

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri über die Beschwerde des Bf, Adresse, vertreten durch Ornezeder & Partner Steuerberatungsgesellschaft mbH & Co KG, Fr, vom 18. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 29. Mai 2009 betreffend Einheitswert des Grundbesitzes (unbebautes Grundstück) in der Katastralgemeinde KG , Einlagezahl 001 , Grundstücksnummer 0001/1 , zum 1. Jänner 2009 (Nachfeststellung gem. § 22 Abs. 1 BewG) zu Recht erkannt:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Für den im Spruch angeführten Grundbesitz wird festgestellt:

Der Einheitswert zum 1. Jänner 2009 beträgt 4.700 Euro.

Der gem. AbgÄG 1982 um 35% erhöhte Einheitswert beträgt 6.300 Euro.

Alle übrigen Feststellungen bleiben unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (im Folgenden als Bf. bezeichnet) ist Alleineigentümer der Liegenschaft EZ 001, KG KG, bestehend aus dem Grundstück Nr. 0001/1. Nach dem Grundbuch des BG M handelt es sich bei diesem Grundstück um ein Gewässer im Ausmaß von 10.000 m<sup>2</sup>.

In dem vom Finanzamt vorgelegten Akt befindet sich ein Ausdruck aus der digitalen Katastermappe (DKM), auf welchem die Grundstücke im betreffenden Uferbereich des S dargestellt sind.

Angemerkt wurde zu den einzelnen Grundstücken:

Grundstück 0001/2 , EZ 002 : Liegewiese, seit 1933 im Eigentum (derzeitiger Eigentümer Bf-GmbH )

Grundstück 0001/1, EZ 001: Wasser, im Jahr 1993 um ATS 400.000.- erworben (derzeitiger Eigentümer Bf)

Grundstück 0001/3, EZ 003 : Liegewiese, im Jahr 1999 um ATS 997.500.- erworben, (derzeitige Eigentümer Bf und G.Bf. je zur Hälfte)

Weiters wurde angemerkt, dass das Grundstück 0001/1 bisher als unproduktive Fläche unter EW-AZ 000-1-001 erfasst war. Private Wasserflächen seien nicht von der Grundsteuer befreit. Die Bewertung erfolge wie bei der Nachbarfläche (Grundstück 0001/4) mit 0,7267 €.

Mit **Feststellungsbescheid** vom 29. Mai 2009 nahm das Finanzamt Gmunden Vöcklabruck zum 1. Jänner 2009 eine Nachfeststellung gem. § 22 Abs. 1 BewG vor und stellte den Einheitswert für den beschwerdegegenständlichen Grundbesitz in Höhe von 7.200 Euro und den gemäß AbgÄG 1982 um 35% erhöhten Einheitswert in Höhe von 9.700 Euro fest.

In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass die Nachfeststellung erforderlich war, weil der Bewertungsgegenstand nach den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes als eigene wirtschaftliche Einheit zu beurteilen war.

Gegen diesen Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 2009 erhob der nunmehrige Beschwerdeführer durch seinen Vertreter fristgerecht **Berufung** und wandte sich gegen die vom Finanzamt vorgenommene Nachfeststellung.

Er beantragte, dass das beschwerdegegenständliche Grundstück als Teil des S nicht als unbebautes Grundstück, sondern als landwirtschaftliches Vermögen (Fischerei) mit dem entsprechenden Hektarsatz bewertet werden möge, da diese Grundstücksfläche niemals bebaut werden könne.

In der Stellungnahme vom 18.6.2009 führte der amtliche Bodenschätzer zur Berufung aus, dass der Bf. das Fischereirecht für den betreffenden Teil des S nicht besitze und

es daher auch nicht bewertet werden könne. Eine Bewertung des Fischereirechtes als übriges landwirtschaftliches Vermögen wäre nach der Rechtsprechung des VwGH vom 15.2.1991, Zl. 89/15/0011, auch zusätzlich zur Bewertung als Grundvermögen (unbebautes Grundstück) möglich.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 7. Oktober 2009 wies das Finanzamt Gmunden Vöcklabruck die Beschwerde als unbegründet ab.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass die im Eigentum des Bundes, eines Landes, einer Gemeinde oder eines Gemeindeverbandes stehenden Seen und Teiche von der Grundsteuer befreit seien. Private Seen seien aber zu bewerten seien. Ob bestimmte Grundflächen einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bilden, sei nach der überwiegenden Zweckbestimmung zu beurteilen. Was überwiege, richte sich nach der Verkehrsauffassung. Der Bf. habe keinen konkreten Sachverhalt behauptet, wonach zu den zum Stichtag maßgeblichen Verhältnissen das Gewässer nach seiner überwiegenden Zweckbestimmung als Fischzucht gewidmet gewesen wäre.

Unter Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 15.2.1991, Zl. 89/15/0011, wurde ausgeführt, dass die selbständige Bewertung eines Fischereirechtes neben der Bewertung des Gewässers als Grundvermögen in Betracht komme. Es handle sich dabei nicht um die Bewertung zweier voneinander abgegrenzter wirtschaftlicher Einheiten und nicht um eine doppelte Bewertung.

Mit Eingabe vom 30. Oktober 2009 beantragte der nunmehrige Beschwerdeführer durch seinen Vertreter die Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Er bestätigte, dass er für den gegenständlichen Teil des S kein Fischereirecht habe und daher die strittige Parzelle nicht als sonstiges landwirtschaftliches Vermögen zu bewerten sei. Die Bewertung mit einem Wert von 0,7265 € (entspricht 10 ATS) sei aber wesentlich zu hoch und er beantragte, jenen anteiligen Wert anzusetzen, der für die übrige Fläche des S zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1.1.1973 bei der Bewertung als Grundvermögen bzw. als unbebautes Grundstück festgestellt worden sei. Tatsache sei, dass die bewertete Grundstücksfläche als stehendes Gewässer niemals bebaut werden könne und auch naturschutzrechtlich keine Einbauten, wie z.B. eine Steganlage möglich seien.

Mit Vorlagebericht vom 9. November 2009 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Da die Berufung am 31. Dezember 2013 noch unerledigt war, war sie vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Vom Bundesfinanzgericht wurden Orthofotos ausgedruckt, auf welchen sowohl das beschwerdegegenständliche Grundstück Nr. 0001/1 als auch das Nachbargrundstück 0001/4 zu sehen sind, welches für die Ermittlung des Quadratmeterpreis maßgeblich war. Bei einem Vergleich der beiden Grundstücke wurde festgestellt, dass beim beschwerdegegenständlichen Grundstück die Uferlänge wesentlich kürzer und das Wassergrundstück breiter ist als beim Vergleichsgrundstück. Bei beiden Grundstücken war zu sehen,

dass auch Teile des Ufers zu den Wassergrundstücken gehören und dass Stege in die Wassergrundstücke hineinreichen.

Der zuständige Richter teilte daraufhin den Verfahrensparteien mit, dass seiner Meinung nach für die Wertermittlung des beschwerdegegenständlichen Grundstückes in erster Linie nicht das Flächenausmaß (Quadratmeterpreis) sondern die nutzbare Uferlänge maßgebend sei. Bei Berücksichtigung dieses Umstandes könne er sich einen Quadratmeterpreis von 6 bis 7 Schilling vorstellen (ca. zwei Drittel des bisher angesetzten Wertes).

Nach Rücksprache mit dem Bf. erklärte die Vertreterin des Bf., dass der Bf. grundsätzlich einem Grundstückswert von 6 Schilling pro Quadratmeter als angemessen zustimme, die rechtliche Zugehörigkeit zum Grundvermögen aber weiterhin bezweifle.

Der Vertreter des Finanzamtes gab bekannt, dass das Finanzamt dem Kompromissvorschlag einer Reduzierung des Bodenwertes von 30 % wegen keiner vergleichbaren Uferlänge zustimme. Andere Vergleichsgrundstücke wurden dem BFG nicht bekannt gegeben.

### **Beweiswürdigung**

Die Beweiswürdigung erfolgte aufgrund des Vorbringens des Beschwerdeführers, der vom Finanzamt vorgelegten Akten und den vom Bundesfinanzgericht ausgedruckten Orthofotos. Die Ermittlung des gemeinen Wertes zum 1.1.1973 (Hauptfeststellungszeitpunkt) erfolgte durch Vergleich mit dem Nachbargrundstück 0001/4.

### **Rechtslage**

Nach § 51 Abs. 1 BewG 1955 (Bewertungsgesetz 1955) gehört zum Grundvermögen der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile (insbesondere Gebäude) und des Zubehörs. Jede wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens bildet ein selbständiges Grundstück im Sinne dieses Bundesgesetzes.

Nach § 52 Abs. 1 BewG 1955 gehört Grundbesitz, der zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehört, nicht zum Grundvermögen.

Ob bestimmte Grundflächen einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bilden oder zu ihm gehören, ob also ein landwirtschaftlicher Hauptzweck vorliegt, ist dann, wenn ein Grundstück verschiedenartigen Zwecken dient, nach der überwiegenden Zweckbestimmung zu beurteilen; was überwiegt, richtet sich nach der Verkehrsauffassung, deren Beurteilung eine Rechtsfrage darstellt (vgl. VwGH 15.2.1991, Zl. 89/15/0011, VwGH 8.4.1983, Zl. 82/17/0157, VwGH 25.1.1988, Zl. 86/15/0141).

Nach § 55 Abs. 1 BewG 1955 sind unbebaute Grundstücke mit dem gemeinen Wert zu bewerten.

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.

Bei der Feststellung des gemeinen Wertes ist vor allem die Form und die Lage des Grundstückes zu berücksichtigen (s. Kommentar zum Bewertungsgesetz von Twaroch/ Wittmann/ Frühwald fortgeführt von Rupp/ Fiala /Binder/ Adametz/ Dunst zu § 55 Abs. 1 BewG 1955).

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).

Die selbständige Bewertung des Fischereirechtes kommt neben der Bewertung des Gewässers als Grundvermögen in Betracht. Dabei handelt es sich um die Bewertung zweier voneinander abgegrenzter wirtschaftlicher Einheiten und somit nicht um eine Doppelbewertung (s. VwGH 15.2.1991, Zl. 89/15/0011).

## **Erwägungen**

### **Zuordnung zum Grundvermögen**

Aufgrund des unbestrittenen Sachverhaltes kommt eine Bewertung als land- und forstwirtschaftliches Vermögen nicht in Frage. Die Beschaffenheit des Grundstücks als Wasserfläche im Anschluss an die Ufergrundstücke 0001/2 und 0001/3 (vom Finanzamt als Liegewiesen bezeichnet) lässt eine land- und forstwirtschaftliche Nutzung allenfalls nur in Form einer Fischzucht zu. Da der Bf. kein Fischereirecht an dieser Wasserfläche hat und auch nicht behauptet hat, dass das Gewässer nach seiner überwiegenden Zweckbestimmung als Fischzucht gedient hat, kommt nur eine Bewertung als Grundvermögen (als unbebautes Grundstück) in Frage.

Die Tatsache, dass das Grundstück als Wasserfläche nicht bebaut werden kann, hindert die Bewertung als unbebautes Grundstück nicht. Der M ist ein beliebter Bade- und Freizeitsee (z.B. auch für den Surf- und Segelsport). Es ist daher naheliegend, dass auch das beschwerdegegenständliche Grundstück nach seiner überwiegenden Zweckbestimmung Bade, Sport- und Freizeitinteressen dient. Diese Interessen sind es auch, weswegen für Ufergrundstücke weitaus höhere Grundstückspreise bezahlt werden als für rein land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen.

Grundsätzlich stellt die strittige Wasserfläche gemeinsam mit den beiden Ufergrundstücken 0001/2 und 0001/3 eine wirtschaftliche Einheit dar, weil die Ausübung des Badebetriebes und des Freizeitsportes auch eine entsprechende Uferfläche und einen Zugang vom öffentlichen Wegenetz erfordert.

Im beschwerdegegenständlichen Fall war aber eine gemeinsame Bewertung mit den beiden Ufergrundstücken 0001/2 und 0001/3 wegen den unterschiedlichen Eigentumsverhältnissen rechtlich nicht möglich. Deshalb war das strittige Wassergrundstück für sich allein zu bewerten.

### **Bewertung des Grundstückes**

Nach § 55 Abs. 1 BewG 1955 sind unbebaute Grundstücke mit dem gemeinen Wert zu bewerten.

Der gemeine Wert stellt nach der Rechtsprechung eine fiktive Größe dar, die auf einer Preisschätzung beruht.

Beim Wert der strittigen Wasserfläche wurde als Vergleichsgrundstück das Grundstück 0001/4 herangezogen, bei welchem ein Quadratmeterpreis von 10 ATS angesetzt wurde.

Bei einem Vergleich der beiden Grundstücke wurde festgestellt, dass beim beschwerdegegenständlichen Grundstück die Uferlänge wesentlich kürzer und das Wassergrundstück breiter ist als beim Vergleichsgrundstück. Bei beiden Grundstücken war zu sehen, dass auch Teile des Ufers zu den Wassergrundstücken gehören und dass Stege in die Wassergrundstücke hineinreichen.

Im angefochtenen Bescheid erfolgte die Bewertung mit einem Betrag von 10 ATS pro Quadratmeter. Nach Ansicht des BFG ist der Preis pro Quadratmeter aber nicht das wesentliche preisbestimmende Merkmal. Für einen potentiellen Käufer der Liegenschaft dürfte das wesentliche preisbestimmende Merkmal neben dem ungehinderten Zugang zum See die Möglichkeit der Nutzung des Uferbereichs sein. Insbesondere dürfte die Nutzung vorhandener bzw. die Errichtung neuer Stege für ein allfälliges Kaufinteresse von Bedeutung sein. Je länger der Uferbereich ist, desto mehr Möglichkeiten der Nutzung ergeben sich dafür. Das BFG ist daher der Ansicht, dass im Vergleich zum Vergleichsgrundstück 0001/4 die Uferlänge für eine Bewertung die ausschlaggebende Größe darstellt. Den beiden Parteien wurde die Ansicht des Richters bekanntgegeben, wonach nach seiner Schätzung der zugrundeliegende Quadratmeterpreis ungefähr bei 2/3 des Wertes des Vergleichsgrundstücks entspricht. Beide Parteien haben grundsätzlich der Methode dieser Schätzung zugestimmt.

Bei der Bewertung des strittigen Wassergrundstückes wird daher ein Quadratmeterpreis von 6,50 ATS zugrunde gelegt. Bei 10.000 m<sup>2</sup> ergibt dies einen Betrag von 4.724 Euro. Der Einheitswert zum 1.1.2009 beträgt demnach 4.700 Euro und der gem. AbgÄG 1982 um 35% erhöhte Einheitswert 6.300 Euro.

Aus den angeführten Gründen war der Beschwerde teilweise Folge zu geben.

### **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.

Zur Frage der Bewertung von Wasserflächen im Uferbereich eines großen Sees gibt es bisher keine einschlägige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb auszuführen war, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig ist.

Linz, am 13. Jänner 2016