

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri über die Beschwerde der Verlassenschaft nach Bf, vertreten durch Ornezeder & Partner GmbH & Co KG, Adresse, vom 18. September 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Linz vom 18. August 2015, betreffend Einheitswert des Grundbesitzes (unbebautes Grundstück) EZ 999, Grst.Nr. 1, KG H, EW-AZ 46/000-2-999/9, Wert- und Zurechnungsfortschreibung gem. § 21 Abs. 1 Z. 1 und Abs. 4 BewG zum 1. Jänner 2015, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Für den im Spruch angeführten Grundbesitz wird festgestellt:

Der Einheitswert zum 1. Jänner 2015 beträgt 20.000 Euro.

Der gem. AbgÄG 1982 um 35% erhöhte Einheitswert beträgt 27.000 Euro.

Alle übrigen Feststellungen bleiben unverändert.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **Sachverhalt**

Der am 7.7.2015 verstorbene Beschwerdeführer Bf (im Folgenden als Bf. bezeichnet), seine Schwester S und B erwarben im Jahr 1975 zu je einem Drittel das Grundstück Nr. 1 im Flächenausmaß von 1.354 m<sup>2</sup>. Dieses Grundstück wurde von der EZ 009 der KG H abgeschrieben und die EZ 999 neu eröffnet.

B, welcher nach den Angaben in der Abgabenerklärung vom 28.6.1982 (gem. § 18 GrEStG 1955) der Halbbruder des Bf. war, übergab mit Schenkungsvertrag vom 28.6.1982 seinen Drittelanteil an der Liegenschaft EZ 999 an seine Halbgeschwister.

Das Finanzamt Linz stellte im Wege der Nachfeststellung mit **Bescheid vom 7.4.1977** den Einheitswert für das unbebaute Grundstück zum 1.1.1976 in Höhe von S 270.000 fest. Bei der Berechnung des Bodenwertes ging das Finanzamt von einem Zonenpreis von 250 S je m<sup>2</sup> aus. Aufgrund der Größe des Grundstückes verringerte das Finanzamt den für die Bewertung herangezogenen Bodenwert auf 200 S je m<sup>2</sup>.

Gegen diesen Einheitswertbescheid vom 7.4.1977 erhoben die Miteigentümer **Berufung** und wandten sich gegen die Höhe des angesetzten Bodenwertes.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 22.6.1977** gab das Finanzamt Linz der Berufung statt und stellte den Einheitswert zum 1.1.1976 in Höhe von S 230.000 fest.

In der Begründung wurde ausgeführt:

*„Bei der Hauptfeststellung 1.1.1973 ergab sich durch die Größe des Grundstückes ein Durchschnittswert von 140.-/m<sup>2</sup> (durch Zonenbildung). Da nunmehr eine Trennung der Parzelle in zwei Wirtschaftseinheiten erfolgt ist, ist jedes Grundstück für sich eine Bauparzelle mit Ausmaßen von 1354 m<sup>2</sup> und 1462 m<sup>2</sup>. Durch die neue Zonenbildung ergibt sich nunmehr wegen der Verkleinerung der Wirtschaftseinheit ein neuer Durchschnittswert von 170.-/m<sup>2</sup>. Darin ist nunmehr auch der unbenützbare Steilhang von 300m<sup>2</sup>, wie auch die Tiefe des Grundstückes und daher auch die Lage und Form in ausreichendem Maße berücksichtigt. Mit einer weiteren Senkung ist mit Rücksicht auf die Gleichmäßigkeit der Bewertung nicht zu rechnen.“*

Mit **Beschluss des Bezirksgerichtes Traun vom 12.7.2013** wurden die bisherige EZ 009, bestehend aus dem Grundstück Nr. 2 und die bisherige EZ 999, bestehend aus dem Grundstück Nr. 1 in der EZ 999 zusammengefasst.

Daraufhin nahm das Finanzamt Linz mit **Bescheid vom 28. Februar 2014** zum 1. Jänner 2014 eine Wertfortschreibung nach § 21 Abs. 1 Z 1 BewG vor und stellte für die nunmehrige Liegenschaft EZ 999, KG H, im Gesamtausmaß von 2.815 m<sup>2</sup> den Einheitswert in Höhe von 40.900 € und den gem. AbgÄG 1982 um 35% erhöhten Einheitswert in Höhe von 55.200 Euro fest.

Als Bodenwert wurden 14,5345 € (entspricht 200 S) pro m<sup>2</sup> angesetzt.

In der Bescheidebegründung wurde ausgeführt, dass die Fortschreibung wegen der Änderung im Flächenausmaß erforderlich war.

Gegen diesen Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 2015 erhob die steuerliche Vertretung im Namen der Verlassenschaft nach dem inzwischen verstorbenen Bf. fristgerecht **Beschwerde**.

Sie beantragte, im Wege der Zurechnungsfortschreibung die Fläche von 1.408 m<sup>2</sup> mit dem Wert zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1.1.1973 von 13,04 € pro m<sup>2</sup> zu bewerten und so einen Einheitswert von € 18.300 und einen erhöhten Einheitswert von € 24.700 festzustellen.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass der angefochtene Bescheid aufgrund der Realteilung des bisher zu je 50% im Eigentum des Bf. und seiner Schwester stehenden Grundstücks im Ausmaß von 2.815 m<sup>2</sup> ergangen sei. Es sei daher lediglich eine Zurechnungsfortschreibung gem. § 21 Abs. 4 BewG, jedoch keine Wertfortschreibung gem. § 21 Abs. 1 Z 1 BewG vorzunehmen. Gem. § 23 BewG 1955 seien bei Fortschreibungen stets der tatsächliche Zustand des Grundbesitzes vom Fortschreibungszeitpunkt oder vom Nachfeststellungszeitpunkt und die Wertverhältnisse vom Hauptfeststellungszeitpunkt zugrunde zu legen.

Im Folgenden zitierte der Vertreter aus einer Anfragebeantwortung des Bundesministers für Finanzen an die Präsidentin des Nationalrates vom Juli 2012, die hier auszugsweise wiedergegeben wird:

*„Bei Fortschreibungen und bei Nachfeststellungen der Einheitswerte des Grundbesitzes ist zwar der tatsächliche Zustand des Grundbesitzes zum Feststellungsstichtag, jedoch die Wertverhältnisse vom Hauptfeststellungszeitpunkt zugrunde zu legen....*

*Weiters wird darauf hingewiesen, dass der Übergang eines Grundstückes an einen neuen Eigentümer kein Grund für die Feststellung eines neuen Einheitswertes ist, sondern im Fall eines Erwerbes der gegenständliche Grundbesitz dem neuen Eigentümer zugerechnet wird, wobei der bereits früher mit dem Bescheid festgestellte Wert und die Art in der Regel in Rechtskraft verbleiben ( Zurechnungsfortschreibung ).*

*Die Fälle, bei denen sich zum Zurechnungsstichtag auch der Wert ändert (Wert- und/oder Artfortschreibung) – auf solche zielt offenbar die Fragestellung ab – sind solche, bei denen sich die Bewertungsgrundlage oder -umstände ändern, z.B. Flächengröße, Herauslösen eines Bauplatzes aus einem landwirtschaftlichen Betrieb, Errichtung eines Gebäudes oder eines Zubaues. Die Neuberechnung ist zwingend mit den Wertansätzen und nach den Bewertungsvorschriften der laufenden Hauptfeststellungsperiode (das ist beim Grundvermögen der 1.1.1973) vorzunehmen.*

*Der Einheitswert errechnet sich aus der Flächengröße und dem Bodenwert je m<sup>2</sup>. Für den gemeinen Wert des Grund und Bodens sind die Wertverhältnisse 1973 maßgeblich, welche aus Vergleichspreisen um den Hauptfeststellungszeitpunkt aus der Kaufpreissammlung des Finanzamtes abgeleitet wurden.“*

Das Ausmaß des nun zu 100% zuzurechnenden Grundstücks mit 1.408 m<sup>2</sup> entspreche exakt der seinerzeit im Eigentum stehenden Hälfte der Fläche des gesamten Grundstücks. Die Wertverhältnisse gingen aus den früheren Bescheiden des Finanzamtes Linz hervor (EW-AZ 000-2-001 für Grundstück Nr. 2 und EW-46/000-2-999/9 für Grundstück Nr. 1). Daraus ergebe sich ein Durchschnittswert von 179,40 ATS/m<sup>2</sup> bzw. 13,04 €.

Zur Vornahme des Größenabschlages (wegen der überdurchschnittlichen Größe der Liegenschaft von 2.815 m<sup>2</sup>) vertrat die steuerliche Vertretung die Ansicht, dass dieser Größenabschlag ausschließlich eine Maßnahme zur Feststellung des gemeinen Wertes

zum Hauptfeststellungszeitpunkt war und deshalb unverändert auch im angefochtenen Bescheid berücksichtigt werden müsse.

Auf Anfrage des Finanzamtes übermittelte die Stadtgemeinde D einen Auszug aus dem Flächenwidmungsplan. Daraus ging hervor, dass das Gebiet, in welchem das beschwerdegegenständliche Grundstück liegt, die Flächenwidmung „reines Wohngebiet,“ aufweist.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 14. Jänner 2016 wies das Finanzamt Linz die Beschwerde als unbegründet ab.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass gemäß § 10 BewG der gemeine Wert die Grundlage bilde, die zur Ermittlung des Bodenwertes heranzuziehen sei. Der gemeine Wert werde durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei seien alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse seien nicht zu berücksichtigen. Laut schriftlicher Auskunft der Stadtgemeinde D sei das Grundstück Nr. 2 der KG H als Bauland/reines Wohngebiet ausgewiesen.

Das Finanzamt gab folgende Kaufpreise zum Hauptfeststellungszeitpunkt in der unmittelbaren Umgebung des beschwerdegegenständlichen Grundstückes bekannt:

Grundstück A: 300 S pro m<sup>2</sup> im Jahre 1972

Grundstück B: 432 S pro m<sup>2</sup> im Jahre 1975

Grundstück C: 300 S pro m<sup>2</sup> im Jahre 1973

Grundstück D: 408 S pro m<sup>2</sup> im Jahre 1972

Grundstück E: 292 S pro m<sup>2</sup> im Jahre 1972

Grundstück F: 295 S pro m<sup>2</sup> im Jahre 1971

Aufgrund der vorhandenen Kaufpreise sei ein Bodenwert von 250 S (18,1682 €) pro m<sup>2</sup> für diese Gegend festgesetzt worden. Wegen der Größe der Liegenschaft sei dieser Wert auf 200 S (14,5345 €) pro m<sup>2</sup> zum 1.1.2014 gesenkt worden. Nach der erfolgten Realteilung sei diese Größe zum 1.1.2015 nicht mehr vorhanden. Es sei daher zum Nachfeststellungszeitpunkt der tatsächliche Zustand des Grundbesitzes von 1.408 m<sup>2</sup> und die Wertverhältnisse vom Hauptfeststellungszeitpunkt 250 S = 18,1682 € pro m<sup>2</sup> gem. § 23 BewG zugrunde gelegt worden. Eine weitere Senkung des Bodenwertes sei aufgrund der Gleichmäßigkeit der Bewertung nicht zulässig.

Im Auftrag der gesetzlichen Erben stellte die steuerliche Vertretung nach Fristverlängerung mit Eingabe vom 29. April 2016 den **Antrag auf Entscheidung** über die Beschwerde **durch das Bundes finanzgericht**.

Der in der Beschwerde gestellte Antrag auf Bewertung mit € 13,04 pro m<sup>2</sup> wurde auf € 10,17 abgeändert.

Ergänzend zur Begründung in der Beschwerde wurde vorgebracht, dass in der Zwischenzeit eine Berufungsvorentscheidung zum Einheitswert zum 1.1.1973 aufgefunden worden sei, aus welcher die damaligen Bewertungsgrundlagen ersichtlich seien. Ersichtlich sei auch, dass das Flächenausmaß unverändert geblieben sei. Die Bewertung sei mit ATS 140 je m<sup>2</sup> (€ 10,17) erfolgt. Damit seien die Wertverhältnisse zum

maßgeblichen Hauptfeststellungszeitpunkt nachgewiesen und die in der Beschwerde angenommenen Wertverhältnisse widerlegt.

Die bereits in der Beschwerde zitierte Anfragebeantwortung des Bundesministers für Finanzen an die Präsidentin des Nationalrates vom Juli 2012 wurde dem Vorlageantrag beigelegt. Diese Anfragebeantwortung enthalte die Aussage, wonach ein bereits früher mit Bescheid festgestellter Wert bei Eigentumsübertragung in Rechtskraft verbleibe. Seit dem 1.1.1973 hätten ausschließlich unentgeltliche Übertragungsvorgänge stattgefunden, die keinesfalls zu einer Änderung der Wertansätze führen dürften. Ein Abgehen von den Werten des Hauptfeststellungszeitpunktes würde den in der Beschwerdevorentscheidung angesprochenen Grundsätzen der Gleichmäßigkeit der Bewertung widersprechen.

Mit Vorlagebericht vom 6. Juli 2016 legte das Finanzamt Linz die Beschwerde dem **Bundes finanz gericht** vor.

Am 27. Oktober 2017 wurde ein **Ortsaugenschein** gemeinsam mit der ebenfalls vor dem Bundesfinanzgericht anhängigen Beschwerde betreffend das Nachbargrundstück Nr. 1, EZ 1000, durchgeführt.

Bei der gemeinsamen **Besichtigung** aller Anwesenden wurde Folgendes festgestellt:  
*Die Grundstücke Nr. 1 und Nr. 2 befinden sich südlich der auf einem Nordhang mit Blick auf die und den . Beide Grundstücke weisen zur Straße hin eine starke Böschung auf. Über diese Böschung führt ein Feldweg zu einer einheitlichen Wiesenfläche, die beide Grundstücke umfasst. An den Rändern (insbesondere der Böschung zur Straße) befinden sich einzelne Büsche bzw. kleinere Bäume. Die Grundgrenze zwischen den beiden Grundstücken verläuft in der Mitte der Wiese, sodass beide Grundstücke als gleichwertig angesehen werden können. Beide Grundstücke haben bei der Straße eine Breite von ca. 25 Metern. Sie erstrecken sich ca. 50 bis 60 Meter bergauf Richtung Süden, wo sie schmaler werden. An der südlichen Grundgrenze haben die Grundstücke jeweils noch eine Breite von ca. 15 Metern.*

*Westlich der beiden Grundstücke befindet sich das Grundstück Nr. mit dem Haus Straße Nr. 57Grundstücke befindet sich das Grundstück Nr. mit dem Haus Straße Nr. 51Haus ist gut ersichtlich, dass für den Bau einer Garage inklusive Zufahrt umfangreiche Erdbewegungen notwendig waren, da die Böschung zur Straße eine ähnliche Struktur aufweist wie bei den beschwerdegegenständlichen Grundstücken. Der Blick in die nähere Umgebung bestätigt die Annahme, dass bei den meisten bebauten Grundstücken bzw. bebaubaren Grundstücken, die sich oberhalb einer Straße befinden, starke Böschungen vorhanden sind. Gegenüber der Straße fällt der Nordhang Richtung A steil ab, sodass für die nördlich der Straße gelegenen Grundstücke mit teilweise in Bau befindlichen Gebäuden aufwendige Grundstückszufahrten notwendig sind.*

Die Finanzamtsvertreterin legte eine Naturaufnahme 1:500 des Ingenieurkonsulenten Dipl.Ing. B vor, worin die vom Finanzamt bei der Bewertung angesetzten Grundstückspreise für die Nachbargrundstücke eingetragen sind. Bei den Grundstücken Nr. 3 und Nr. 5 (westlich der beiden strittigen Grundstücke gelegen) wurde ein Wert von 250 S pro m<sup>2</sup>

eingetragen und beim ca. 1.400 m<sup>2</sup> großen Grundstück Nr. 4 (westlich der beiden strittigen Grundstücke gelegen) ein Wert von 225 S pro m<sup>2</sup>.

Anschließend wurde in einem Café die Sach- und Rechtslage besprochen (**Erörterungsgespräch**) .

Die Vertreterin des Erben nach dem Bf. verwies auf die Beschwerde und den Vorlageantrag sowie auf die vorgelegte Anfragebeantwortung des Bundesministers für Finanzen an die Präsidentin des Nationalrates vom Juli 2012.

Sie bekräftigte ihre bisherige Ansicht, wonach seit dem 1.1.1973 ausschließlich unentgeltliche Übertragungsvorgänge stattgefunden hätten, die zu keiner Änderung der Wertansätze führen dürften. Der in der Berufungsvorentscheidung vom 22.6.1977 angesetzte Wert von ATS 140 je m<sup>2</sup> (€ 10,17) hätte demnach nach wie vor Gültigkeit und die Abgabenbehörde sei nicht berechtigt, von diesem Wert abzuweichen.

EG als Vertreter seiner Ehegattin schloss sich den Ausführungen der Vertreterin des Sohn an und beantragte, dass die beiden Grundstücke gleich bewertet werden mögen.

Am 9.11.2017 übermittelte die Vertreterin des Finanzamtes die beim Ortsaugenschein besprochene und nachfolgend dargestellte **Zonenberechnung**, wie sie bei der Berechnung der Bodenwerte zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1.1.1973 durchgeführt wurde:

800 m<sup>2</sup> mal 250 ATS ergibt 200.000.- ATS

608 m<sup>2</sup> mal 125 ATS ergibt 76.000.- ATS

276.000.- ATS geteilt durch die Fläche von 1.408 m<sup>2</sup> ergibt 196.- ATS pro m<sup>2</sup>.

### **Beweiswürdigung**

Die Beweiswürdigung erfolgte aufgrund der vom Finanzamt vorgelegten Akten, des Vorbringens des Bf. sowie der beim Ortsaugenschein am 27. Oktober 2017 gemachten Feststellungen .

Insbesondere wurde die Tatsache gewürdigt, wonach der Blick in die nähere Umgebung die Annahme bestätigte, dass bei den meisten bebauten Grundstücken bzw. bebaubaren Grundstücken, die sich oberhalb einer Straße befinden, starke Böschungen vorhanden sind und auch für die unterhalb der Straße gelegenen Grundstücke mit teilweise in Bau befindlichen Gebäuden aufwendige Grundstückszufahrten notwendig sind.

Gewürdigt wurde auch die von der Vertreterin des Finanzamtes vorgenommen Zonenberechnung.

### **Rechtslage**

Gemäß § 193 Abs. 1 BAO (Bundesabgabenordnung) i.d.F. des BGBl 1980/151, ist ein Fortschreibungsbescheid zu erlassen, wenn die Voraussetzungen für eine Wert-, Art- oder Zurechnungsfortschreibung nach bewertungsrechtlichen Vorschriften vorliegen, und zwar in den Fällen einer amtswegigen Fortschreibung auf den 1. Jänner des Jahres, an dem die Voraussetzungen für eine Fortschreibung erstmals vorliegen. Dadurch tritt der dem Fortschreibungsbescheid zugrunde liegende Bescheid über den Einheitswert einer wirtschaft-

lichen Einheit (Untereinheit) mit Wirkung ab dem Fortschreibungszeitpunkt insoweit außer Kraft, als der Fortschreibungsbescheid von dem zugrunde liegenden Bescheid in seiner zuletzt maßgeblichen Fassung abweicht.

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

Nach § 23 BewG 1955 sind bei Fortschreibungen und bei Nachfeststellungen der Einheitswerte für Grundbesitz der tatsächliche Zustand des Grundbesitzes vom Fortschreibungszeitpunkt oder vom Nachfeststellungszeitpunkte und die Wertverhältnisse vom Hauptfeststellungszeitpunkt zugrunde zu legen.

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

Ritz führt im Kommentar zur Bundesabgabenordnung (5. Auflage) zu § 193, Tz 1, aus: *„Fortschreibungen dienen der Berücksichtigung von Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse, die seit der letzten Feststellung eingetreten sind (VwGH 25.6.1990, 88/15/0176, 89/15/0001), oder der Fehlerberichtigung (VwGH 25.2.1991, 89/15/0064; 11.7.1995, 91/13/0145; 22.4.1999, 97/15/0169; 25.2.2003, 99/14/0101; 27.6.2013, 2010/15/0213), somit auch der Korrektur unrichtiger Sachverhaltsannahmen und rechtlicher Fehlbeurteilungen.“*

In Tz 8 zu § 193 führt Ritz zur eingeschränkten Anfechtungsmöglichkeit (Teilrechtskraft) aus: *„Nach § 193 Abs. 1 zweiter Satz (i.d.F. BGBl 1980/151) tritt der dem Fortschreibungsbescheid zu Grunde liegende Bescheid über den Einheitswert mit Wirkung ab dem Fortschreibungszeitpunkt insoweit außer Kraft, als der Fortschreibungsbescheid von dem zugrunde liegenden Bescheid in seiner zuletzt maßgeblichen Fassung abweicht. Daraus ergibt sich eine eingeschränkte Anfechtungsmöglichkeit ("Teilrechtskraft") des Fortschreibungsbescheides; so ist z.B. ein Zurechnungsfortschreibungsbescheid nur hinsichtlich der Zurechnung, nicht aber hinsichtlich der Art und des Wertes des Bewertungsgegenstandes anfechtbar (VwGH 18.11.1985, 84/15/0030).“*

Im Kommentar zum Bewertungsgesetz von Twaroch-Wittmann-Frühwald (fortgeführt von Rupp/ Fiala /Binder/ Adametz/ Dunst) wird zu § 21 Abs. 1 Anm. 6 u.a. ausgeführt: *„Der Spruch des Zurechnungsfortschreibungsbescheides erschöpft sich wesensmäßig in einer Änderung der Zurechnung des Bewertungsgegenstandes an einen anderen Eigentümer als nach dem früher maßgeblichen Einheitswertbescheid (VwGH vom 18.11.1985, 84/15/0030). Der Spruch des Bescheides bezieht sich somit auf die (anteilsmäßige) Zurechnung und nicht auf die Höhe des Einheitswertes. Dementsprechend kann nach dem Erkenntnis des VwGH vom 04.04.1963, 958/1960, im Zurechnungsfortschreibungsbescheid nur das Novum, nämlich die Feststellung über die steuerliche Zurechnung, nicht aber die aus dem bisherigen Bescheid übernommene Feststellung über*

den Wert und über die Art des neu zugerechneten Bewertungsgegenstandes, bekämpft werden.

Zu § 21 Abs. 1 wird in Anm. 1 u.a. ausgeführt:

*Eine Zurechnungsfortschreibung ist grundsätzlich nur vorzunehmen, wenn sich die Eigentums (Besitz)verhältnisse bei einer wirtschaftlichen Einheit (Untereinheit) ändern, nicht jedoch, wenn der Umfang einer wirtschaftlichen Einheit (Untereinheit) eine Erweiterung oder Einschränkung erfährt. Letztere Umstände sind durch Wertfortschreibungen, ggf. durch eine Nachfeststellung zu berücksichtigen.*

Der VwGH führt im Erkenntnis vom 25.2.2003, Zl. 99/14/0101, aus:

*„Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt dargetan hat, können Fortschreibungen im Sinn des § 21 BewG auch zur Beseitigung von Unrichtigkeiten, Fehlbeurteilungen, unrichtigen Tatsachen- und Werturteilen vorgenommen werden, allerdings gegenüber früheren rechtskräftigen Feststellungsbescheiden nur auf spätere Stichtage (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 22. April 1999, 97/15/0169). Ein Wertfortschreibungsbescheid kann sohin hinsichtlich des Wertes der wirtschaftlichen Einheit in jeder Weise angefochten werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 31. Oktober 2000, 98/15/0168).*

*Die belangte Behörde ist im angefochtenen Bescheid davon ausgegangen, dass hinsichtlich des Bodenwertes Bindung an frühere Bewertungsstichtage betreffende Einheitswertbescheide gegeben sei, ein Abweichen von diesen Feststellungen sohin nicht zulässig sei. Damit hat sie die Rechtslage verkannt und es infolge dessen unterlassen, eine eigenständige Entscheidung über die Höhe des Bodenwertes zu treffen und diese zu begründen.“*

Der VwGH führt im Erkenntnis vom 18.11.1988, Zl. 84/17/0259 aus:

*„Der Spruch eines Zurechnungsfortschreibungsbescheides erschöpft sich wesensmäßig in einer Änderung der Zurechnung des Bewertungsgegenstandes an einen anderen Eigentümer als nach dem früher maßgeblichen Einheitswertbescheid.“*

## **Erwägungen**

Strittig ist im beschwerdegegenständlichen Fall insbesondere die Frage, ob die Abgabenbehörde berechtigt war, bei Erlassung des angefochtenen Wert- und Zurechnungsfortschreibungsbescheides auch den Bodenwert des Grundstückes zu überprüfen und neu festzustellen. Nach Ansicht des Bf. war das Finanzamt verpflichtet, bei der Berechnung des Einheitswertes denjenigen Bodenwert anzusetzen, welcher zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1.1.1973 festgesetzt worden ist.

Unbestritten ist, dass sich der angefochtene Bescheid nicht auf eine Zurechnungsfortschreibung beschränkt, sondern dass das infolge der Realteilung geänderte Flächenausmaß des zu bewertenden Grundstückes im Wege einer Wertfortschreibung zu berücksichtigen war.



Ändert ein neuer Einheitswertbescheid neben der zuletzt festgestellten Zurechnung (Zurechnungsfortschreibung) auch den Wert der zu bewertenden Einheit (Wertfortschreibung) so ist nicht nur die Zurechnung an den oder die neuen Eigentümer Spruchbestandteil, sondern auch der Wert der zu bewertenden Einheit. Das bedeutet nach der oben dargestellten Rechtslage (s. die angeführten Erkenntnisse des VwGH und die angeführten Kommentarstellen), dass bei einer Wertfortschreibung der Wert der zu bewertenden Einheit neu zu ermitteln ist.

Die Abgabenbehörde ist folglich berechtigt und auch verpflichtet, bei der Neuberechnung des Einheitswertes den Bodenwert zu überprüfen und gegebenenfalls auch einen anderen Bodenwert anzusetzen, als er zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1.1.1973 festgesetzt worden ist.

Das Finanzamt hat im angefochtenen Bescheid einen Bodenwert in Höhe von 18,1682 € (entspricht 250 S) pro m<sup>2</sup> angesetzt. Dieser Wert entspricht dem zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1.1.1973 in der Gegend üblichen Bodenpreis, welcher aus der Kaufpreissammlung abgeleitet wurde.

Der Bf. beantragt nunmehr, den Bodenwert in Höhe von ATS 140 je m<sup>2</sup> (€ 10,17) festzustellen. Er beruft sich dabei auf den angesetzten Bodenwert zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1.1.1973.

Zur Überprüfung der sachlichen Richtigkeit des im angefochtenen Bescheid angesetzten Bodenwertes wurde ein Ortsaugenschein durchgeführt.

Die Ausgangslage für die Überprüfung des Bodenwertes bildete die Berufungsvorentscheidung vom 22.6.1977 betreffend die Feststellung des Einheitswertes zum 1.1.1976. Damals wurde die frühere EZ 009 der KG H geteilt und es entstanden zwei wirtschaftliche Einheiten, die jeweils eine Bauparzelle bildeten. Der Zonenpreis für diese Gegend war zum 1.1.1973 mit 250 S pro m<sup>2</sup> unbestritten. Aufgrund der in der Berufung vorgebrachten Gründe wurde für den Bereich der steil abfallenden Böschung und für den hinteren Bereich des Grundstückes ein niedrigerer Wert angesetzt, sodass sich insgesamt ein durchschnittlicher Bodenwert von 170 S pro m<sup>2</sup> ergab, welcher mit der Berufungsvorentscheidung vom 22.6.1977 rechtskräftig festgestellt wurde.

Bei der Überprüfung im Rahmen des Ortsaugenscheines hat sich herausgestellt, dass bei fast allen bebauten Grundstücken bzw. bebaubaren Grundstücken in der Umgebung starke Böschungen vorhanden sind, welche aufwendige Grundstückszufahrten notwendig machen, egal ob das Grundstück oberhalb oder unterhalb einer Straße liegt.

Das bedeutet, dass im Zonenpreis für diese Gegend zum 1.1.1973 mit 250 S pro m<sup>2</sup> das Vorhandensein einer Böschung bereits im Preis mitberücksichtigt ist. Ersichtlich ist diese Mitberücksichtigung bei den unmittelbaren Nachbargrundstücken Nr. 3 und Nr. 5, bei welchen ein Wert von 250 S pro m<sup>2</sup> angesetzt wurde. Beim Grundstück Nr. 4 (westlich der beiden strittigen Grundstücke gelegen) wurde wegen der Größe von ca. 1.400 m<sup>2</sup> ein Wert von 225 S pro m<sup>2</sup> angesetzt.

Beim Ortsaugenschein hat sich weiters herausgestellt, dass neben dem Abschlag für die GröÙedes Grundstückes (gröÙer als eine zum 1.1.1973 übliche Bauparzelle) auch ein Abschlag für die Form angemessen ist. Festgestellt wurde, dass beide Grundstücke bei der Straße eine Breite von ca. 25 Metern haben und sich ca. 50 bis 60 Meter bergauf Richtung Süden erstrecken, wo sie schmäler werden. Der südliche Teil ist daher für eine Bebauung nur bedingt geeignet.

Das Finanzamt hat daraufhin die nachfolgend dargestellte Zonenberechnung vorgenommen, wie sie bei der Berechnung der Bodenwerte zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1.1.1973 üblicherweise durchgeführt wurde:

800 m<sup>2</sup> mal 250 ATS ergibt 200.000.- ATS

608 m<sup>2</sup> mal 125 ATS ergibt 76.000.- ATS

Diese Zonenberechnung ergibt einen Bodenwert von 196 S pro m<sup>2</sup>.

Das Bundesfinanzgericht hält diesen vom Finanzamt berechneten Bodenwert von 196 S pro m<sup>2</sup> für eine taugliche und angemessene Berechnungsgrundlage, weil er alle im Rahmen der Beweiswürdigung festgestellten Tatsachen und Umstände berücksichtigt.

Der Einheitswert des strittigen Grundstückes 1 berechnet sich daher wie folgt:

1.408 m<sup>2</sup> mal 14,2439 € (entspricht 196 S) ergibt 20.055,4112 €.

Der gemäß § 25 BewG gerundet Einheitswert beträgt 20.000 €.

Aus den angeführten Gründen war der Beschwerde teilweise Folge zu geben und der Einheitswert zum 1. Jänner 2015 in Höhe von 20.000 Euro sowie der der gem. AbgÄG 1982 um 35% erhöhte Einheitswert in Höhe von 27.000 Euro festzusetzen.

### **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.

Das Bundesfinanzgericht ist in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. Erkenntnis vom 25.02.2003, ZI. 99/14/0101) gefolgt. Es handelt sich daher um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung und es war auszuführen, dass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 11. Dezember 2017

