der Gebrauch durch die Allgemeinheit.

Besteuerungsgrundlage

Maßgebender Wert

§ 12. Besteuerungsgrundlage ist der für den Veranlagungszeitpunkt maßgebende Einheitswert des Steuergegenstandes.

§ 22. Nachveranlagung

(1) Im Falle einer Nachfeststellung des Einheitswertes (§ 22 des Bewertungsgesetzes 1955) ist der nachträglichen Veranlagung des Steuermeßbetrages (Nachveranlagung) der Einheitswert zugrunde zu legen, der auf den Nachfeststellungszeitpunkt festgestellt worden ist. Entsprechendes gilt für die anderen im Nachfeststellungsbescheid getroffenen Feststellungen.

§ 23. Steuerentrichtung bei Wegfall der Steuerpflicht

(1) Die Steuerpflicht für den ganzen Steuergegenstand fällt weg, wenn dieser untergeht oder für ihn ein Befreiungsgrund eintritt. Bei Wegfall der Steuerpflicht für den ganzen Steuergegenstand ist die Steuer bis zum Schluß des laufenden Kalenderjahres zu entrichten.

Bestandteile der Bundesstraßen

§ 3. Als Bestandteile der Bundesstraße gelten neben den unmittelbar dem Verkehr dienenden Flächen wie Fahrbahnen (zB Hauptfahrbahnen inklusive Kollektoren, Zu- und Abfahrtstraßen, Anschlussstellen samt ihren Rampen) und Parkflächen auch der Grenzabfertigung, der Verkehrsbeeinflussung, der Kontrolle oder der Bemaubung dienende Grundflächen und Anlagen, weiters Anlagen im Zuge einer Bundesstraße wie Tunnel, Brücken, Durchlässe, Stütz- und Futtermauern, Straßenböschungen, Straßengräben und Sanitäranlagen, ferner Betriebsgrundstücke gemäß § 27, sowie sonstige der Erhaltung und der Beaufsichtigung der Bundesstraßen dienende bebaute und unbebaute Grundstücke und Anlagen zum Schutz vor Beeinträchtigungen durch den Verkehr auf der Bundesstraße, insbesondere gegen Lärmeinwirkung.

Betriebe an Bundesstraßen

§ 27 (1). Betriebe im Zuge von Bundesstraßen, die den Belangen der Verkehrsteilnehmer auf diesen dienen (wie Tankstellen, Raststätten, Motels, Werkstätten und dergleichen) und unmittelbare Zu- und Abfahren zu diesen Straßen haben, dürfen nur mit Zustimmung des Bundes (Bundesstraßenverwaltung) errichtet werden. Jede bauliche Änderung eines solchen Betriebes bedarf der Zustimmung des Bundes (Bundesstraßenverwaltung). Die gewerberechtlichen Vorschriften werden hierdurch nicht berührt. Verkehrsflächen in diesem Bereich, insbesondere Zu- und Abfahrten zu und von den Betrieben, und Parkplätze, sind Bestandteile der Bundesstraßen.

3. Als erwiesen angesehener Sachverhalt:

- Die KG R, EZ s, GrdSt. Nr. d teilw. steht im Eigentum der R:.
- Die f ist nach den Verträgen von 23.06./25.07.1997 Fruchtgenussberechtigte.
- Nach dem Auszug der Daten des Vermessungsamtes liegen folgende Nutzungsarten vor:

Nutzungsart	Fläche (ha a m ²)
Baufläche (Gebäude)	101
lw. Fl. (verbuschte Flächen)	1196
Gärten	1477
Sonstige (Straßenverkehrsanlagen)	15226
Gesamtfläche	18000

- Die Straßenverkehrsanlage besteht aus Parkflächen für 68 LKW's und 18 PKW's, Zu- und Abfahrtsflächen zur A11, zusätzlich gibt es Grünflächen.
- Durch die SR Hotel- und Restaurationsbetriebe GmbH wurde in der zweiten Hälfte des Jahres 2002 ein Autobahnbuffet bestehend aus einem Holzkiosk, mit überdachten Gängen/Terrassen und WC-Anlagen errichtet.

- Laut den Bauplänen beträgt das Ausmaß des Autobahnbuffets (Holzkiosk samt Gängen/ Terrasse und WC-Anlagen) 159 m².
- Der Einheitswert für das Autobahnbuffet wurde mit 1.1.2008, bewertet als Gebäude auf fremden Grund, festgestellt (EW-AZ v).
- 26.08.2016: Lokalausweis durch die RichterIn - Anfertigung der (beiliegenden) Fotos.

Der als erwiesen festgestellte Sachverhalt basiert auf den Einheitswertakten (EW-AZ b, v), Bauplänen, Ortofotos, Auszügen aus dem Grundbuch, Daten des Vermessungsamtes, dem Baubewilligungsbescheid der Marktgemeinde R., dem Lokalausweis vom 26.08.2016.

4. Rechtliche Erwägungen:

• Einheitswertbescheid zum 1.1.2008

Strittig ist im Beschwerdefall, ob die Fläche von 18.000 m² in der KG R., EZ s teilw., GrdStNr. d teilw., von der Befreiungsbestimmung des § 2 Z. 1 lit. 9 GrStG erfasst ist oder nicht.

Die Fläche befindet sich direkt an der K; Autobahn (A11) und ist Teil des Bundesstaßennetzes. Auf ihr befinden sich Parkmöglichkeiten für 68 LKW's und 18 PKW's, Zu- Abfahrts- und Grünflächen sowie ein Autobahnbuffet samt WC-Anlagen. Bei der Liegenschaft handelt es sich um ein unbebautes Grundstück, welche eine eigene wirtschaftliche Einheit darstellt.

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verweist im Zusammenhang mit den Bestandteilen der Bundesstraßen auf § 3 BStG. Danach gelten neben den unmittelbar dem Verkehr dienenden Flächen, wie Fahrbahnen, Gehsteige, Rad- und Gehwege, Parkflächen, Haltestellenbuchten, Brücken, Durchlässe, Stütz- und Futtermauern, Straßenböschungen, Straßengraben, ferner im Zuge einer Bundesstraße gelegenen Anlagen zum Schutz vor Beeinträchtigungen durch den Verkehr auf der Bundesstraße, insbesondere gegen Lärmeinwirkung, auch im Zuge einer Bundesstraße gelegenen, der Erhaltung und der Beaufsichtigung der Bundesstraßen dienenden bebaute und unbebaute Grundstücke sowie der Grenzabfertigung und der Bemaunung dienende Grundflächen (VwGH 23.05.2001, 99/06/0078).

Wiederholt nennt der VwGH u.a. Parkflächen als unmittelbar dem Verkehr dienende Flächen einer Bundesstraße, die als Bestandteil der Bundesstraße gelten (VwGH 20.04.2004, 2001/06/0120).

Die strittigen Park-, Zufahrts- und Grünflächen sind unbestritten an der Bundesautobahn A11 mit entsprechenden Zu- und Abfahrten zu dieser gelegen. Ihr primärer und vorrangiger Zweck muss auf Grund dieser Lage in ihrer dienenden Funktion für die A11 gesehen werden. Die A11 gehört gemäß § 1 Abs. 1 BStFG i.V. mit dem Verzeichnis im BStG zu den unter § 7 Abs. 1 BStFG fallenden Bundesstraßen. Die angeführten Flächen sind als eine dem Verkehr der A11 unmittelbar dienende Verkehrsfläche im Sinne

des BStG zu qualifizieren. Diese dem öffentlichen Verkehr dienende Fläche wird auch unmittelbar, d.h. tatsächlich von den Verkehrsteilnehmern benutzt (vgl. § 4 GrStG).

Im Beschwerdefall liegen somit die Voraussetzungen für die Dauerbefreiung nach § 2 Z 9 lit. a GrStG vor.

Grundfläche für das Autobahnbuffet mit WC-Anlagen:

Nicht erfasst von der Befreiung, ist die Fläche für das Autobahnbuffet mit WC-Anlagen sowie den überdachten Gängen und Terrasse im Ausmaß von 159 m². Dieses wurde von der SR, Hotel- und Restaurationsbetriebe GesmbH errichtet und ist als Gebäude auf fremden Grund unter EW-AZ b bewertet. Laut Bauplan beträgt die Fläche für das Erdgeschoß (Küche, Gastraum, WC-Anlagen) 64,7 m², für die überdachte Terrasse 72,4 m², für die überdachten Gänge 21,7 m², somit 158,8 m² (gerundet 159 m²).

Unter Bedachtnahme auf die geringe Größe der Fläche, die exponierte Lage, die Luft- und Geräuschemissionen und die "Bebauung" durch ein "fremdes Gebäude", geht das Bundesfinanzgericht in Einklang mit der Lebenserfahrung sowie der Verwaltungspraxis vom Vorliegen von wertmindernden Umständen von 70 vH aus. (Vgl. Twaroch-Wittmann- Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 52, S 251 ff, wonach in der Praxis Grundstücke, auf denen sich "fremde Gebäude" befinden, meist niedriger bewertet werden, als sonst gleiche Grundstücke ohne fremde Gebäude). Im Beschwerdefall ist ausgehend vom Bodenwert von € 5,8138/m² eine 70-%ige Wertminderung vorzunehmen. Unter Bedachtnahme auf die angeführten Aspekte erwägt das Bundesfinanzgericht folgenden Ansatz: 159 m² x 30 vH von € 5,8138 = 159 m² x 1,7441 = € 277,31.

Nach § 25 Z 2 BewG ist beim Grundvermögen sowie bei den Betriebsgrundstücken gemäß § 60 Abs. 1 Z 1 ein Einheitswert, der geringer ist als 400 Euro nicht festzustellen.

Im Beschwerdefall ist der Einheitswert mangels Erreichen der Einheitswertfeststellungsgrenze von 400 Euro nicht festzustellen.

Der Beschwerde war Folge zu geben, der angefochtene Bescheid war aufzuheben.

• **Grundsteuermessbescheid zum 1.1.2008:**

Nach § 22 Abs. 1 GrStG ist im Falle einer Nachfeststellung des Einheitswertes (§ 22 des Bewertungsgesetzes 1955) der nachträglichen Veranlagung des Steuermessbetrages (Nachveranlagung) der Einheitswert zugrunde zu legen, der auf den Nachfeststellungszeitpunkt festgestellt worden ist. Entsprechendes gilt für die anderen im Nachfeststellungsbescheid getroffenen Feststellungen.

Im Beschwerdefalle wurde ein Einheitswert mangels Erreichen der Einheitswertgrenze nach § 25 BewG 1955 nicht festgesetzt. Daher fehlt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die Grundlage für die Erlassung eines Grundsteuermessbescheides. Daher war der Beschwerde Folge zu geben und der Grundsteuermessbescheid vom 24. April 2013 ersatzlos aufzuheben.

Auf die von der Bf. vorgebrachten Argumente war daher nicht mehr einzugehen.

Es war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

5. Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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. Dies liegt im Beschwerdefall nicht vor.

Klagenfurt am Wörthersee, am 12. September 2016