

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache, ***Bf1*** vertreten durch ***A***, ***Bf1-Adr*** über die Beschwerde vom 13. März 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 16. Februar 2023 betreffend Einheitswert des Grundvermögens (Wert- und Zurechnungsfortschreibung gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 und Z 4 BewG 1955) zum Stichtag 1.1.2018 zu ***EWAZ 1*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Einheitswertbescheid wird insofern abgeändert als der Spruchpunkt 1.), mit dem eine Wertfortschreibung vorgenommen wurde, ersatzlos aufgehoben wird.

Der Spruchpunkt 2.), mit dem eine Zurechnungsfortschreibung vorgenommen wurde, bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Hinweis:

Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle, die am Gegenstand der Feststellung beteiligt sind (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Einheitswertbescheid vom 16.2.2023 – Wert- und Zurechnungsfortschreibung zum 1.1.2018

Mit Einheitswertbescheid vom 16.2.2023 zu ***EWAZ 1*** führte das Finanzamt Österreich (kurz FA) für den Grundbesitz „unbebautes Grundstück, Katastralgemeine ***KG***

ORT, Lageadresse GSt ***1*** ***2***, ***PLZ*** ***ORT***“ zum Stichtag 1.1.2018 eine Wert- und Zurechnungsfortschreibung gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 und Abs. 4 BewG durch.

Im Spruchpunkt 1.) erfolgte die Wertfortschreibung und wurde der Einheitswert mit **19.800,00 Euro** und der gemäß AbgÄG 1982 um 35% erhöhten Einheitswert mit **26.700,00 Euro** festgestellt.

Im Spruchpunkt 2.) erfolgte die Zurechnungsfortschreibung und wurde der Einheitswert zu je einem Drittel an ***A***, ***B*** und ***C*** zugerechnet.

Die Begründung lautet wie folgt:

Berechnung des Einheitswertes

Fläche (m²)	Wert je m² (€)	Gesamtwert (€)
-----	-----	-----
1.342	14,8264	19.897,03
=====	=====	=====
1.342		19.897,03

Einheitswert	19.800,00 5)
Erhöht um 35% gem AbgÄG 1982	26.700,00 5)

5) Gemäß § 25 BewG sind errechnete Einheitswerte auf volle 100 € nach unten abzurunden.

Bei der Berechnung des nicht erhöhten Einheitswertes waren gemäß § 23 Bewertungsgesetz 1955 die Wertverhältnisse zum 1.1.1973 (Hauptfeststellungszeitpunkt des Grundvermögens) maßgeblich.

Die Erhöhung des Einheitswertes um 35% ist auf Grund des Artikels II des Abgabenänderungsgesetzes 1982 durchzuführen. **Der erhöhte Einheitswert ist die Basis für alle vom Einheitswert abgeleiteten Steuern und Abgaben.(z.B. Grundsteuer).**

Die Feststellung war wegen Änderung in der steuerlichen Zurechnung (Änderung der Eigentumsverhältnisse) erforderlich.

Die Fortschreibung war erforderlich, weil eine Änderung im Flächenausmaß eingetreten ist.

Beschwerde vom 13.3.2023

Am 13.3.2023 brachte Frau ***A*** eine auch von ***B*** und ***C*** unterzeichnete Beschwerde gegen den Einheitswertbescheid und gegen den gleichzeitig erlassenen Grundsteuermessbescheid ein.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass weder die Parzelle ***2*** noch die Parzelle ***1*** (vor oder nach dem 1.1.2018) eine Änderung im Flächenausmaß erfahren hätten.

Beantragt wurde sowohl die Aufhebung des Einheitswertbescheides als auch des Grundsteuermessbescheides.

Beschwerdevorentscheidung vom 2.5.2023

Am 2.5.2023 erließ das FA eine Beschwerdevorentscheidung, mit der der Beschwerde gegen den Einheitswertbescheid zum 1.1.2018, Wertfortschreibung vom 16.02.2023 abgewiesen wurde.

Die Begründung lautet wie folgt:

*„Die Fläche der wirtschaftlichen Einheit hat sich zum letzt gültigen Einheitswertbescheid zum 01.01.2004 um 122 m² geändert. Per 01.01.2006 kamen 17 m² und zum 01.01.2013 105 m² (Parz. ***2***) hinzu. Da bisher kein neuer Bescheid erlassen wurde war die Wertfortschreibung 01.01.2018 rechtmäßig.“*

Vorlageantrag vom 30.5.2023

Am 30.5.2023 wurde unter Hinweis auf die Beschwerdevorentscheidung vom 2.5.2023 die Vorlage der Beschwerde ans BFG beantragt.

Darin wurde der Begründung des Finanzamtes entgegengehalten, dass an der Parzelle ***1*** per 1.1.2006 keine Änderung eingetreten sei. Die Parzelle ***1*** sei nicht geteilt worden und folglich flächenmäßig auch nicht vergrößert worden. Sie bestehe vor wie nach dem 1.1.2006 unverändert.

Die Parzelle ***2*** wiederum, die ebenfalls flächenmäßig nicht verändert worden sei, sei aus der ***EZ 4*** ausgeschieden worden. Für sie sei eine eigene Einlagelage zu ***EZ 2*** begründet worden.

Sie wäre, so sie bewertungsmäßig überhaupt relevant sei (es handle sich um eine asphaltierte Zufahrt zu dem Haus auf dem Grundstück ***3***; die Parzelle ***1*** sei aufgrund ihrer geringen Breite nicht bebaubar), mit einem gesonderten Einheitswertbescheid zu erfassen.

Vorlage der Beschwerde ans BFG

Mit Vorlagebericht vom 25.8.2023 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Darin wurde der Sachverhalt vom FA wie folgt dargestellt:

„Es erfolgte eine Wert- und Zurechnungsfortschreibung. Diese war erforderlich, weil eine Änderung im Flächenausmaß und der Eigentumsverhältnisse eingetreten ist. Lt. Vorbringen in der Beschwerde wäre eine Änderung nicht eingetreten.“

Als Beweismittel nannte das FA:

„Vorgelegte Unterlagen des Bewertungsaktes; GB-Auszüge“

Die Stellungnahme des FA lautet wie folgt:

„Es erfolgten Änderungen zum 01.01.2006 und zum 01.01.2013, welche bisher nicht berücksichtigt wurden und weshalb der nunmehr geänderte EW-Bescheid zu ergehen hatte.“

Beweisaufnahme durch das BFG

Vom BFG wurde zunächst Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Aktenteile und ergibt sich daraus der oben dargestellte Verfahrensablauf.

Weiters wurden Abfragen im Grundinformationssystem zu *****EWAZ 1*****, im Grundstückskataster und im Grundbuch zu den Grundstücksnummern *****4*****, *****5*****, *****3*****, *****2*****, *****1***** und *****6*****, alle KG *****KG***** *****ORT***** sowie im NÖ Atlas und bei googlemaps getätigt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Einheitsbewertung vor der Erlassung des angefochtenen Bescheides:

Vor der Erlassung des nunmehr angefochtenen Einheitswertbescheides wurde für das unbebaute Grundstück Nr. *****1***** der Katastralgemeinde *****KG***** *****ORT*****, inliegend in der *****EZ 1***** vom FA zuletzt zum Stichtag **1. Jänner 2004** zu *****EWAZ 1***** (Nachfeststellung mit Bescheid vom 26.1.2004, berichtigt mit Bescheid vom 27.10.2005) ein Einheitswert in Höhe von **€ 18.000 Euro** sowie der gemäß Abgabenänderungsgesetz 1982 um 35% erhöhte Einheitswert mit **24.300 Euro** festgestellt, der zur Gänze Frau *****MUTTER***** zugerechnet wurde. Bei der Berechnung des Einheitswertes ging das FA von einer Fläche von 1220 m² und einem Wert je m² von € 14,8264 aus.

Diesen Wert von € 14,8264 pro Quadratmeter ermittelte das FA in dem es ausgehend von einer Baulandfläche von 965 m² und einem Baulandpreis von ATS 250,00 und einer Grünlandfläche von 255 m² und einem Grünlandpreis von ATS 30,00 einen Gesamtwert von ATS 248.900,00 (das entspricht € 18.088,2684) ermittelte und sodann einen Durchschnittswert je Quadratmeter von ATS 200,00 (das entspricht € 14,8264) berechnete.

Zum Stichtag 01.01.2006 berechnete das Finanzamt bei der ***EWAZ 1*** einen Wert von € 18.340,2568 (1237 x 14,8264) und hielt dazu in einem Aktenvermerk vom 25.9.2006 fest, dass die „neue Fläche“ laut Grundbuch („kein Beschluss ??“) 1237 m² betrage. Die Zonenberechnung werde wegen der Form des Grundstückes auf € 14,8264 belassen. Bei einer Hälftazonenberechnung wäre der Einheitswert niedriger geworden und sei daher keine Fortschreibung zum 1.1.2006 durchzuführen.

Zum Stichtag 01.01.2013 findet sich folgender Vermerk im GRUIS bei ***EWAZ 1***:

[...]

Ein Einheitswertbescheid wurde unter ***EWAZ 1*** zum Stichtag 1.1.2013 nicht erlassen.

Auch unter ***EWAZ 7***, unter dem zuletzt zum 1.1.2006 ein Einheitswert für das bebaute Grundstück ***3*** (***EZ 3***) mit der Adresse ***A Straße*** 25 unter Einbeziehung der Fläche des strittigen Grundstücks ***2*** erlassen worden war, erfolgte zum Stichtag 1.1.2013 keine Wertfortschreibung. Unter EWAZ erfolgte lediglich eine Zurechnungsfortschreibung (Zurechnung statt an ***MUTTER*** an ***C***). Auch in diesem Akt findet sich lediglich folgender Aktenvermerk vom 18.02.2013.

[...]

Das Grundstück ***2*** (***EZ 2***) mit einer Fläche von 105 m² wurde lediglich ab 1.1.2013 im Grundinformationssystem EDV-technisch statt bei der ***EWAZ 7*** bei der ***EWAZ 1*** miterfasst.

Eigentumsverhältnisse

Frau ***MUTTER*** ist am ***2017*** verstorben. Mit **Einantwortungsbeschluss** vom ***2018*** wurde ihr Nachlass ihren Kindern ***B***, ***A*** und Dipl.Ing ***C*** zu je einem Drittel eingewantwortet und auf Grund des Ergebnisses des Verlassenschaftsverfahrens die Einverleibung des Eigentumsrechtes zu je einem Drittel hinsichtlich der folgenden Liegenschaften angeordnet:

- a) ***EZ 1***, KG ***KG*** ***ORT***, bestehend aus dem Grundstück Nr. ***1*** und
- b) ***EZ 2***, KG ***KG*** ***ORT***, bestehend aus dem Grundstück Nr. ***2***

Mit **Grundbuchsbeschluss** des Bezirksgerichtes Mödling vom ***2019*** wurde die Einverleibung des Eigentumsrechtes zu je einem Drittel für ***B***, ***A*** und Dipl.Ing ***C*** bei der ***EZ 1*** und ***2*** bewilligt.

Die Grundstücke ***3***, ***2*** und ***1*** waren ebenso wie die benachbarten Grundstücke ***4*** und ***5*** ursprünglich Teil der Einlagezahl ***EZ 4*** des Grundbuchs ***KG*** ***ORT*** und standen im Eigentum von ***MUTTER*** (bzw zuvor im Miteigentum von ***MUTTER*** und ***D***).

Das Grundstück ***3*** mit der Adresse ***A Straße*** **25** ist bereits 1972 von der ***EZ 4*** grundbücherlich abgeschrieben worden und gehört seither zur ***EZ 3***. Dieses Grundstück ist mit Schenkungsvertrag vom ***2012*** ins **Alleineigentum** von Dipl Ing. ***C*** übertragen worden.

Das Grundstück ***4*** (weiterhin inneliegend in der ***EZ 4***) übertrug Frau ***MUTTER*** mit Schenkungsvertrag vom ***2005*** je zur **Hälfte** an ***B*** und ***A***.

Das Grundstück ***5*** übertrug Frau ***MUTTER*** mit Schenkungsvertrag vom ***2005*** ebenfalls je zur **Hälfte** an ***B*** und ***A*** und wurde dieses grundbücherlich von der ***EZ 4*** abgeschrieben und der ***EZ 5*** zugeschrieben.

Das Grundstück ***2*** wurde im Jahr **2006** grundbücherlich in die ***EZ 2*** abgeschrieben (***TZ***) und verblieb bis zu ihrem Tod im Eigentum von Frau ***MUTTER*** und ging mit der Einantwortung je zu einem Drittel an die 3 Kinder über

Das Grundstück ***1*** (inneliegend in der ***EZ 1***) verblieb ebenfalls bis zu ihrem Tod im Eigentum von Frau ***MUTTER*** und ging mit der Einantwortung je zu einem Drittel an die 3 Kinder über.

Lage, Größe, Form und Verwendungszweck der Grundstücke

Das unbebaute Grundstück Nr. ***2*** mit einer Fläche laut Grundstückskataster von 105 m² ist im Grundstückskataster mit „sonstige (Straßenverkehrsanlagen) ausgewiesen. Das Grundstück ist grundbücherlich mit einer Dienstbarkeit des Fahr- und Leistungsrechtes belastet. Die Fläche ist asphaltiert und dient der Zufahrt zu dem auf dem im Alleineigentum von Dipl Ing. ***C*** stehenden Grundstück Nr. ***3*** mit der Adresse ***A Straße*** 25 errichtetem Haus. Das schmale Grundstück ***2*** bildet einen Zwickel zwischen den Grundstücken Nr. ***3*** und einem unbebauten, im Eigentum der ***STADT*** stehenden Grundstück (Grundstück Nr. ***6***) sowie dem öffentliche Gut (***A Straße***). Nur an der westlichen Schmalseite grenzt es an das Grundstück Nr. ***1*** an.

Das unbebaute Grundstück Nr. ***1*** mit einer Fläche laut Grundstückskataster von 1237 m² hat eine längliche Form und befindet sich zwischen der ***B Straße*** im Norden (dort befindet sich ein Tor und ein direkter Anschluss ans öffentliche Gut) und der ***A Straße*** im Süden, wobei hier der Zugang zum öffentlichen Gut nur über das Grundstück ***2*** möglich ist, weil das im Eigentum der ***STADT*** befindliche Grundstück ***6*** „vorgelagert“ ist.

An seiner Längsseite grenzt das Grundstück ***1*** an das bebaute Grundstück ***3*** (mit der Adresse ***A Straße*** 25), an das bebaute Grundstück ***5*** (mit der Adresse ***B Straße*** 17) sowie an das unbebaute – mit Weinstöcken bepflanzte - Grundstück ***4*** (siehe dazu die untenstehende Grafik).

Das Grundstück Nr. ***1*** ist gärtnerisch gestaltet und kann die Gartenfläche sowohl vom GrStNr ***3*** (Haus ***A Straße*** 25) als auch vom GrStNr. ***5*** (Haus ***B Straße*** 17) aus erreicht werden. In der Verlängerung der Grenze zwischen den Grundstücken ***3*** und ***5*** ist das Grundstück ***1*** durch große Sträucher abgetrennt und wirkt das Grundstück von oben betrachtet als ob ein Teil zum Grundstück ***3*** und der Rest zu den Grundstücken ***4*** und ***5*** gehören würde (siehe dazu das untenstehende Luftbild).

[...]

2. Beweiswürdigung

Diese Feststellungen ergeben sich aus den eingesehenen Unterlagen und den getätigten Abfragen.

Dem von der beschwerdeführenden Partei im Vorlageantrag erstatteten Vorbringen, wonach das Grundstück Nr. ***2*** dem auf dem Grundstück ***3*** errichteten Haus (= Haus mit der Adresse ***A Straße*** 25) als Zufahrt dient, ist das Finanzamt im Vorlagebericht nicht entgegengetreten. Die Angabe, dass es sich um eine asphaltierte und als Zufahrt zum Haus dienende Fläche handelt, wird durch die bei googlemaps ersichtlichen Bilder bestätigt und entspricht dieser Verwendungszweck auch dem im Grundstückskataster ausgewiesenen Verwendungszweck „Straßenverkehrsanlage“.

Das FA gründet seine Zurechnung ab 1.1.2018 im Ergebnis bloß auf zu einem früheren Zeitpunkt im GRUIS erfolgte Änderungen, die aber nicht bescheidmäßig umgesetzt wurden, ohne das Vorliegen von tatsächlichen Änderungen näher darzustellen. Selbst wenn im Jahr 2013 bei einer offensichtlich telefonisch erfolgten Anfrage die Auskunft erteilt wurde, dass das Grundstück Nr. ***2*** der Zufahrt zum Grundstück Nr. ***2*** diene, ist damit nicht

dargetan, wie die tatsächlichen Verhältnisse zum Stichtag 1.1.2018 waren und welchem Zweck das Grundstück ***2*** zu diesem Zeitpunkt diene.

Insbesondere die direkte Angrenzung des Grundstückes Nr. ***1*** an die ***B Straße*** lassen es unwahrscheinlich erscheinen, dass der Verwendungszweck des schmalen Grundstückes Nr. ***2*** in der Zufahrt zum unbebauten Grundstück Nr. ***1*** besteht, sondern ist es wesentlich lebensnäher und durch die Bilder untermauert, dass das Grundstück der Zufahrt zum Grundstück Nr. ***3*** und dem darauf errichteten Haus mit der Adresse ***A Straße*** 25 dient.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Rechtslage

§ 2 Abs. 1 und 2 BewG 1955 (Bewertungsgesetz) idF BGBl. Nr. 148/1955 lauten samt Überschrift:

"§ 2 Wirtschaftliche Einheit.

(1) Jede wirtschaftliche Einheit ist 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.

(2) Mehrere Wirtschaftsgüter kommen als wirtschaftliche Einheit nur insoweit in Betracht, als sie demselben Eigentümer gehören."

Gemäß **§ 21 Abs. 1 lit. b BewG 1955** wird der Einheitswert neu festgestellt, wenn der gemäß § 25 abgerundete Wert, der sich für den Beginn eines Kalenderjahres ergibt, bei den übrigen wirtschaftlichen Einheiten und Untereinheiten des Grundbesitzes entweder um mehr als ein Zehntel, mindestens aber um 400 Euro, oder um mehr als 7.300 Euro, von dem zum letzten Feststellungszeitpunkt festgestellten Einheitswert abweicht (Wertfortschreibung).

Gemäß **§ 21 Abs.4 BewG 1955** sind allen Fortschreibungen einschließlich der Fortschreibungen auf Grund einer Änderung der steuerlichen Zurechnung des Bewertungsgegenstandes (Zurechnungsfortschreibung) die Verhältnisse bei Beginn des Kalenderjahres zu Grunde zu legen, das auf die Änderung folgt (Fortschreibungszeitpunkt).

Gemäß **§ 23 BewG 1955** (Wertverhältnisse bei Fortschreibungen und bei Nachfeststellungen) sind bei Fortschreibungen und bei Nachfeststellungen der Einheitswerte für Grundbesitz der tatsächliche Zustand des Grundbesitzes vom Fortschreibungszeitpunkt oder vom

Nachfeststellungszeitpunkt und die Wertverhältnisse vom Hauptfeststellungszeitpunkt zu Grunde zu legen.

Wenn die Voraussetzungen für eine Wert-, Art- oder Zurechnungsfortschreibung nach bewertungsrechtlichen Vorschriften vorliegen, so ist gemäß **§ 193 Abs. 1 BAO** 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 maßgebenden Fassung abweicht.

Zu Punkt 1.) des angefochtenen Bescheides - Wertfortschreibung

Stichtag für die Wertfortschreibung

Es kommt grundsätzlich auf die Ursache und den Zeitpunkt der Entstehung der Wertänderung nicht an. Erforderlich ist, dass im Fortschreibungszeitpunkt eine gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1 lit. b BewG relevante Wertabweichung vorliegt. Wertabweichungen können sich nicht nur aus Änderungen tatsächlicher Umstände, sondern auch aus geänderter Beurteilung des Sachverhaltes oder geänderter rechtlicher Beurteilung ergeben (vgl. Ritz, Die Wert-, Art- und Zurechnungsfortschreibung, ÖStZ 1983, 287 ff).

Fortschreibungsbescheide gemäß § 21 BewG und § 193 BAO dienen nicht nur der Berücksichtigung von Änderungen in den tatsächlichen Verhältnissen, die während der Dauer des jeweiligen Hauptfeststellungszeitraumes eintreten; auch Unrichtigkeiten, Fehlbeurteilungen, unzutreffende Tatsachenurteile 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. VwGH 14. 4. 1986, 84/15/0123; VwGH 15. 2. 1991, 89/15/0011; VwGH 22. 4. 1999, 97/15/0169).

Ein Wertfortschreibungsbescheid bedarf daher keiner Begründung in der Richtung, ob die Wertabweichung im Verhältnis zur früheren Feststellung auf eine objektive Wertsteigerung oder Wertverminderung, auf eine seinerzeitige Fehlbewertung oder auf ein Zusammentreffen beider Ursachen zurückzuführen ist. Ausschlaggebend ist vielmehr, dass der nach den Grundsätzen des Bewertungsrechtes auf den Fortschreibungszeitpunkt ermittelte Einheitswert von dem zuletzt rechtskräftig festgestellten Einheitswert objektiv in einem Ausmaß nach oben oder nach unten abweicht, das die im § 21 Abs. 1 Z. 1 BewG festgestellten Grenzen übersteigt.

Gemäß § 193 Abs 2 BAO wird ein Fortschreibungsbescheid auf Antrag, erforderlichenfalls auch von Amts wegen erlassen. Nach Ritz/Koran, BAO⁷, § 193, Tz 2 ist "erforderlichenfalls" ein

unbestimmter Rechtsbegriff. Daher liegt die amtswegige Fortschreibung entgegen der zum Teil vertretenen Ansicht (vgl. zB Thormann, Einheitsbewertung 65; Stoll, BAO, 2041) nicht im Ermessen. Die amtswegige Fortschreibung wird "erforderlich" sein, wenn sie für die Geltendmachung von Abgabenansprüchen von Bedeutung ist (sich somit auf die Höhe von Abgabenzahlungsansprüchen auswirken würde; ebenso Ellinger/Sutter/Urtz, BAO3, § 193 Anm 5; ähnlich Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger. BAO-HB, § 193, 524).

Feststellungsbescheide können als Grundlagenbescheide ohne Bedachtnahme auf Verjährungsfristen erlassen werden (vgl. VwGH 10.6.1991, 90/15/0021), wobei diese Aussage hinsichtlich Einheitswertbescheiden insofern zu relativieren ist, als solche gemäß § 186 Abs. 1 BAO nur zu erlassen sind, wenn und soweit diese Feststellung für die Geltendmachung von Abgabenansprüchen von Bedeutung ist. Ein Einheitswertbescheid wird dann nicht zu erlassen sein, wenn das Recht zur Festsetzung aller vom Einheitswert abgeleiteten Abgaben verjährt ist und auch § 209a BAO keine solche Festsetzung ermöglicht. Die Erlassung von Einheitswertbescheiden durch das Finanzamt unter Bedachtnahme auf die grundsätzlich geltende fünfjährige Bemessungsverjährungsfrist steht daher im Einklang mit der Gesetzeslage (vgl. dazu UFSW 21.01.2013, RV/3815-W/09; UFS 27.6.2005, RV/0082-K/04).

Im Zeitpunkt der Erlassung der gegenständlichen Einheitswertbescheide am 13.3.2023 stand der Festsetzung abgeleiteter Abgaben (wie zB Grundsteuer) für das Jahr 2018 noch keine Verjährung entgegen und war das Finanzamt daher grundsätzlich berechtigt eine Wertfortschreibungen zum Stichtag 1. Jänner 2018 durchzuführen. Ebenso ist es grundsätzlich rechters, wenn bei einer zum 1.1.2018 amtswegig vorgenommenen Wertfortschreibung auch allfällige bereits zum 1.1.2006 und 1.1.2013 vorliegende Wertänderungen berücksichtigt werden. Es kommt bloß darauf an, ob die tatsächlichen Verhältnisse zum 1.1.2018 die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung erfüllen.

Umfang der wirtschaftlichen Einheit zum 1.1.2018

Bei bebauten und unbebauten Grundstücken wird in der Regel jedes Grundstück für sich eine wirtschaftliche Einheit bilden (vgl. VwGH 18.12.2013, 2010/13/0191), wenngleich auch hier eine Zusammenfassung mehrerer Grundstücke denkbar ist, wenn diese Grundstücke ein wirtschaftliches Ganzes bilden. So kann nach dem Erkenntnis des VwGH 1.7.1970, 1174/69, auch eine verhältnismäßig große Waldanlage mit einem Wohngrundstück zusammen eine wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens bilden, wenn sich dem objektiven und unbeeinflussten Beobachter der Liegenschaft als Einheit darstellt. Räumlich getrennte Grundstücke hingegen sind regelmäßig als selbständige wirtschaftliche Einheiten zu bewerten (vgl. Twaroch-Wittmann-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Rz 28 zu § 2).

Schon aus § 2 Abs. 1 BewG geht hervor, dass eine wirtschaftliche Einheit mehrere Wirtschaftsgüter umfassen kann. Absatz 2 bestimmt jedoch hierzu einschränkend, dass nur solche Wirtschaftsgüter zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammengefasst werden dürfen, die

demselben Eigentümer gehören. Unter dem Begriff „demselben Eigentümer“ ist allerdings nicht nur eine Einzelperson, sondern auch eine Mehrheit von Personen zu verstehen, wenn hinsichtlich ihrer ideellen Anteile gleiche Verhältnisse vorliegen. Der Sinn dieser Bestimmung ist leicht zu verstehen. Da nämlich die Bewertung den Zweck hat, rechtsverbindliche Grundlagen für die Besteuerung der einzelnen Steuersubjekte zu schaffen, würde die Zusammenfassung und gemeinsame Bewertung von Wirtschaftsgütern, die im Alleineigentum verschiedener Steuersubjekte stehen, keine brauchbare Unterlage für die Besteuerung des einzelnen Steuersubjektes ergeben, weil aus dem im ganzen festgestellten Einheitswert die Höhe der auf die einzelnen Beteiligten entfallenden Anteile des Einheitswertes nicht einwandfrei errechnet werden könnte. Dies ist nur bei ideellen Anteilen möglich. Dementsprechend bestimmt § 3 BewG, dass der Wert von Wirtschaftsgütern, die mehreren Personen (zu ideellen Anteilen) zustehen, im Ganzen zu ermitteln und auf die Beteiligten nach dem Verhältnis ihrer Anteile zu verteilen ist, soweit sich nicht nach den maßgebenden Steuergesetzen die Steuerpflicht für die Gemeinschaft selbst ergibt (vgl. Twaroch-Wittmann-Frühwald, aaO, Rz 42 zu § 2).

Vermögensgegenstände sind nicht schon deshalb als Einheit zu bewerten, weil sie ein und demselben Eigentümer gehören. Letzteres ist zwar Voraussetzung einer wirtschaftlichen Einheit nach § 2 Abs. 2 BewG; darüber hinaus ist jedoch Voraussetzung einer wirtschaftlichen Einheit iSd § 2 Abs. 1 BewG, dass die zugeordneten Vermögensgegenstände wirtschaftlich zusammengehören (vgl. Twaroch-Wittmann-Frühwald, aaO, Rz 43 zu § 2 unter Hinweis auf VwGH 8.4.1991, 89/15/0134).

Bis zur Übertragung des Grundstückes Nr. ***3*** (samt dem Haus mit der Adresse ***A Straße*** 25) mit Schenkungsvertrag vom ***2012*** an Herrn Dipl. Ing. ***C*** lag hinsichtlich der Grundstücke Nr. ***3*** und ***2*** Eigentümeridentität vor, weil beide im Eigentum von Frau ***MUTTER*** standen und wurden beide Grundstücke unter einer ***EWAZ 7*** als wirtschaftliche Einheit erfasst. Durch die 2012 erfolgte Änderung der Eigentumsverhältnisse wurde das Grundstück Nr. ***2*** zum 1.1.2013 vom FA zu Recht aus der unter ***EWAZ 7*** erfassten wirtschaftlichen Einheit ausgeschieden. Auch zum 1.1.2018 bestand keine Eigentümeridentität, weshalb eine gemeinsame Erfassung der Grundstücke Nr. ***3*** und ***2*** (auch wenn das Grundstück Nr. ***2*** der Zufahrt zum Grundstück Nr. ***3*** dient) weiterhin ausgeschlossen ist.

Das im Gegensatz dazu bei den Grundstücken ***2*** und ***1*** auch nach dem Tod von Frau ***MUTTER*** die Eigentümeridentität gewahrt wurde, weil beide Grundstücke zu je einem Drittel von ihren Kindern als gesetzliche Erben erworben wurden, bedeutet nicht automatisch, dass die Grundstücke auch eine wirtschaftliche Einheit bilden.

Auch der Umstand, dass die Grundstücke nicht räumlich getrennt sind, sondern zusammenhängen, reicht für sich allein nicht für eine Zusammenfassung zu einer

wirtschaftlichen Einheit aus. Vielmehr würde eine solche Beurteilung voraussetzen, dass diese Grundstücke zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Zweck zusammengefasst sind, der sich äußerlich in einer entsprechenden einheitlichen Ausgestaltung niederschlägt, wodurch die selbständige Funktion des einzelnen Grundstückes nach der Verkehrsauffassung aufgehoben wird (vgl. UFSI 22.12.2011, RV/0325-I/11 unter Hinweis auf BFH 23.8.2011, II B 145/10, mwN).

Das Finanzamt hat weder im Bescheid noch in der Beschwerdeentscheidung noch im Vorlagebericht irgendwelche Argumente dafür genannt, weshalb zum Grundstück Nr. ***1*** zum 1.1.2013 das Grundstück Nr. ***2*** im Ausmaß von 105m² „hinzu gekommen“ sein soll, sondern wurde dies wie eine selbstverständliche Tatsache dargestellt. Lediglich aus dem vorgelegten Aktenvermerk aus dem Jahr 2013 lässt sich erahnen, dass damals von einem wirtschaftlichen Zusammenhang ausgegangen wurde, weil - offensichtlich telefonisch - die Auskunft erteilt worden sei, dass das Grundstück ***2*** den Zugang zum Grundstück ***1*** diene.

Es kann für das nunmehrige Verfahren dahin gestellt bleiben, ob das Grundstück ***2*** zum 1.1.2013 (auch) dem Zugang zum Grundstück ***1*** gedient hat. Maßgeblich sind die tatsächlichen Verhältnisse zum 1.1.2018 und der objektive Zweck der Grundstücke nach der Verkehrsanschauung. Voraussetzung für eine Zusammenfassung der Grundstücke ***1*** und ***2*** zu einer wirtschaftlichen Einheit wäre, dass die Grundstücke zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Zweck zusammengefasst sind, der sich äußerlich in einer entsprechenden einheitlichen Ausgestaltung niederschlägt, wodurch die selbständige Funktion der einzelnen Grundstücke nach der Verkehrsauffassung aufgehoben wird. Die beiden Grundstücke sind äußerlich nicht einheitlich gestaltet: Das Grundstück Nr. ***2*** ist eine asphaltierte, als Zufahrt mit PKWs zum Haus ***A Straße*** 25 ausgestaltete Fläche. Das Grundstück ***1*** ist gärtnerisch gestaltet und gibt es auf der Nordseite zur ***B Straße*** hin einen Tor mit einem direkten Anschluss ans öffentlichen Gut.

Wie bereits oben ausgeführt bildet beim Grundvermögen jedes Grundstück in der Regel eine eigene wirtschaftliche Einheit. Da ein Ausnahmefall hier nicht erkannt werden kann; kommt dem Einwand der beschwerdeführenden Partei im Vorlageantrag, wonach das Grundstück Nr. ***2*** - wenn überhaupt - in einem eigenen Einheitswertbescheid zu erfassen sei, Berechtigung zu.

Wertveränderungen zum 1.1.2018

Als weiteren Grund für eine Wertfortschreibung nannte das Finanzamt, dass das Ausmaß des Grundstückes Nr. ***1*** bereits seit 1.1.2006 1.237 m² (statt zuvor 1120 m²) betrage. Diese Differenz von 17m² könnte selbst dann, wenn man wie das FA davon ausginge, dass ein Quadratmeterpreis von € 14,8264 (ds ATS 200,00) den Wertverhältnisse vom Hauptfeststellungszeitpunkt, dh zum 1.1.1973 entspricht, zu keiner Wertfortschreibung führen,

weil die Wertfortschreibungsgrenze des § 21 Abs. 1 lit b) BewG von mindestens € 400,00 nicht überschritten wird.

Eine für eine Wertfortschreibung erforderliche Wertdifferenz von mindestens € 400,00 ist für das BFG im Übrigen selbst bei einer zusätzlichen Einbeziehung des Grundstückes ***2*** im Ausmaß von 105 m² in die gegenständliche wirtschaftliche Einheit nicht nachvollziehbar. Die Lage und ganz besondere Form (schmaler Zwickel zwischen Grundstücken mit anderen Eigentumsverhältnissen) und die Belastung mit einer Dienstbarkeit (Fahr- und Leistungsrecht) spricht dagegen den ortsüblichen Baulandpreis ohne Berücksichtigung besonderer Abschläge anzusetzen.

Der Beschwerde ist daher insoweit Folge zu geben, als der Spruchpunkt 1.) des Einheitswertbescheides, mit dem eine Wertfortschreibung vorgenommen wurde, ersatzlos – aufgehoben wird.

Zu Punkt 2.) des angefochtenen Bescheides - Zurechnungsfortschreibung

Die beschwerdeführende Partei (kurz Bf.) beantragte die Aufhebung des gesamten Einheitswertbescheides vom 16.2.2023, mit dem sowohl eine Wertfortschreibung als auch eine Zurechnungsfortschreibung vorgenommen wurde. Die inhaltlichen Ausführungen richten sich allerdings nur gegen die Wertfortschreibung, nicht aber gegen die Zurechnungsfortschreibung.

Wie der VwGH bereits erkannt hat, erschöpft sich der Spruch eines Zurechnungsfortschreibungsbescheides wesensgemäß in einer Änderung der Zurechnung des Bewertungsgegenstandes an einen anderen Eigentümer als nach dem früher maßgeblichen Einheitswertbescheid (vgl. VwGH vom 18.11.1985, 84/15/0030). Der Spruch des Bescheides bei der Zurechnungsfortschreibung bezieht sich somit auf die anteilmäßige Zurechnung und nicht auf die Höhe des Einheitswertes.

Nach § 21 Abs. 4 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) sind bei allen Fortschreibungen einschließlich der Fortschreibungen auf Grund einer Änderung der steuerlichen Zurechnung des Bewertungsgegenstandes (Zurechnungsfortschreibungen) die Verhältnisse bei Beginn des Kalenderjahres zugrunde zu legen, das auf die Änderung folgt (Fortschreibungszeitpunkt).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 21.4.2005, Zl. 2003/15/0022, unter Bezugnahme auf seine frühere Rechtsprechung ausgeführt, dass der Erbe hinsichtlich des Nachlassvermögens und der daraus erzielten Einkünfte schon mit dem Todestag in die Rechtsstellung des Erblassers eintritt (vgl. hiezu BFG vom 16.12.2014, RV/5100533/2012).

Dementsprechend ist als Fortschreibungszeitpunkt der nächste 1. Jänner des Kalenderjahres anzusehen, das auf die Änderung folgt. Da Frau ***MUTTER*** am ***2017*** verstorben und mit diesem Tag die Änderung eingetreten ist erfolgte die Zurechnung zu je einem Drittel

an die 3 Erben ***A***, ***B*** und ***C*** zu Recht mit dem auf den Todestag folgenden 1.1.2018.

Beim Spruchpunkt 2. des Einheitswertbescheides (Zurechnungsfortschreibung) tritt somit keine Änderung ein.

Grundsteuermessbescheid nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens vor dem BFG

Die Beschwerde gegen den Grundsteuermessbescheid wurden vom Finanzamt nicht dem BFG zur Entscheidung vorgelegt und ist schon deshalb nicht Gegenstand des Verfahrens vor dem BFG.

Überdies erfordert eine Zuständigkeit des BFG, dass vom Finanzamt zuvor eine Beschwerdevorentscheidung erlassen wird und in der Folge ein Vorlageantrag von der beschwerdeführenden Partei eingebracht wird. Mit der Beschwerdevorentscheidung vom 2.5.2023 wurde vom FA nur über den Einheitswertbescheid abgesprochen und bezieht sich daher auch der Vorlageantrag nur auf den Einheitswertbescheid. Es besteht daher keine Zuständigkeit des BFG für eine Entscheidung über den Grundsteuermessbescheid.

Dazu wird bemerkt, dass es sich beim Grundsteuermessbescheid um einen vom Feststellungsbescheid abgeleiteten Bescheid handelt, bei dem gemäß § 192 BAO eine Bindung an den Feststellungsbescheid besteht. Kommt es zu einer Abänderung oder Aufhebung der Wertfortschreibung, so ist nach § 295 Abs. 1 BAO vom Finanzamt zwingend von Amts wegen auch der Grundsteuermessbescheid entsprechend abzuändern bzw aufzuheben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist im vorliegenden Fall unzulässig, weil sich die maßgebliche Rechtslage unmittelbar und klar aus dem Gesetz ableiten lässt und der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt wurde. Entscheidungswesentlich war im Ergebnis hier die Lösung von Tatfragen über die Lage und Zweckbestimmung der konkreten Grundstücke im Einzelfall.

Wien, am 3. April 2024