

# TE Vwgh Erkenntnis 1991/2/15 89/15/0011

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 15.02.1991

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

33 Bewertungsrecht;

## Norm

BAO §193 Abs1;

BewG 1955 §2 Abs1;

BewG 1955 §20 Abs1;

BewG 1955 §21 Abs1 Z2;

BewG 1955 §21 Abs1;

BewG 1955 §21 Abs3;

BewG 1955 §21;

BewG 1955 §22 Abs1 Z1;

BewG 1955 §22 Abs1;

BewG 1955 §29 Z5;

BewG 1955 §29;

BewG 1955 §30 Abs1;

BewG 1955 §31 Abs1;

BewG 1955 §46 Abs1;

BewG 1955 §48 Abs1;

BewG 1955 §50 Abs1 Z2;

BewG 1955 §50 Abs1;

BewG 1955 §51 Abs1;

BewG 1955 §52 Abs1;

BewG 1955 §52;

BewG 1955 §57 Abs1;

## Beachte

Besprechung in: ÖStZB 1992, 5;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Simon und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Wetzel, Dr. Steiner und Dr. Mizner als Richter, im Beisein des Schriftführers Kommissär Dr. Lebloch, über die Beschwerde der N, vertreten durch Dr. O und Dr. P, Rechtsanwälte, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der

Finanzlandesdirektion für Kärnten vom 20. Juni 1988, Zl. 157/7-5/85, betreffend Nachfeststellung des Einheitswertes und Grundsteuermeßbetrag auf den 1. Jänner 1980, zu Recht erkannt:

### **Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 10.710,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Begründung**

In ihrer Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes und des Grundsteuermeßbetrages land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zum 1. Jänner 1979 betreffend den von der Beschwerdeführerin mit "X-See, Parzelle Nr. 805 (Fischerei)" bezeichneten Betrieb gab die Beschwerdeführerin die tatsächliche Nutzung der genannten Fläche von 144,72 ha mit "Gewässer" an, wobei sie auf ihre Fischereiberechtigung verwies. Mit dem Einheitswertbescheid (Hauptfeststellung) zum 1. Jänner 1979 mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 1980 stellte das Finanzamt für den der Beschwerdeführerin zugerechneten "Grundbesitz Fischerei X-See Grundstück Nr. 805/1" die Art des Steuergegenstandes als "übriger land- und forstwirtschaftlicher Betrieb" und den Einheitswert mit S 219.000,-- fest.

Mit ihrer dagegen erhobenen Berufung begehrte die Beschwerdeführerin die Festsetzung des Einheitswertes mit S 99.000,--, wobei sie u.a. ausführte, durch die jährlich stärker werdende Erschließung des Seebereiches für den Fremdenverkehr, die außerordentlich starke Inanspruchnahme der Wasserfläche durch Schwimmer in den Uferbereichen und durch zahllose Luftmatratzen, Schlauchboote, Ruderboote, Segelboote, Windsurfer etc. im gesamten Seebereich werde es in der Hauptfangzeit von Mitte Juni bis Mitte September nahezu unmöglich, den Fischfang nachhaltig zu betreiben. Eine sinnvolle Fischerei sei nur sehr begrenzt mit wenigen Methoden möglich.

Nach einem Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz zog die Beschwerdeführerin die Berufung zurück.

Mit dem als Nachfeststellung gemäß § 22 Abs. 1 BewG bezeichneten Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 1980 stellte das Finanzamt für den der Beschwerdeführerin zugerechneten Grundbesitz "KG X, Grundstück Nr. 805/1" die Art des Steuergegenstandes als "unbebautes Grundstück" und den Einheitswert mit S 2,162.000,-- fest; zugleich setzte es den Grundsteuermeßbetrag fest.

Mit der dagegen erhobenen Berufung wandte sich die Beschwerdeführerin gegen die "Beurteilung der Wasseroberfläche des X-Sees als unbebautes Grundstück". Nach Zitat von § 51 Abs. 1, § 52 Abs. 1, § 30 Abs. 1, § 52 Abs. 2, § 31 Abs. 1 und 2 und § 50 Abs. 1 Z. 2 BewG legte sie (zusammengefaßt) dar, der X-See (ein Privatgewässer) stelle seit jeher land- und forstwirtschaftliches Vermögen (Fischerei) dar. Ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb der Fischerei sei ohne Wasserfläche nicht möglich. Wenn die Wasserfläche auch anderen als landwirtschaftlichen Zwecken diene, so könne nicht festgestellt werden, daß die Zugehörigkeit dieser Flächen zum landwirtschaftlichen Betrieb den landwirtschaftlichen Hauptzweck des Betriebes nicht wesentlich beeinflusse. Im Gegenteil, die "Nichtexistenz" dieser Wasserfläche bzw. deren Nutzung ausschließlich oder überwiegend für einen anderen Hauptzweck als die Fischerei würde diese unmöglich machen. Flächen, deren Existenz erst einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb überhaupt möglich machten und die nicht wesentlich einem anderen Nutzungszweck dienten, seien somit wohl als diesem Betrieb gewidmetes Vermögen zu beurteilen. Die Nutzung der Wasserfläche gegen Entgelt durch Feriengäste in den Monaten Juni bis September sei der Beanspruchung von Wäldern und Wiesen durch Erholungssuchende im Nahbereich von Feriencentren vergleichbar. In zeitlicher und räumlicher Sicht überwiege die Nutzung als Fischgewässer im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes.

Nach Vorhalt des Finanzamtes legte die Beschwerdeführerin Dienstbarkeitsverträge vor, die sie als Eigentümerin des dienenden Grundstückes EZ 124 KG X Grundstück Nr. 805/1 mit den Eigentümern von der genannten Liegenschaft benachbarten Grundstücken als jeweils herrschenden Grundstücken abgeschlossen hatte. Danach räumte die Beschwerdeführerin für sich und ihre Rechtsnachfolger im Eigentum der dienenden Grundstücke den jeweiligen Eigentümern der herrschenden Grundstücke das Recht ein, den See vom jeweils herrschenden Grundstück aus zum Baden zu benützen; in einem Fall wurde auch die Dienstbarkeit des Einbaus eines Badesteges gegen Entgelt eingeräumt. Mit einzelnen Dienstbarkeitsberechtigten wurde eine Begrenzung der Anzahl der Badegäste vereinbart (in

einem Fall auf 24.000 Personen pro Badesaison, in einem anderen Fall auf 80 Personen pro Tag). Die Eigentümer der herrschenden Grundstücke verpflichteten sich - von Ausnahmen abgesehen - jeweils zur Entrichtung eines "Badeschillings".

Nach den Gewinn- und Verlustrechnungen der Beschwerdeführerin für die Jahre 1978 bis 1984 erzielte diese aus der Nutzung des X-Sees nachstehende Einnahmen:

Jahr Fische Fischereikarten Badeschilling Boote Badesteg Grundver-

	S	Pacht	ling	Boote	pachtung	S
1978	325,-	20.940,-		128.047,80	40.135,60	21.167,90
1979	---	420,-		121.270,-	52.937,50	26.027,16
1980	490,-	84.500,-		146.480,39	59.311,20	36.504,49
1981	560,-	85.000,-		151.291,93	89.237,50	63.168,76
1982	810,-	107.350,-		172.923,-	84.530,-	42.240,-
1983	1235,-	101.350,-		176.727,98	72.864,-	53.800,-
1984	1140,-	25.000,-		266.025,62	82.450,-	36.792,-

Dazu führte die Beschwerdeführerin aus, ihre "ursprüngliche Motivation" zur Einhebung von Beiträgen für Seeinbauten und für die Benützung des Sees sei maßgeblich die Beeinträchtigung der Fischerei gewesen. Sie selbst wolle keinen Badebetrieb, könne ihn aber hinsichtlich der Uferanrainer nicht verhindern. Entscheidende Beträge aus den Betriebseinnahmen des Jahres 1983 und der Folgejahre betreffend die Positionen "Badeschilling", "Badesteg" und "Boote" seien demnach als "Fischereinutzungsentgang" entsprechend den Einnahmen aus der Fischerei zuzurechnen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung gegen den Einheitswertbescheid teilweise Folge und stellte den Einheitswert (der in der Begründung mit "EZ 124 KG X, zu deren Gutsbestand die Grundstück Nr. 805/1 und 805/23 gehören, d.i. der X-See" bezeichneten wirtschaftlichen Einheit) mit S 2,157.000,- fest.

In der Begründung des angefochtenen Bescheides legte die belangte Behörde unter Hinweis auf das Urteil des Obersten Gerichtshofes vom 26. April 1978, EvBl. 1979/23, zunächst dar, daß es sich beim X-See um ein Privatgewässer handle. Nach Darlegung des Verfahrensganges vertrat sie sodann (zusammengefaßt) unter Bezugnahme auf § 29 BewG folgende Rechtsauffassung:

Zu den ersten vier der in § 29 BewG aufgezählten Unterarten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens gehörten alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit, die dauernd einem landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen, gärtnerischen Zweck bzw. dem Weinbau als Hauptzweck diene. Bilde daher ein Gewässer einen Teil einer dieser wirtschaftlichen Einheiten, so sei es land- und forstwirtschaftliches Vermögen. Zum übrigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörten nach § 50 Abs. 1 BewG insbesondere 1.) das der Fischzucht und der Teichwirtschaft gewidmete Vermögen; 2.) das Fischereirecht und das übrige der Fischerei gewidmete Vermögen. Unter Fischzucht sei die kommerziell betriebene Nach- und Aufzucht von Fischen zu verstehen. Das Fischereirecht sei ein vom Eigentum am Gewässer losgelöstes Sonderrecht, das insoweit einen eigenen Vermögenswert neben dem Eigentum am Gewässer darstelle. Hierbei mache es keinen Unterschied aus, ob das Fischereirecht mit dem Eigentum am Gewässer verbunden oder von ihm abgespalten sei (BFH 20. November 1959, BStBl. 1960 III 205). Das Fischereirecht sei also ein rechtlich selbständiges, vom Eigentum am Grund und Boden losgelöstes und daneben in Erscheinung tretendes, frei verfügbares und somit gesondert bewertbares Wirtschaftsgut.

Für die Bestimmung des Umfanges der wirtschaftlichen Einheit des übrigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens sei die allgemeine Vorschrift des § 2 BewG in Verbindung mit § 30 Abs. 2 und 5 und § 32 Abs. 1, 2 und 4 BewG maßgebend. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten habe, sei gemäß § 2 Abs. 1 BewG nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden, wobei die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen seien. Aus dieser Sicht werde die wirtschaftliche Einheit "übriger land- und forstwirtschaftlicher Betrieb" im Sinne des § 50 Abs. 1 Z. 1 BewG (Fischzucht und Teichwirtschaft) angesichts der Intensität der Nutzung des Gewässers bei dieser Betriebsform nach der Verkehrsanschauung wohl stets auch das Gewässer selbst umfassen. Die wirtschaftliche Einheit "übriger land- und

forstwirtschaftlicher Betrieb" im Sinne des § 50 Abs. 1 Z. 2 BewG könne das Gewässer selbst ebenfalls umfassen; dies müsse jedoch nicht unbedingt der Fall sein. Das Gewässer bilde mit dem Fischereirecht zusammen eine wirtschaftliche Einheit, wenn dies der Verkehrsanschauung entspreche. Diene das Gewässer verschiedenen Zwecken, dann sei nach der überwiegenden Zweckbestimmung zu beurteilen, ob ein landwirtschaftlicher Hauptzweck vorliegt, wobei sich das Überwiegen nach der Verkehrsauffassung richte.

Aus der Aktenlage gehe eindeutig hervor, daß die für eine Fischzucht oder Teichwirtschaft notwendige intensive Bewirtschaftung nicht erfolge. Vielmehr handle es sich hier um ein Fischereirecht. Diese Fischereiberechtigung sei vom Finanzamt zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Jänner 1979 richtigerweise als übriges land- und forstwirtschaftliches Vermögen bewertet worden, wenn auch der Bescheid nicht eindeutig auf § 50 Abs. 1 Z. 2 BewG hinweise. Aus diesem Versehen könne jedoch nicht abgeleitet werden, daß es sich im Streitfall entgegen der Sachlage um Fischzucht oder Teichwirtschaft handle, und daher die Frage der Zugehörigkeit der streitgegenständlichen Seefläche zum übrigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen aus dieser Sicht zu beurteilen sei.

Gehe man aber von der im gegenständlichen Fall vorliegenden wirtschaftlichen Einheit des "Fischereirechtes" aus, so sei nach der Verkehrsanschauung nicht schon von vornherein anzunehmen, daß das Gewässer zusammen mit dem Fischereirecht eine wirtschaftliche Einheit bilde. Das in einem solchen Falle für eine Einbeziehung in die wirtschaftliche Einheit "Fischereirecht" entscheidende Überwiegen der land- und forstwirtschaftlichen Zweckbestimmung des Gewässers sei bezüglich der streitgegenständlichen Seefläche zu verneinen. Es sei eindeutig zu ersehen, daß die Einnahmen unter den Titeln "Badeschilling, Badesteg und Boote" jene unter den Titeln "Fische, Fischereikarten und Pacht" wesentlich überstiegen. Bestärkt werde diese Beurteilung durch die Ausführungen der Beschwerdeführerin in der Berufung gegen den Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 1979. Nach der Verkehrsanschauung sei das Gewässer somit nicht als wirtschaftliche Einheit des übrigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens im Sinne des § 50 Abs. 1 Z. 2 BewG zu bewerten. Das Finanzamt habe das Seegrundstück daher zu Recht gemäß § 52 Abs. 1 BewG mangels Zugehörigkeit zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen dem Grundvermögen zugerechnet.

Auf Grund des wahren Ausmaßes des Seegrundstückes sei der Einheitswert zu verringern gewesen.

Die vorliegende Beschwerde macht Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend. Die Beschwerdeführerin erachtet sich - aus dem Inhalt der Beschwerde erkennbar - in ihrem Recht auf Bewertung der Liegenschaft EZ 124 KG X ("X-See") als land- und forstwirtschaftliches Vermögen verletzt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 1 BewG werden die Einheitswerte allgemein festgestellt (Hauptfeststellung) in Zeitabständen von je neun Jahren für die wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und des Grundvermögens, für die Betriebsgrundstücke und die Gewerbeberechtigungen.

Nach § 20 Abs. 2 erster Satz BewG werden der Hauptfeststellung die Verhältnisse zu Beginn des Kalenderjahres (Hauptfeststellungszeitpunkt) zugrunde gelegt.

Auf Grund des § 20 Abs. 3 BewG werden die gemäß Abs. 1 Z.1 festzustellenden Einheitswerte erst mit Beginn des jeweiligen Folgejahres wirksam. Bis zu diesem Zeitpunkt gelten die zur vorangegangenen Hauptfeststellung festgestellten Einheitswerte, soweit nicht die Voraussetzungen für die Durchführung von Fortschreibungen oder Nachfeststellungen gemäß §§ 21 und 22 gegeben sind; beim Vorliegen der erwähnten Voraussetzungen sind Fortschreibungen und Nachfeststellungen auch zu den Hauptfeststellungszeitpunkten gemäß Abs. 1 Z. 1 durchzuführen.

Wesentlichen Veränderungen während des Hauptfeststellungszeitraumes kann innerhalb dieser Zeiträume somit ausnahmsweise durch eine Neufestsetzung der Einheitswerte Rechnung getragen werden (Fortschreibung). Nach § 21 BewG kann bei wesentlicher Wertänderung eine Wertfortschreibung, bei Änderungen in der Art des Bewertungsgegenstandes eine Artfortschreibung und bei Änderungen in der Zurechnung des Bewertungsgegenstandes eine Zurechnungsfortschreibung erfolgen. Gemäß § 21 Abs. 4 BewG sind allen Fortschreibungen einschließlich der Zurechnungsfortschreibung die Verhältnisse bei Beginn des Kalenderjahres zu Grunde zu legen, das auf die Änderung folgt (Fortschreibungszeitpunkt).

Wenn die Voraussetzungen für eine Wert-, Art- oder Zurechnungsfortschreibung nach bewertungsrechtlichen

Vorschriften vorliegen, so ist auf Grund des § 193 Abs. 1 BAO ein Fortschreibungsbescheid zu erlassen. Dadurch tritt der dem Fortschreibungsbescheid zu Grunde liegende Bescheid über den Einheitswert einer wirtschaftlichen Einheit (Untereinheit) mit Wirkung ab dem Fortschreibungszeitpunkt insoweit außer Kraft, als der Fortschreibungsbescheid von dem zu Grunde liegenden Bescheid in seiner zuletzt maßgeblichen Fassung abweicht.

Fortschreibungsbescheide gemäß § 21 BewG und § 193 BAO dienen aber nicht nur der Berücksichtigung von Änderungen in den tatsächlichen Verhältnissen, die während der Dauer des jeweiligen Hauptfeststellungszeitraums eintreten; auch Unrichtigkeiten, Fehlbeurteilungen, unzutreffende Tatsachen- und Werturteile, die in frühere in Rechtskraft erwachsene Feststellungsbescheide eingeflossen sind, können mit Hilfe von Fortschreibungen der fehlerhaften Feststellungsbescheide auf spätere Stichtage eine Berichtigung erfahren (vgl. das hg. Erkenntnis vom 12. November 1990, Zl. 89/15/0024, und die dort angeführte Lehre und Rechtsprechung).

Gemäß § 22 Abs. 1 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.

Eine Nachfeststellung ist also stets eine erstmalige Feststellung eines Einheitswertes für eine wirtschaftliche Einheit; sie wird notwendig, wenn eine wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt erst gegründet wird oder neu in die Steuerpflicht eintritt.

War daher die wirtschaftliche Einheit im Hauptfeststellungszeitpunkt bereits vorhanden und nicht gänzlich steuerbefreit, und ist die Hauptfeststellung nur versehentlich oder infolge einer falschen rechtlichen Beurteilung unterblieben, so ist nicht eine Nachfeststellung vorzunehmen, sondern die Hauptfeststellung nachzuholen (Twaroch-Wittmann-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz<sup>2</sup>, 145).

Beim Grundbesitz kann sich die Neugründung einer wirtschaftlichen Einheit auch durch Teilung oder Abtrennung von einer bereits bestehenden wirtschaftlichen Einheit ergeben (Twaroch-Wittmann-Frühwald, aaO) aber auch, wenn eine bisher zu einer wirtschaftlichen Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens gehörende Fläche Grundvermögen wird. Der Einheitswert der im land- und forstwirtschaftlichen Vermögen verbleibenden wirtschaftlichen Einheit ist in einem solchen Fall durch Wertfortschreibung zu berichtigen.

Ein Wechsel in der Vermögensart, der den Umfang der bestehenden wirtschaftlichen Einheit nicht berührt, führt hingegen im allgemeinen nicht zur Nachfeststellung. Ändern sich jedoch die tatsächlichen Verhältnisse dahin, daß die gesamte Fläche, die bisher zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörte, Grundvermögen wird, führt dieser Wechsel der Vermögensart ausnahmsweise trotz Identität der Fläche zur Entstehung einer neuen wirtschaftlichen Einheit. Im land- und forstwirtschaftlichen Vermögen werden andere Wirtschaftsgüter erfaßt als im Grundvermögen, z.B. Betriebsmittel, auch wenn sie dem Eigentümer des Grund und Bodens nicht gehören. In einem solchen Fall ist nach der Verkehrsauffassung die Identität des Bewertungsgegenstandes nicht mehr gegeben. Durch die Umwandlung wird der Fortsetzungszusammenhang der wirtschaftlichen Einheit durchbrochen (vgl. das Urteil des BFH vom 4. Februar 1987, BStBl. II 326; Rössler-Troll, Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz Kommentar<sup>15</sup>, § 23 B, Anm. 21, 22; Gürsching-Stenger, Bewertungsgesetz, Vermögensteuergesetz Kommentar<sup>8</sup> § 23 B, Anm. 18). Der Einheitswert der neu gebildeten wirtschaftlichen Einheit ist in diesen Fällen gemäß § 22 Abs. 1 Z. 1 BewG nachträglich festzustellen; zugleich ist der Einheitswert der früheren wirtschaftlichen Einheit mittels Wertfortschreibung "auf Null zu stellen".

In seinen Erkenntnissen vom 23. April 1963, Slg. 2849/F, und vom 14. April 1986, Slg. 6103/F, hat der Verwaltungsgerichtshof Bescheide, mit denen die Zulässigkeit einer Nachfeststellung zu Unrecht angenommen wurde, als inhaltlich rechtswidrig angesehen. Er hat in den zitierten Erkenntnissen weiters ausgesprochen, daß nicht gesagt werden kann, daß Rechte der Beschwerdeführer nicht verletzt wurden, weil statt eines zulässigen schärferen Eingriffes (Fehlerberichtigung im Wege der Wiederaufnahme für einen früheren Zeitpunkt) eine an sich hier nicht vorgesehene, aber weniger einschneidende Verfügung (Nachfeststellung, die auf einen späteren Zeitpunkt abgestellt wird) getroffen wurde, wenn die Frage, ob die Voraussetzungen der Wiederaufnahme gegeben sind, nicht ohne weiteres bejaht werden kann. Entsprechende Überlegungen sind auch bei der Lösung der Frage anzustellen, ob eine Verletzung von Rechten vorliegt, wenn anstelle eines allenfalls zulässigen Fortschreibungsbescheides ein Nachfeststellungsbescheid erlassen wurde, ohne daß die in § 22 Abs. 1 BewG genannten Voraussetzungen vorlagen. Auch diese Frage ist

insbesondere aus folgender Erwägung zu bejahen: Eine den seinerzeitigen Hauptfeststellungsbescheid beseitigende Wirkung, wie dies § 193 Abs. 1 letzter Satz BAO für Fortschreibungsbescheide normiert, schreibt das Gesetz den Nachfeststellungsbescheiden nicht zu. Ohne solche Anordnung bedeutete die Nachfeststellung eines Einheitswertes für eine wirtschaftliche Einheit, für die bereits im Wege der Hauptfeststellung ein Einheitswert festgestellt wurde, je nach Betrachtungsweise einen vom Gesetz nicht zugelassenen Eingriff in die Rechtskraft des Hauptfeststellungsbescheides oder eine doppelte Bewertung ein und desselben Bewertungsgegenstandes.

Daraus ergibt sich auch, daß in dem oben erwähnten Sonderfall einer Änderung der tatsächlichen Verhältnisse, wodurch die gesamte, bisher zu einer wirtschaftlichen Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens gehörende Fläche zu Grundvermögen wird, zugleich mit der Nachfeststellung des Einheitswertes der neu gegründeten wirtschaftlichen Einheit des Grundvermögens der Einheitswert der wirtschaftlichen Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens "auf Null gestellt" werden muß.

Es ist daher zu untersuchen, ob die vom Finanzamt vorgenommene Nachfeststellung des Einheitswertes im vorliegenden Fall zulässig war. Dabei ist von der durch den Hauptfeststellungsbescheid zum 1. Jänner 1979 geschaffenen Rechtslage auszugehen. Mit diesem hatte die Abgabenbehörde (dem Spruch des Bescheides zufolge) für den der Beschwerdeführerin zugerechneten "Grundbesitz Fischerei X-See Grundstück Nr. 805/1" die Art des Steuergegenstandes als "übrigen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb" und den Einheitswert mit S 219.000,-- festgestellt. Dieser Bescheidinhalt läßt im Hinblick auf die ausdrückliche Anführung des durch die Grundstücksnummer bezeichneten Grundbesitzes keinen Zweifel daran, daß die damit bewertete wirtschaftliche Einheit den so bezeichneten Grund und Boden umfaßte oder wenigstens mitumfaßte. Wenn die belangte Behörde aus der ihrer Auffassung nach bestehenden Sach- und Rechtslage im Ergebnis ableitet, daß mit dem erwähnten Bescheid das Fischereirecht unabhängig von Grund und Boden bewertet worden wäre, verkennt sie, daß sich die Normwirkungen eines Bescheides durch dessen - durch den Spruch, und soweit sie zur Auslegung desselben heranzuziehen ist, die Begründung, determinierten - Inhalt bestimmen und nicht durch jene Sach- und Rechtslage, die dem Bescheid bei gesetzmäßiger Vorgangsweise zu Grunde zu legen gewesen wäre.

Bei der durch den zuletzt erwähnten Bescheid zum 1. Jänner 1979 mit Wirksamkeit vom 1. Jänner 1980 geschaffenen Rechtslage war somit vom Vorliegen einer die wirtschaftliche Einheit "Grundbesitz Fischerei X-See Grundstück Nr. 805/1 KG X" als übriges land- und forstwirtschaftliches Vermögen umfassenden Bewertung auszugehen. Eine Nachfeststellung nach § 22 Abs. 1 Z. 1 BewG wäre somit - sachverhaltsbezogen - nur dann zulässig gewesen, wenn

1. während des dem Nachfeststellungszeitpunkt vorangehenden Kalenderjahres (vgl. § 22 Abs. 2 erster Satz BewG) eine Änderung der tatsächlichen Verhältnisse dahin eingetreten wäre, durch die die bisher zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörende wirtschaftliche Einheit Grundvermögen geworden wäre, und
2. der bisherige, für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen festgestellte Einheitswert berichtigt (bei Wegfall der gesamten wirtschaftlichen Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens "auf Null gestellt") worden wäre.

Im vorliegenden Fall wurde weder ein Sachverhalt konkret festgestellt, der den vorstehend unter 1. genannten Voraussetzungen entspricht (weil nicht festgestellt wurde, daß die überwiegende Nutzung der Gewässer durch Duldung des Badebetriebes erst ab einem Zeitpunkt innerhalb der letzten vor dem Nachfeststellungszeitpunkt gelegenen Kalenderjahres erfolgte), noch der Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens im Wege der Wertfortschreibung berichtigt bzw. "auf Null gestellt". Die Abgabenbehörde erster Instanz hat ihren Nachfeststellungsbescheid somit ohne gesetzliche Grundlage erlassen. Der angefochtene Bescheid nimmt darauf nicht Bedacht; er war daher wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Aus Gründen der Prozeßökonomie ist überdies folgendes zu bemerken:

Auf Grund des § 2 Abs. 1 BewG ist jede wirtschaftliche Einheit für sich zu bewerten. Ihr Wert ist im Ganzen festzustellen. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden. Die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter sind zu berücksichtigen.

Zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehört gemäß § 29 Z. 5 BewG u.a. das übrige land- und forstwirtschaftliche Vermögen. Nach § 30 Abs. 1 BewG gehören zum landwirtschaftlichen Vermögen alle Teile (insbesondere Grund und Boden, Gebäude, stehende und umlaufende Betriebsmittel, Nebenbetriebe und

Sonderkulturen) einer wirtschaftlichen Einheit, die dauernd einem landwirtschaftlichen Hauptzweck dient (landwirtschaftlicher Betrieb). Nach § 31 Abs. 1 BewG sind in den landwirtschaftlichen Betrieb auch solche Grundstücksflächen einzubeziehen, die anderen als landwirtschaftlichen Zwecken dienen, wenn die Zugehörigkeit dieser Flächen zu dem landwirtschaftlichen Betrieb den landwirtschaftlichen Hauptzweck des Betriebes nicht wesentlich beeinflußt. Dies gilt nicht für solche Flächen, die als selbständige Betriebe oder als Teile davon anzusehen sind. Nach § 50 Abs. 1 BewG gehören zum übrigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen insbesondere 1. das der Fischzucht und der Teichwirtschaft gewidmete Vermögen; 2. das Fischereirecht und das übrige der Fischerei gewidmete Vermögen. Gemäß § 50 Abs. 2 BewG sind auf das übrige land- und forstwirtschaftliche Vermögen § 30 Abs. 2, 8 bis 12 und § 32 Abs. 1, 2 und 4 entsprechend anzuwenden.

Nach § 51 Abs. 1 BewG 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.

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

Daß am Bewertungsstichtag eine klare räumliche Trennung zwischen den für einen der in § 50 Abs. 1 Z. 1 und 2 BewG angeführten Zwecke gewidmeten Wasserflächen einerseits und für den Badebetrieb gewidmeten Wasserflächen andererseits vorgelegen wäre (vgl. hierzu das hg. Erkenntnis vom 21. Mai 1990, Zl. 88/15/0038, auf dessen Entscheidungsgründe gemäß § 43 Abs. 2 VwGG verwiesen wird), in welchem Falle eine Teilung des Gewässers in zwei wirtschaftliche Einheiten allenfalls wegen der räumlichen Trennung in Betracht gekommen wäre, ist nicht ersichtlich.

Ob nun 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. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 8. April 1983, Zl. 82/17/0157, und vom 25. Jänner 1988, Zl. 86/15/0141).

Ergibt die an Hand der Verkehrsauffassung vorzunehmende Beurteilung der überwiegenden Zweckbestimmung, daß die strittige Fläche nicht dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zuzuordnen ist, kann eine solche Zuordnung auch nicht nach § 31 Abs. 1 BewG erfolgen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. das hg. Erkenntnis vom 8. April 1983, Zl. 82/17/0157, und die dort zitierte Vorjudikatur) enthält die zuletzt zitierte Vorschrift, deren entsprechende Anwendung auf das übrige land- und forstwirtschaftliche Vermögen in § 50 Abs. 2 BewG nicht angeordnet wird, bloß Regeln, die bei der Abgrenzung der Unterart des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ("landwirtschaftlicher Betrieb") von anderen in § 29 BewG aufgezählten Unterarten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens von Bedeutung sind. Hingegen bezweckt diese Rechtsvorschrift keinesfalls, Grundstücksflächen, die - nach ihrer überwiegenden wirtschaftlichen Zweckbestimmung - überhaupt nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören, einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzuordnen.

Die belangte Behörde hat auch bei der Beurteilung der überwiegenden Zweckbestimmung nach der Verkehrsauffassung nicht rechtswidrig gehandelt, wenn sie sich dabei vom (zum Bewertungsstichtag festgestellten) Verhältnis der durch die jeweilige Nutzung ("Fischerei" einerseits und Duldung des Badebetriebes und der damit verbundenen Nutzungen des Gewässers andererseits) erzielten Umsätze leiten ließ (vgl. Rössler-Troll, aaO, § 62 B Anm. 7), zumal die Beschwerdeführerin nicht nur keinen konkreten Sachverhalt, aus dem auf eine überwiegende Nutzung als "Fischerei" hätte geschlossen werden können, aufgezeigt hat, sondern - bezogen auf den Feststellungszeitpunkt - sogar dargelegt hat, es sei in der Hauptfangzeit nahezu unmöglich, den Fischfang nachhaltig zu betreiben.

Soweit die Beschwerdeführerin darauf verweist, die von den Dienstbarkeitsberechtigten erlösten Entgelte für die Benutzung des Gewässers zum Baden und die damit verbundenen Nutzungen stellten überwiegend "Fischereinutzungsentgang" dar, ist sie darauf zu verweisen, daß die tatsächliche Art der Nutzung entscheidend ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Jänner 1988 Zl. 86/15/0141).

Im Erkenntnis vom 11. Dezember 1990, Zl. 90/14/0199, hat der Verwaltungsgerichtshof die selbständige Bewertbarkeit eines Eigenjagdrechtes nach der Verkehrsauffassung bejaht. Eine hievon abweichende bewertungsrechtliche Beurteilung eines Fischereirechtes, das dem Eigentümer des Gewässers bzw. Gewässerbettes zukommt, ist nicht geboten. Aus den im zuletzt zitierten Erkenntnis, auf dessen Entscheidungsgründe gemäß § 43 Abs. 2 VwGG verwiesen

wird, dargelegten Gründen, teilt der Verwaltungsgerichtshof somit auch die Auffassung der belangten Behörde, daß im vorliegenden Fall die selbständige Bewertung des Fischereirechtes der Beschwerdeführerin neben der Bewertung des Gewässers als Grundvermögen in Betracht kommt. Dabei handelt es sich um die Bewertung zweier voneinander abgegrenzter wirtschaftlicher Einheiten und somit nicht um eine Doppelbewertung.

Ausgehend von den Sachverhaltsannahmen der belangten Behörde entspricht somit die im angefochtenen Bescheid vertretene Rechtsauffassung betreffend die überwiegende Zweckbestimmung des Gewässers und die gesonderte Bewertung des Fischereirechtes dem Gesetz, wobei noch darauf hinzuweisen ist, daß die Beschwerdeführerin einen konkreten Sachverhalt, wonach nach den zum Stichtag maßgeblichen Verhältnissen das Gewässer nach seiner überwiegenden Zweckbestimmung als Fischzucht gewidmet gewesen wäre, nicht behauptet hat. Es wäre somit nicht rechtswidrig gewesen, wenn die Abgabenbehörde - je nach dem Zeitpunkt des Eintrittes der maßgeblichen Verhältnisse - den Einheitswert des Grundvermögens im Wege der Art- und Wertfortschreibung bzw. im Wege der Nachfeststellung unter gleichzeitiger Wertfortschreibung des für den Grundbesitz zuvor festgestellten Einheitswertes auf Null und den - zuvor nicht festgestellten - Einheitswert des Fischereirechtes im Wege der nachgeholten Hauptfeststellung festgestellt hätte.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206.

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1991:1989150011.X00

**Im RIS seit**

14.01.2002

**Zuletzt aktualisiert am**

30.09.2008

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2024 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)