

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf***, ***BF-Adr***, vertreten durch ***V***, ***V-Adr*** über die Beschwerde vom ***T1*** gegen den Bescheid des ***WR*** vom ***T2*** betreffend den Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes zum ***T3*** - Hauptfeststellung mit Wirksamkeit ab ***T4***, Einheitswertakten-zeichen ***Nr***, zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war zu Beginn des Kalenderjahres ***J*** Eigentümer der im Grundbuch des Bezirksgerichtes ***Ort3*** in der Einlagezahl ***Nr2*** unter der Katastralgemeinde ***Nr3*** ***Ort2*** mit den Nummern ***Nr5*** erfassten Grundstücke.

Die Grundstücke waren der wirtschaftlichen Einheit „***N1***“ in ***Ort1*** zuzurechnen.

Mit Einheitswertbescheid zum ***T3*** vom ***T2*** stellte das Finanzamt auf Grund der §§ 20 und 20c Bewertungsgesetz 1955 (BewG 1955) in Verbindung mit § 186 Bundesabgabenordnung (BAO) den Einheitswert für die wirtschaftliche Einheit fest. Der Grundbesitz umfasste auch die oben angeführten Grundstücke der Katastralgemeinde ***Nr3*** ***Ort2***.

Gegen den Einheitswertbescheid zum ***T3*** erhob der Beschwerdeführer mit Schreiben vom ***T1*** fristgerecht Beschwerde.

Zur Begründung brachte er vor, es sei zwar der Gesetzeslage entsprechend ein Einheitswertbescheid zum ***T3*** ergangen. Lange vor dem ***T2***, allerdings nach dem ***T4***, seien jedoch alle in den Bescheiden aufgenommenen landwirtschaftlichen Grundstücke der KG ***Nr3*** ***Ort2*** veräußert worden. Sie hätten sohin zum Zeitpunkt der beiden Bescheide nicht mehr in seinem Eigentum gestanden und wären aus der Bemessung auszuschneiden gewesen. Ein Bescheid dürfe nicht für die Vergangenheit Zuordnungen festlegen, die nicht den tatsächlichen Verhältnissen zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung entsprechen. Aus dem Ausscheiden wesentlicher Grundstücksteile ergebe sich auch für die verbleibenden eine andere Veranlagung. Die angefochtenen Bescheide wären zumindest in zwei zu zerlegen gewesen, in einen über die vom Eigentum des Beschwerdeführers ausgeschiedenen und einen zweiten über die in dessen Eigentum verbliebenen Grundstücke. In den Bescheiden wäre zum Ausdruck zu bringen gewesen, dass für das Jahr ***J2*** und für die Folgejahre neue Bescheide wegen der Änderung der Eigentumsverhältnisse von Amts wegen, ohne weitere Antragstellung erlassen würden. Der Beschwerdeführer stellte den Antrag, den Einheitswertbescheid zum ***T3*** dahingehend zu ergänzen, dass die Wirksamkeit mit ***J2*** beschränkt werde und die weiteren Veranlassungen von Amts wegen erfolgen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom ***T5*** wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Einheitswertbescheid mit der Begründung ab, die Änderungen in den Eigentumsverhältnissen würden von Amts wegen in Fortschreibungsbescheiden zum jeweils 1. Jänner des Folgejahres berücksichtigt.

Mit Schreiben vom ***T6*** beantragte der Beschwerdeführer die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Zur Begründung brachte er vor, der Vorlageantrag erfolge wegen einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung, der Mangelhaftigkeit des Verfahrens und erheblicher verfassungsrechtlicher Bedenken.

Die Beschwerdeverentscheidung sei mangelhaft, da ihr über den Hinweis auf die Berücksichtigung von Änderungen in Fortschreibungsbescheiden hinausgehende, insbesondere rechtliche Ausführungen nicht zu entnehmen seien.

Es sei sowohl in verfassungs- als auch verwaltungsrechtlicher Hinsicht äußerst bedenklich, wenn in den Bescheiden die tatsächlichen Eigentumsverhältnisse missachtet würden. Der Erwerber und derzeitige Eigentümer der Grundstücke würde belastet, ohne im Verfahren eine Parteistellung zu haben. Hierbei würde das verfassungsmäßig gewährleistete Recht auf rechtliches Gehör verletzt.

Die Bescheide seien erst nach der Übertragung des Eigentums erlassen worden. Daher sei der Behörde bereits bekannt gewesen, dass diese auch Auswirkungen auf den tatsächlichen Eigentümer hätten. Die Wirksamkeit der Bescheide hätte bis zum Jahr ***J2*** beschränkt werden müssen und sodann wäre aufgrund der Änderung der Eigentumsverhältnisse von Amts wegen eine erneute Feststellung des Einheitswertes vorzunehmen gewesen.

Vom Gesetzgeber sei wohl eine Feststellung der Einheitswerte im Jahr ***J*** beabsichtigt gewesen, damit diese ab ***T4*** wirksam werden könne. Die Behörde befinde sich daher in Säumnis. Eine Auslegung des Gesetzes ergebe, dass die festzustellenden Einheitswerte erst mit Beginn des der Bescheiderlassung folgenden Jahres wirksam werden sollten, da ansonsten wohl jedenfalls der ***T4*** explizit als Zeitpunkt erwähnt worden wäre.

Er stellte die Anträge, das Bundesfinanzgericht möge den Einheitswertbescheid dahingehend abändern, dass dessen Wirksamkeit erst mit ***T7*** eintrete, in eventu dahingehend ergänzen, dass die Wirksamkeit mit ***J2*** beschränkt würde und eine entsprechende Neufestsetzung ab dem 1. Jänner ***J2*** von Amts wegen zu erfolgen habe. In eventu möge das Bundesfinanzgericht die Sache zur neuerlichen Entscheidung an die belangte Behörde zurückverweisen.

II. Rechtslage und Erwägungen

1. Das Eigentum des Beschwerdeführers an den betreffenden Grundstücken zum ***T3*** steht im Beschwerdefall außer Streit.

2. Die für das Erkenntnis maßgeblichen Bestimmungen des Bewertungsgesetzes (BewG) 1955 lauten auszugsweise:

„ERSTER ABSCHNITT.

Einheitsbewertung.

§ 19. Einheitswerte.

Die Werte, die nach den Vorschriften dieses Abschnittes für wirtschaftliche Einheiten (land- und forstwirtschaftliche Betriebe, gewerbliche Betriebe sowie Grundstücke und Gewerbeberechtigungen, die nicht zu einem gewerblichen Betrieb gehören) oder Untereinheiten (Grundstücke und Gewerbeberechtigungen, die zu einem gewerblichen Betrieb gehören) gesondert festgestellt werden, gelten als Einheitswerte.

§ 20. Hauptfeststellung.

(1) Die Einheitswerte werden allgemein festgestellt (Hauptfeststellung) in Zeitabständen von je neun Jahren für die wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens [...]

(2) Der Hauptfeststellung werden die Verhältnisse zu Beginn des Kalenderjahres (Hauptfeststellungszeitpunkt) zugrunde gelegt. [...]

(3) Die gemäß Abs. 1 festzustellenden Einheitswerte werden 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.

§ 20c. Die gemäß § 20 in Verbindung mit § 20a und § 20b zum 1. Jänner 2010 vorgesehene Hauptfeststellung der Einheitswerte für wirtschaftliche Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ... ist zum 1. Jänner 2014 durchzuführen, wobei § 20 Abs. 3 sinngemäße Anwendung findet.

§ 21. Fortschreibung.

(1) Der Einheitswert wird neu festgestellt,

1. wenn der gemäß § 25 abgerundete Wert, der sich für den Beginn eines Kalenderjahres ergibt,

a) bei wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens entweder um mehr als ein Zwanzigstel, mindestens aber um 300 Euro, oder um mehr als 1 000 Euro,

[...] abweicht (Wertfortschreibung) [...]

[...]

(4) Allen Fortschreibungen einschließlich der Fortschreibungen auf Grund einer Änderung der steuerlichen Zurechnung des Bewertungsgegenstandes (Zurechnungsfortschreibung) sind die Verhältnisse bei Beginn des Kalenderjahres zugrunde zu legen, das auf die Änderung folgt (Fortschreibungszeitpunkt). [...]"

Die für das Erkenntnis maßgeblichen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (BAO) lauten auszugsweise:

„§ 78. (1) Partei im Abgabenverfahren ist der Abgabepflichtige (§ 77), im Beschwerdeverfahren auch jeder, der eine Beschwerde einbringt (Beschwerdeführer), einem Beschwerdeverfahren beigetreten ist (§§ 257 bis 259) oder, ohne Beschwerdeführer zu sein, einen Vorlageantrag (§ 264) gestellt hat.

(2) Parteien des Abgabenverfahrens sind ferner,

a) wenn die Erlassung von Feststellungsbescheiden vorgesehen ist, diejenigen, an die diese Bescheide ergehen (§ 191 Abs. 1 und 2);

b) wenn nach den Abgabenvorschriften Steuermessbeträge oder Einheitswerte zu zerlegen oder zuzuteilen sind, die Körperschaften, denen ein Zerlegungsanteil zugeteilt worden ist oder die auf eine Zuteilung Anspruch erheben.

(3) Andere als die genannten Personen haben die Rechtsstellung einer Partei dann und insoweit, als sie auf Grund abgabenrechtlicher Vorschriften die Tätigkeit einer Abgabenbehörde in Anspruch nehmen oder als sich die Tätigkeit einer Abgabenbehörde auf sie bezieht.

[...]

§ 115. [...]

(2) Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

[...]

§ 186. (1) Unbeschadet anderer gesetzlicher Anordnungen sind die Einheitswerte für wirtschaftliche Einheiten oder Untereinheiten im Sinn des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148, gesondert festzustellen, wenn und soweit diese Feststellung für die Geltendmachung von Abgabenansprüchen von Bedeutung ist.

(3) Mit der Feststellung des Einheitswertes sind Feststellungen über die Art des Gegenstandes der Feststellung und darüber zu verbinden, wem dieser zuzurechnen ist (§ 24). Sind an dem Gegenstand mehrere Personen beteiligt, so ist auch eine Feststellung darüber zu treffen, wie der festgestellte Betrag sich auf die einzelnen Beteiligten verteilt. [...]

§ 191. (1) Der Feststellungsbescheid ergeht

a) in den Fällen des § 186: an denjenigen, dem die wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) zugerechnet wird, wenn jedoch am Gegenstand der Feststellung mehrere beteiligt sind, an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, an der die Beteiligung im Feststellungszeitpunkt bestanden hat;

[...]

(4) Ein Feststellungsbescheid, der gemäß § 186 über eine zum Grundbesitz zählende wirtschaftliche Einheit ... erlassen wird, wirkt auch gegen den Rechtsnachfolger, auf den der Gegenstand der Feststellung nach dem Feststellungszeitpunkt übergegangen ist oder übergeht. Das gleiche gilt bei Nachfolge im Besitz.

[...]

§ 193. (1) Wenn die Voraussetzungen für eine Wert-, Art- oder Zurechnungsfortschreibung nach bewertungsrechtlichen Vorschriften vorliegen, so ist in den Fällen einer beantragten Fortschreibung auf den sich aus der Anwendung des Abs. 2 ergebenden Zeitpunkt, in den Fällen einer amtswegigen Fortschreibung auf den 1. Jänner des Jahres, an dem die Voraussetzungen für eine Fortschreibung erstmals vorliegen, ein Fortschreibungsbescheid zu erlassen. Dadurch 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.

(2) Ein Fortschreibungsbescheid wird auf Antrag, erforderlichenfalls auch von Amts wegen erlassen. Der Antrag kann nur bis zum Ablauf des Kalenderjahres, auf dessen Beginn die neue Feststellung beantragt wird, oder bis zum Ablauf eines Monats, seitdem der bisherige Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist, gestellt werden. [...]"

3. Aus den §§ 20 bis 22 BewG 1955 ergibt sich ein bestimmtes System für die Feststellung der Einheitswerte.

Bei der Hauptfeststellung im Sinne des § 20 Abs. 1 BewG 1955 werden die Einheitswerte allgemein für alle in Betracht kommenden wirtschaftlichen Einheiten und Untereinheiten auf einen bestimmten Zeitpunkt, den Hauptfeststellungszeitpunkt, festgestellt.

Für die Bewertung sind die am Stichtag herrschenden Umstände maßgebend (vgl. VwGH 6.4.1956, 2086/54).

Da der Einheitswertfeststellung die am Bewertungsstichtag bestehenden Verhältnisse zugrunde zu legen sind, finden nach dem Feststellungszeitpunkt stattgefundene Änderungen in den Eigentumsverhältnissen keinen Niederschlag im Bescheid über die Feststellung des Einheitswertes (vgl. VwGH 5.7.2004, 2000/14/0120).

Mit dem angefochtenen Bescheid stellte die belangte Behörde den Einheitswert zum ***T3*** fest.

Es wurden die zum Beginn des Kalenderjahres ***J*** (Hauptfeststellungszeitpunkt) bestehenden Verhältnisse zugrunde gelegt.

Die vom Beschwerdeführer vorgebrachten Änderungen in den Eigentumsverhältnissen sind erst nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt eingetreten. Sie haben daher zu Recht keinen Niederschlag im angefochtenen Bescheid gefunden.

4. § 20 Abs. 3 BewG 1955 in der bis zum heutigen Tag gültigen Fassung wurde durch das Abgabenänderungsgesetz 1977 angefügt. Den Erläuterungen zur Regierungsvorlage vom

22.3.1977 in 485 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates XIV.GP ist zu entnehmen:

„Bereits seit der Hauptfeststellung der Einheitswerte des Grundbesitzes zum 1. Jänner 1963 besteht die Regelung, daß die Hauptfeststellungsbescheide erst zu einem späteren Stichtag wirksam werden. Dies hat sich auch bei den Hauptfeststellungen zum 1. Jänner 1970 und 1. Jänner 1973 überaus bewährt, da hiedurch bei allen regelmäßig zu veranlagenden Steuern - wie z. B. Vermögensteuer, Gewerbesteuer, Grundsteuer - Verspätungen bei der Bescheiderstellung nach Möglichkeit vermieden werden und die Steuerpflichtigen hiedurch nicht Gefahr laufen, Nachzahlungen für mehrere Jahre gewärtigen zu müssen. Allerdings erfolgte bisher die Regelung, daß Hauptfeststellungsbescheide erst mit Beginn des jeweiligen Folgejahres wirksam werden sollen, in eigenen Gesetzen bzw. in besonderen Artikeln zu Novellen zum Bewertungsgesetz. Es dürfte sich als zweckmäßig erweisen, diese Bestimmung, die sich in der Praxis überaus bewährt hat, als Dauerbestimmung in das Bewertungsgesetz selbst zu übernehmen.“

In § 20 Abs. 2 erster Satz BewG 1955 ist durch einen Klammerausdruck der Beginn des Kalenderjahres als Hauptfeststellungszeitpunkt festgelegt. Im Vorlageantrag wird zwar zutreffend angeführt, dass nach § 20 Abs. 3 BewG 1955 die festzustellenden Einheitswerte erst mit Beginn des jeweiligen Folgejahres wirksam werden und der *****T4***** im Gesetz nicht ausdrücklich als Zeitpunkt für den Wirksamkeitsbeginn angeführt ist. Den weiteren Ausführungen, wonach sich die belangte Behörde in Säumnis befinde und der angefochtene Bescheid vom *****T2***** erst ab dem *****T7***** wirksam werden könne, wird jedoch nicht gefolgt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für die Auslegung einer Gesetzesvorschrift der in dieser zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den diese hineingestellt ist, maßgebend (VwGH 20.11.1997, 95/15/0012).

Aus der Anordnung des Wirksamkeitszeitpunktes im Anschluss an die Definition des Hauptfeststellungszeitpunktes und dem Sinnzusammenhang ergibt sich, dass unter „Beginn des Folgejahres“ in § 20 Abs. 3 BewG 1955 der Beginn des dem Hauptfeststellungszeitpunkt folgenden Jahres gemeint ist. Die Wirksamkeit des Einheitswertes ist im angefochtenen Bescheid daher zu Recht mit *****T4***** festgelegt.

5. Änderungen in den tatsächlichen Verhältnissen, die während der Dauer des jeweiligen Hauptfeststellungszeitraumes eintreten, werden in Fortschreibungsbescheiden gemäß § 21 BewG 1955 und § 193 BAO berücksichtigt (vgl. VwGH 29. 9.2011, 2008/16/0149).

Das Finanzamt hat auch von Amts wegen eine Fortschreibung des Einheitswertes vorzunehmen, wenn es zu einer entsprechenden Änderung der Wertverhältnisse gekommen ist (VwGH 22.3.2010, 2010/15/0004).

Im Spruch von Einheitswertbescheiden ist über die Art des Bewertungsgegenstandes, den Stichtag für die Wertermittlung, die Höhe des Einheitswertes und die Zurechnung abzusprechen (vgl. Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl., § 186, I. Einheitswertbescheide, Rz 3).

Die in der Beschwerde begehrte Ergänzung des angefochtenen Einheitswertbescheides wegen einer nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt eingetretenen Änderung in den Eigentumsverhältnissen ist den Rechtsnormen über die Feststellung der Einheitswerte nicht zu entnehmen.

6. Gemäß § 115 Abs. 2 BAO ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Das Parteiengehör besteht vor allem darin, der Partei Gelegenheit zur Äußerung zu behördlichen Sachverhaltsannahmen sowie zur Kenntnisnahme der Ergebnisse des Beweisverfahrens und zur Stellungnahme hiezu zu geben (vgl. VwGH 27.2.1995, 94/16/0275).

Gemäß § 191 Abs. 1 BAO ergeht der Feststellungsbescheid in den Fällen des § 186 BAO an denjenigen, dem die wirtschaftliche Einheit zugerechnet wird. Er wirkt gemäß § 191 Abs. 3 BAO gegen alle, die am Gegenstand der Feststellung beteiligt sind. Hinsichtlich des angefochtenen Bescheides trifft das jeweils ausschließlich auf den Beschwerdeführer zu. Die den Gegenstand des Feststellungsbescheides bildende wirtschaftliche Einheit wurde zur Gänze dem Beschwerdeführer zugerechnet. Am Gegenstand der Feststellung war keine weitere Person beteiligt. Der spätere Erwerber von Teilen des Grundbesitzes war damit nicht als Partei im Sinne des § 78 Abs. 1 und 2 BAO anzusehen und wurde zu Recht nicht in das Verfahren über die Feststellung des Einheitswertes einbezogen.

7. Zu der im Vorlageantrag vorgebrachten Mangelhaftigkeit des Verfahrens wegen Fehlens weiterer Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung, insbesondere in rechtlicher Hinsicht, wird auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen, wonach Begründungsmängel verwaltungsbehördlicher Bescheide - abgesehen von gegenständlich nicht in Betracht kommenden Ausnahmen - im Rechtsmittelverfahren saniert werden können (vgl. VwGH 19.10.2016, Ro 2014/15/0007 und VwGH 30.6.2015, 2012/15/0045).

III. 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.

Bei der Beurteilung der Frage, ob nach dem Feststellungszeitpunkt stattgefundenene Änderungen in den Eigentumsverhältnissen einen Niederschlag im Bescheid über die Feststellung des Einheitswertes finden, folgt das Bundesfinanzgericht der im Erkenntnis angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung stellen sich daher nicht.

Innsbruck, am 14. Oktober 2022