

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache des Herrn BF, ADR, vertreten durch Herrn Rechtsanwalt , gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 18. Jänner 2013, ***-2-***1 betreffend Einheitswert des Grundvermögens (Wertfortschreibung zum 1.1.2011) zu Recht erkannt:
Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Gegenstand des Verfahrens vor dem Finanzamt:

1. Einheitswertbescheid vom 18. Jänner 2013 (= angefochtener Bescheid)

Mit an Herrn BF (dem nunmehrigen Beschwerdeführer, kurz Bf.) adressierten Bescheid vom 18. Jänner 2013 führte das Finanzamt Neunkirchen Wiener Neustadt (kurz Finanzamt) eine Wertfortschreibung iSd § 21 (1) Z. 1 BewG durch und stellte für den unter der Einheitswertaktenzahl ***-2-***1 erfassten Grundbesitz "(Mietwohngrundstück) ADRESSE Gemeinde KG/EZ " den Einheitswert zum 1. Jänner 2011 mit € 17.000,00 und den gemäß AbgabenänderungsG 1982 um 35% erhöhten Einheitswert mit € 22.900,00 fest. Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus:

Berechnung des Einheitswertes siehe Beilage.

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

Die Erhöhung des Einheitswertes um 35 % ist auf Grund des Artikels II des AbgÄG 1982 durchzuführen. Der erhöhte Einheitswert ist die Basis für alle vom Einheitswert abgeleiteten Abgaben und Beiträge.

Die Fortschreibung war erforderlich, weil bauliche Veränderungen vorgenommen wurden bzw. Änderungen in der baulichen Ausführung eingetreten sind.

Die Fortschreibung war erforderlich, weil das Dachgeschoß ausgebaut wurde.

Fortschreibung war erforderlich, weil das (der) Gebäude(-teil) benützungsfertig wurde (§53 Abs.9 BewG).

Die unterstellten Wohnnutzflächen wurden an Hand des Bauplanes der Gemeinde ermittelt.

*Der bisher unter dem Einheitswertaktenzeichen ***-2-***2 bewertete Grund und Boden (1319 m²) war bei der wirtschaftlichen Einheit ADR. mitzubewerten."*

Aus dem Anhang B des Bescheides ergibt sich, dass

*"in dieser wirtschaftlichen Einheit EWAZ ***-2-***1 folgende Grundstücksflächen im angeführten Ausmaß bewertet sind:*

KG/Grundstück Ausmaß 1.319 m²"

Die dem Bescheid angeschlossenen Berechnung des Einheitswertes lautet wie Folgt (Angaben in €):

Bauj. Gt. Beschreibung Kub./Fläche Bauklasse	€/m ³ o.m 2	Zu/Ab. %	AfA%	Restw. %	
2010 DG WEH im DG 83,7 15.23	87,2074	5,0	1,3	100,0 =	7.664,21
1973 EG WEH im KG 50,4 15.23	87,2074	5,0	1,3	100,0 =	4.615,01
1973 EG WEH im EG 81,2 15.23 87	87,2074	5,0	1,3	100,0 =	7.435,30
Gebäudewert					19.714,52
Bodenwert: 1.319 m ² je 2,9069 €	€ 3.834,20				
Bebaute Fläche: 126 m ²					
Wert bis zum 10-fachen d. bebauten Fläche:					3.662,69
davon 25 % Kürzung gemäß § 53 Abs. 2 BewG			-		915,6735
					22.461,5405
davon 25 % Kürzung gemäß § 53 Abs. 7 lit. d BewG			-		5.615,3851
					16.846,1554
Bodenwert der das Zehnfache der bebauten Fläche übersteigenden Fläche					171,5071
					17.017,6625
<i>Einheitswert</i>					17.000,00

<i>Erhöht um 35 % gem AbgÄG 1982</i>				22,900,00
--------------------------------------	--	--	--	-----------

2. Berufung

In der dagegen vom Bf. eingebrachten Berufung wurde die ersatzlose Behebung des Feststellungsbescheides mit folgender Begründung beantragt:

"Am 6. April 2012 wurde ein Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2011 erlassen. Es handelte sich um eine Wertfortschreibung aufgrund der Bauführung, der Einheitswert wurde von € 10.900,00 auf € 14.700,00 erhöht. Gegen diesen Bescheid wurde keine Berufung erhoben, vielmehr wurde in der Berufung gegen den Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2012 vom 25.5.2012 ausdrücklich ausgeführt "diese Erhöhung geht in Ordnung".

Es besteht daher mangels einer Anfechtung rechtskräftiger Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2011 mit einem Einheitswert von € 14.700,00.

Es ist rechtlich nicht möglich, nunmehr, ohne Begründung weshalb, einen Einheitswert mit € 17.000,00 und einen erhöhten Einheitswert mit € 22.900,00 und darauf basierend einen Grundsteuermessbescheid zu erlassen. Es besteht, wie bereits ausgeführt, ein rechtskräftiger Einheitswertbescheid im (erhöhten) Betrag von € 14.700,00."

3. Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 11. Februar 2014 wies das Finanzamt die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung als unbegründet ab. Die Begründung lautet wie Folgt:

*"Die Feststellung erfolgte unter Zugrundelegung der Baupläne der Gemeinde und unter Miteinbeziehung des bisher selbständig bewerteten Grund und Bodens (aus EW-AZ ***-2-***2 gelöscht). Vom Gebäude wurden 3 Geschosse bewertet, im Ausmaß von 81,2 m², 50,4 m² und 83,7 m²."*

4. Vorlageantrag

Im Vorlageantrag betonte der Bf. abermals, dass am 6. April 2012 ein Feststellungsbescheid mit einem erhöhten Einheitswert aufgrund der Bauführung erlassen worden sei und der Einheitswert auf € 14.700,00 erhöht worden sei. Dieser Feststellungsbescheid sei vom Bf. nicht bekämpft worden, er sei daher rechtskräftig.

Es liege daher ein rechtskräftiger, aufgrund der Bauführung erhöhter Einheitswertbescheid in der Höhe von € 14.700,00 rechtskräftig vor. Darauf habe er in seiner Berufung vom 25.6.2012 auch ausdrücklich hingewiesen.

Im bekämpften Feststellungsbescheid vom 18. Jänner 2013 (zum 1. Jänner 2011) werde ausgeführt, dass eine Fortschreibung erforderlich war, weil bauliche Veränderungen vorgenommen worden seien.

Es dürfe nochmals darauf hingewiesen werden, dass die baulichen Veränderungen bereits im rechtskräftigen Feststellungsbescheid vom 6.4.2012 zugrunde gelegt worden seien, seit Erlassung dieses Feststellungsbescheides sei keine weitere Bauführung erfolgt,

der Feststellungsbescheid vom 18. Jänner 2013 (der bekämpfte Bescheid) sei daher rechtsgrundlos ergangen. Es sei über eine Sache abgesprochen worden, die bereits rechtskräftig entschieden sei.

II. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

1. Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht

Mit Vorlagebericht vom 11. Dezember 2014 legte das Finanzamt die Beschwerde gemäß § 265 BAO elektronisch dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Der Vorlagebericht (der in Kopie auch dem Bf. übersandt wurde) hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"Sachverhalt:

Am 6.4.2012 erfolgte die Wertfortschreibung zum 1.1.2011. Dieser Bescheid wurde mit Bescheid vom 2.7.2012 gem. § 299 (1) BAO aufgehoben.

Mit 18.1.2013 wurde eine neuerliche Wertfortschreibung zum 1.1.2011 durchgeführt, weil bauliche Veränderungen (Wohneinheit im Kellergeschoß wurde bisher nicht bewertet) vorgenommen wurden, von denen das FA erst anlässlich der Ermittlungen im Zusammenhang mit der Beschwerde vom 25.06.2012 bezüglich der Eigentumsverhältnisse zum 1.1.2012 Kenntnis erlangte. (Der Bescheid zum 1.1.2012 wurde, dem Begehr folgend, aufgehoben.)

Beweismittel:

Korrespondenz mit Gemeinde, Bauplan, Bescheid gem. § 299 (1) BAO vom 2.7.2012

Stellungnahme:

Laut FA war die Wertfortschreibung wegen baulicher Veränderungen und Hinzufügen des bisher in einem extra Einheitswertakt erfassten Grund und Bodens notwendig.

Der Beschwerdeführer meint, es sei über eine Sache abgesprochen worden, die bereits rechtskräftig entschieden war (Bescheid vom 6.4.2012).

Da der ursprüngliche Bescheid vom 6.4.2012 zum Stichtag 1.1.2011 mit Bescheid vom 3.7.2012 gemäß § 299/1 BAO aufgehoben wurde und somit nicht mehr dem Rechtsbestand angehört, war die angefochtene Bescheiderlassung nach Ansicht des Finanzamtes zulässig."

2. ergänzender Schriftsatz des Bf:

Mit ergänzendem Schriftsatz vom 14. Jänner 2015 gab der Bf. gegenüber dem BFG eine Stellungnahme zum Vorlagebericht des Finanzamtes ab. Aus dieser Beschwerdevorlage, und darauf sei ausdrücklich hinzuweisen, weil er davon bisher nicht in Kenntnis gesetzt wurde, ergebe sich, dass der ursprüngliche Bescheid vom 6.4.2012 zum Stichtag 01.01.2011 mit Bescheid vom 03.07.2012 aufgehoben worden sei.

Eine Verständigung dieser Aufhebung sei ihm niemals zugestellt worden, bzw. nicht zugekommen, sodass dieser bislang nicht in Rechtskraft erwachsen sei.

Selbstverständlich hätte er bei ordnungsgemäßer Zustellung dieses Bescheides ein Rechtsmittel dagegen erhoben, dieser sei jedoch nicht rechtskräftig und gehört daher sehr wohl noch dem Rechtsbestand an.

Diese Nachreicherung sei zulässig, weil er durch die Übersendung einer Kopie dieser Beschwerdevorlage erstmalig von diesem Sachverhalt Kenntnis erlangt habe.

3. Stellungnahme des Finanzamt – Vorlage der Einheitswertakte

Am 19. Jänner 2015 übermittelte das BFG dem Finanzamt eine Kopie des Schriftsatzes des Bf. vom 14. Jänner 2014 und forderte das Finanzamt auf, dazu eine Stellungnahme abzugeben. Falls die Zustellung des Bescheides vom 3. Juli 2012 (Bescheid nach § 299 BAO) mit Zustellnachweis vorgenommen worden sei, so werde um Übermittlung einer Kopie gebeten.

Um überprüfen zu können, ob die Wertfortschreibung zu Recht erfolgte, wurde das Finanzamt überdies um Übersendung der Einheitswertakte EWAZ ***-2-***1 sowie EWAZ ***-2-***2 in Papierform unter Anchluss von Bescheidausdrucken (zB des im Schriftsatz erwähnten Bescheides vom 6. April 2012) gebeten.

Mit Schreiben vom 26. Jänner 2015 übermittelte das Finanzamt die beiden angeforderten Einheitswertakte und teilte mit, dass die Zustellung des Bescheides gemäß § 299 BAO vom 3. Juli 2012 ohne Zustellnachweis erfolgt sei.

4. Weitere Ermittlungen des BFG

Vom Bundesfinanzgericht wurde zunächst noch Beweis erhoben durch Abfragen im Abgabeninformationssystem des Bundes (kurz AIS) betreffend Gebühren und Verkehrsteuern zu den Suchbegriffen " Name-BF " und " Name-Miteigentümerin " und " Name:Miteigentümerin ".

5. Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung samt Stellungnahme des Bf.

Mit Vorhalt vom 10. Juli 2015 teilte die für die Erledigung der gegenständlichen Rechtssache zuständige Richterin des BFG dem Bf. und dem Finanzamt mit, wie sich die Sach- und Rechtslage zum damaligen Zeitpunkt für sie darstellte und aus welchen Erwägungen beabsichtigt wurde, den angefochtenen Wertfortschreibungsbescheid aufzuheben. Dabei wurde beiden Parteien die Gelegenheit eingeräumt innerhalb einer Frist von einem Monat ab Zustellung des Vorhaltes eine Stellungnahme abzugeben.

Die dazu vom Bf. am 11. August eingebauchte Äußerung hat folgenden Inhalt:

"1.

Auf Seite 14 stellt der Vorhalt fest, dass aufgrund des Schreibens des Beschwerdeführers an das Finanzamt vom 14. Mai 2012 mit dem Hinweis auf eine Einantwortung vom 07.04.1997 das Finanzamt offensichtlich davon ausging, dass Frau Name-Miteigentümerin zwischenzeitig nicht mehr eine Herrschaft gleich einem Eigentümer über das auf dem Grundstück errichtete Gebäude mit der Adresse ... ausübt. Im Sinne dieser Ausführungen meint das Bundesfinanzgericht, dass das Finanzamt ein Erlöschen des Baurechtes und

Zusammenfall von Eigentum an Grund und Boden und am Gebäude angenommen habe und ein solcher auch vorliege.

Geht man von dieser - unrichtigen - Annahme des Finanzamtes aus, dann sind die Ausführungen auf Seite 11, wonach keine entschiedene Rechtssache der neuerlichen Entscheidung entgegenstünde, unrichtig. Wenn keine Miteigentümergemeinschaft mehr vorliegt, sondern ein Alleineigentum des Beschwerdeführers, (sowohl an Grund und Boden als auch am Gebäude) dann ist die an den Beschwerdeführer vorgenommene Zustellung vom 06. April 2012 und vom 02.07.2012 rechtmäßig erfolgt, auch wenn die Adressierung an eine Miteigentümergemeinschaft - offensichtlich herrührend aus einem vorhergegangenen Textbaustein - unrichtig ist. Eine bloß unrichtige Adressierung schadet nicht, wenn der Bescheid dem (richtigen) Adressaten tatsächlich zugekommen ist. Die Erledigung vom 06.04.2012 (Feststellungsbescheid zum 01. Jänner 2011) ist dem Beschwerdeführer unstrittig zugekommen und mangels Anfechtung auch in Rechtskraft erwachsen. Der Erlassung eines (neuerlichen) Feststellungsbescheides steht daher sehr wohl die entschiedene Sache entgegen.

2.

Vorstehend wurde die im Vorhalt geäußerte Ansicht (Seite 14) wiedergegeben, dass aufgrund einer Einantwortung vom 07.04.1997 das Finanzamt angenommen hat, dass Frau Name-Miteigentümerin zwischenzeitig nicht mehr eigentümergleich über das auf dem Grundstück errichtete Gebäude verfügen könne.

Diese Ausführung bzw. die Annahme des Finanzamtes ist unrichtig.

Es ist unerfindlich, weshalb aus einer Einantwortung des Beschwerdeführers BF im Rahmen der Verlassenschaft nach NN geschlossen werden kann, dass nunmehr auch das Baurecht von Name-Miteigentümerin erloschen und das Eigentumsrecht am Gebäude auf den Beschwerdeführer und Grundeigentümer übergegangen sei. Frau Name-Miteigentümerin ist am Leben und nach wie vor Hälfteeigentümerin des Gebäudes. Das Superaedifikat ist sohin aufrecht.

Dies ist auch der Grund, weshalb auf Seite 8 ausgeführt wird, dass aus der Aktenlage und den durchgeföhrten Ermittlungen nicht ersichtlich ist, wann und durch welchen Rechtsvorgang es zum Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht hinsichtlich des halben Gebäudes an den Beschwerdeführer gekommen ist. Eben einfach deshalb, weil es einen solchen Rechtsvorgang nicht gibt.

Damit ist aber die beabsichtigte Entscheidung, die vom Alleineigentum des Beschwerdeführers auch am Gebäude ausgeht, neu zu überdenken bzw. in der derzeit vorliegenden Form mit den daraus gezogenen rechtlichen Konsequenzen nicht zutreffend."

Vom Finanzamt wurde keine Stellungnahme zum Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes abgegeben.

III. entscheidungswesentlicher Sachverhalt:

Anlässlich der Hauptfeststellung zum 1. Jänner 1973 reichte Frau TANTE eine Einheitswerterklärung beim Finanzamt Neunkirchen ein, in der sie erklärte, dass das Grundstück ****, ein Ausmaß von 1.319 m² habe, wovon 123 m² bebaut seien. Eigentümer des Grundstückes seien je zur Hälfte Frau TANTE und der Bf., Eigentümer des Bauwerkes seien Frau TANTE und Frau Name-Miteigentümerin. Das Gebäude mit dem Baujahr 1973 habe im Erdgeschoß eine nutzbare Fläche von 57,4 m² und im Obergeschoß von 91,2 m².

Entsprechend dieser Erklärung wurde das oben angeführte Grundstück bei der Hauptfeststellung zum 1. Jänner 1973 unter der Einheitswertaktenzahl EWAZ ***-2-***2 als "unbebautes Grundstück" bewertet und der Einheitswert mit Einheitswertbescheid vom 7. Juni 1974 mit ATS 32.000,00 festgestellt (entspricht € 2.325,53). Die Zurechnung erfolgte jeweils zur Hälfte an Frau TANTE und an den Bf.

Das darauf errichtete Gebäude wurde unter der Einheitswertaktenzahl EWAZ ***-2-***1 als "Gebäude auf fremden Grund und Boden" bewertet und hierfür mit Einheitswertbescheid vom 7. Juni 1974 zum 1. Jänner 1974 (Nachfeststellung) ein Einheitswert im Höhe von S 133.000,00 (€9.665,49) festgestellt. Die Zurechnung erfolgte jeweils zur Hälfte an Frau Name-Miteigentümerin und an den Bf.

Beide Einheitswertbescheide vom 7. Juni 1974 wurde an Frau TANTE adressiert und dieser am 12. Juni 1974 mit Zustellnachweis zugestellt. Auf Grund der mit AbgÄG 2004, BGBl. I 180/2004 ins Bewertungsgesetz eingefügten Bestimmung des § 86 Abs. 12 BewG gelten die beiden Erledigungen des Finanzamtes vom 7. Juni 1974 als an alle Beteiligten rechtswirksam ergangene Bescheide.

Mit Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes vom 7. April 1997 wurde der Nachlaß nach Frau TANTE Herrn NN eingeantwortet. Dieser ist am 11. April 1997 nachverstorben und wurde mit Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes vom 12. Dezember 1997 dessen Nachlass dem Bf. eingeantwortet. Infolgedessen nahm das Finanzamt mit an den Bf. adressierten Feststellungsbescheid vom 16. Juni 1999 zu EWAZ ***-2-***2 eine Zurechnungsfortschreibung vor und rechnete den Grundbesitz "Grundstück *****" ab 1. Jänner 1998 zur Gänze dem Bf. zu. In diesem Bescheid wurde informativ festgehalten, dass für den Steuergegenstand "Unbebautes Grundstück" zuletzt ein Einheitswert iHv S 32.000,00 (entspricht € 2.325,53) und der um 35% erhöhte Einheitswert mit S 43.000,00 (entspricht € 3.124,93) festgestellt wurde.

Weiters erließ das Finanzamt am 28. Juli 1999 zu EWAZ ***-2-***1 einen Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 1999 (Zurechnungsfortschreibung, § 21 (4) BewG) und rechnete den Grundbesitz "Gebäude auf fremden Grund und Boden ADRESSE KG***" je zur Hälfte Frau Name-Miteigentümerin und dem Bf. zu. Dieser Bescheid wurde an die "Gemeinschaft der Miteigentümer des nachstehend angeführten Grundbesitzes z.H. BF." adressiert.

Aus den im Einheitswertakt befindlichen Unterlagen ergibt sich kein Hinweis, dass die Miteigentümergemeinschaft eine vertretungsbefugte Person gegenüber dem Finanzamt namhaft gemacht hat oder dass das Finanzamt eine Vertreterbestellung iSd § 81 Abs. 2 BAO vorgenommen hätte. Der Zurechnungsfortschreibungsbescheid vom 28. Juli 1999 gilt ebenfalls auf Grund der die mit AbgÄG 2004, BGBl. I 180/2004 ins Bewertungsgesetz eingefügten Bestimmung des § 86 Abs. 12 BewG als an alle Beteiligten rechtswirksam ergangener Bescheid.

Mit Schreiben vom 8. Juni 2010 teilte die MarktGemeinde als Baubehörde dem Finanzamt mit, dass am 8. Juni 2010 dem Bf. die Benützungsbewilligung "bestehend aus einer Anhebung des Dachstuhls und zum Ausbau von Zimmern" auf dem Grundstück erteilt wurde.

In der Folge führte das Finanzamt zu EWAZ ***-2-***1 eine Wertfortschreibung durch und stellte mit Feststellungsbescheid vom 6. April 2012 den Einheitswert zum 1. Jänner 2011 für das "Gebäude auf fremden Grund und Boden" mit € 10.900,00 und den gemäß AbgabenänderungsG 1982 um 35% erhöhten Einheitswert mit € 14.700,00 fest, wobei der Einheitswert weiterhin je zur Hälfte dem Bf. und Frau Name:Miteigentümerin zugerechnet wurde. Bei der Berechnung des Einheitswertes ging das Finanzamt von einer bebauten Fläche im Erdgeschoß von 81,2 m² und von 85,7 m² im Dachgeschoß aus. Der an "Bf und Miteigentümer zHd. Bf" adressierte Bescheid enthält den Hinweis, dass mit der Zustellung dieser Bescheidaufstellung die Zustellung an alle Miteigentümer als vollzogen gilt (§ 101 Abs. 3 BAO).

Mit Schreiben vom 14. Mai 2012 wies der Bf. das Finanzamt darauf hin, dass im Feststellungsbescheid unter der Liste der Miteigentümer noch Name-Miteigentümerin mit ½ Anteil angeführt werde. Seit der Einantwortung vom 7. April 1997 stehe die gesamte EZ 55 in seinem Alleineigentum. Dazu wurde ein Grundbuchsauszug angeschlossen.

Am 25. Mai 2012 führte das Finanzamt zu EWAZ ***-2-***1 zum 1. Jänner 2012 eine Wert- und Zurechnungsfortschreibung durch und stellte den Einheitswert nunmehr mit € 13.100,00 und den gemäß AbgabenG 1982 um 35% erhöhten Einheitswert mit € 17.600,00 fest. Die gesamte wirtschaftliche Einheit wurde nunmehr dem Bf. zugerechnet und der Bescheid an den Bf. adressiert. In der Bescheidbegründung wurde ua. ausgeführt, dass die Feststellung erforderlich war, weil Eigentümeridentität hinsichtlich des Gebäudes und des Grund und Bodens vorliegt. Gegen diesen Bescheid brachte der Bf. am 25. Juni 2012 eine Berufung ein, der das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Jänner 2013 Folge gab. In der Berufungsvorentscheidung wurde ausgesprochen, dass der Bescheid vom 25. Mai 2012 aufgehoben wird. Die Begründung lautet "*siehe Bescheid v. 2.7.2012*".

Im Einheitswertakt des Finanzamtes zu EWAZ ***-2-***1 befinden sich weiters noch Ausdrucke von drei weiteren Erledigungen des Finanzamtes:

1. Bescheid vom 2. Juli 2012, adressiert an den Bf., mit dem ausgesprochen wurde, dass der Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2012, Wert- und Zurechnungsfortschreibung (§ 21 (1) Z. 1 u. (4) BewG gemäß § 299 (1) BAO aufgehoben wird.

2. Bescheid vom 3. Juli 2012, adressiert an "Bf und Miteigentümer, zHd Bf", mit dem ausgesprochen wurde, dass der Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2011, Wertfortschreibung (§ 21 (1) Z. 1 BewG, gemäß § 299 (1) BAO aufgehoben wird.

Die Begründung bei beiden Bescheiden lautet:

"Die Aufhebung des Bescheides gemäß § 299 (1) BAO war wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes erforderlich".

3. Feststellungsbescheid vom 25. Juli 2012 (Zurechnungsfortschreibung, § 21 (4) BewG), adressiert an den Bf., mit dem ausgesprochen wurde, dass der Grundbesitz ab 1. Jänner 1998 zur Gänze dem Bf. zugerechnet wird. Die Begründung lautet:

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

Weiters befindet sich im Einheitswertakt zu EWAZ ***-2-***2 ein Feststellungsbescheid (Wertfortschreibung) vom 11. Juli 2012, mit dem der Einheitswert für den Grundbesitz "unbebautes Grundstück" ab 1. Jänner 1998 mit € 0,00 festgestellt wurde. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass der Einheitswert auf den Wert Null fortzuschreiben gewesen sei, weil die wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) weggefallen sei.

Sämtliche Erledigungen des Jahres 2012 wurden vom Finanzamt ohne Zustellnachweis abgefertigt. Da das Finanzamt den Ausführungen des Bf. nicht entgegen getreten ist, wird dem Vorbringen des Bf. gefolgt und bei der rechtlichen Beurteilung davon ausgegangen, dass dem Bf. die mit 3. Juli 2012 datierte Erledigung ("Bescheid gemäß § 299 BAO zum Stichtag 1. Jänner 2011") nie zugekommen ist.

Zum 1. Jänner 2011 war der Bf. zivilrechtlicher Alleineigentümer des Grundstückes samt dem darauf errichtetem Gebäude mit der Adresse ADRESSE .

Wirtschaftlich übte zum Stichtag 1. Jänner 2011 die Mutter des Bf., Frau Name:Miteigentümerin (geboren am) nach wie vor gemeinsam mit dem Bf. eine Herrschaft gleich einer Eigentümerin über das Gebäude aus.

Das im Jahr 1973 fertiggestellte Gebäude befindet sich in einer Hanglage.

Im "Kellergeschoß" (= tw. Erdgeschoß auf Grund der Hanglage) befinden sich neben zwei Kellerräumen eine Wohneinheit aus den 70iger Jahren, welche beim Umbau 2006 nicht verändert wurde, im Ausmaß von 50,40 m².

Im "Erdgeschoss" befindet sich eine Wohneinheit, die beim Umbau leicht umgestaltet wurde, im Ausmaß von 81,25 m².

Beim Umbau wurde das Dach angehoben und im Dachgeschoß weitere Räume ausgebaut, sodass sich seit der Fertigstellung des Umbaus und der Erteilung der

Benützungsbewilligung im Jahr 2010 im sog. "Obergeschoss" eine weitere Wohneinheit im Ausmaß von 91,20 m².

Das Gebäude verfügt über ein Stiegenhaus, von dem aus die drei Wohneinheiten jeweils separat betreten werden können.

Das Finanzamt ging bei der Erlassung des nunmehr angefochtenen Bescheides von einer mittleren Ausführung des Gebäudes aus. Nähere Angaben über die Ausstattung des Gebäudes zum 1. Jänner 2011 sind aus dem Einheitswertakt nicht ersichtlich.

IV. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich großteils auf den Inhalt der beiden Einheitswertakte EWAZ ***-2-***1 und EWAZ ***-2-***2 sowie das damit im Einklang stehende Vorbringen des Bf. in seinen Schriftsätze. Für das Bundesfinanzgericht besteht keine Veranlassung an den Angaben des Bf. in der Äußerung vom 11. August 2015 zu zweifeln und wird daher bei der rechtlichen Beurteilung davon ausgegangen, dass Frau Name-Miteigentümerin ihre wirtschaftliche Verfügungsmacht am halben Gebäude nicht auf den Bf. übertragen hat und dass sie nach wie vor (gemeinsam mit dem Bf.) eigentümergeleich über das auf dem Grundstück errichtete Gebäude verfügen kann.

Den in Vorhalt des BFG vom 10. Juli 2015 enthaltenen Ausführungen, dass nach der Aktenlage der Bf. und Frau Name-Miteigentümerin keinen gemeinsamen Vertreter gegenüber dem Finanzamt namhaft gemacht haben und auch das Finanzamt keine Vertreterbestellung iSd § 81 Abs. 1 BAO (samt Verständigung der Beteiligten) vorgenommen hat, ist weder der Bf. noch das Finanzamt entgegen getreten, weshalb bei der rechtlichen Beurteilung davon ausgegangen wird.

Weiters wurde beiden Parteien vorgehalten, welche als Bescheide intendierten Erledigungen das Finanzamt zu EWAZ ***-2-***1 und EWAZ ***-2-***2 vorgenommen hat. Hinsichtlich der Erledigung vom 3. Juli 2012 (Aufhebung gemäß § 299 BAO der Wertfortschreibung zum Stichtag 1.1.2011) wurde vom Bf. bestritten, dass ihm diese Erledigung zugekommen ist. Da das Finanzamt über keinen Zustellnachweis verfügt wird den Angaben des Bf. gefolgt und bei der rechtlichen Beurteilung davon ausgegangen, dass diese Erledigung dem Bf. nie zugekommen ist. Bei den übrigen Erledigungen liegen jedoch keine Hinweise vor, dass die Erledigungen dem Bf. tatsächlich nicht zugekommen wären und wird daher bei der rechtlichen Beurteilung davon ausgegangen wird, dass die folgende Erledigungen dem Bf. tatsächlich zugekommen sind:

Datum	Bezeichnung/Inhalt	Stichtag	adressiert an
16.06.1999	Zurechnungsfortschreibung für "unbebautes Grundstück" 1/1 an Bf.	1.1.1998	Bf.
28.07.1999	Zurechnungsfortschreibung für "Gebäude auf fremden Grund und Boden" je ½ Bf. und Name-Miteigentümerin	1.1.1999	Bf. und Miteigentümer

06.04.2012	Wertfortschreibung für "Gebäude auf fremden Grund und Boden"	1.1.2011	Bf. und Miteigentümer
25.05.2012	Wert- und Zurechnungsfortschreibung	1.1.2012	Bf.
02.07.2012	"Grund + Gebäude" 1/1 an Bf. aufgehoben mit		
17.01.2013	Bescheid gemäß § 299 BAO und stattgebender BVE		
11.7.2012	Wertfortschreibung auf Null für "unbebautes Grundstück"	1.1.1998	Bf.
25.7.2012	Zurechnungsfortschreibung für "Gebäude auf fremden Grund und Boden" 1/1 Bf.	1.1.1998	Bf.
18.1.2013	Wertfortschreibung "Grund + Gebäude"	1.1.2011	Bf.

V. Rechtslage und Erwägungen

1. Verfahrensrechtliche Beurteilung - entschiedene Sache/Wirksamkeit der Bescheide

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Gemäß § 97 Abs. 1 BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt
a) bei schriftlichen Erledigungen, ..., durch Zustellung.

Gemäß § 186 Abs. 1 und Abs. 2 BAO *sind die Einheitswerte für wirtschaftliche Einheiten oder Untereinheiten im Sinne des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148, gesondert festzustellen, wenn und soweit diese Feststellung für die Geltendmachung von Abgabenansprüchen von Bedeutung ist. Wenn an dem Gegenstand der Feststellung mehrere Personen beteiligt sind, sind die gesonderten Feststellungen einheitlich zu treffen.*

Nach § 191 Abs. 1 lit. a BAO ergeht der Feststellungsbescheid 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.

Gemäß § 191 Abs. 3 lit. a BAO wirken Feststellungsbescheide im Sinne des § 186 BAO gegen alle, die am Gegenstand der Feststellung beteiligt sind.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder an eine Personengemeinschaft gerichtet sind, einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder

Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Gemäß § 81 Abs. 1 BAO sind die abgabenrechtlichen Pflichten einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit von den zur Führung der Gesellschaft bestellten Personen und, wenn solche nicht vorhanden sind, von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu erfüllen. Kommen zur Erfüllung der im Abs. 1 umschriebenen Pflichten mehrere Personen in Betracht, so haben nach Abs. 2 leg.cit. diese hiefür eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten namhaft zu machen. Diese Person gilt solange zur Empfangnahme von Schriftstücken der Abgabenbehörde ermächtigt, als nicht eine andere Person als Zustellungsbevollmächtigter namhaft gemacht wird. Solange und soweit eine Namhaftmachung im Sinn des ersten Satzes nicht erfolgt, kann die Abgabenbehörde eine der Personen als Vertreter mit Wirkung für die Gesamtheit bestellen. Die übrigen Personen, die im Inland Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz haben, sind hievon zu verständigen.

Die im § 101 Abs. 3 BAO vorgesehene Zustellfiktion betrifft schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren ergehen. Die Zustellfiktion setzt die Zustellung der Ausfertigung an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person und den Hinweis auf die Rechtsfolgen (somit auf die Zustellwirkung) in der Erledigung voraus.

Wird ein solcher Feststellungsbescheid nicht an den von der Personenvereinigung (gemäß § 81 Abs. 2 BAO) namhaft Gemachten bzw. von der Abgabenbehörde bescheidmäßig Bestellten zugestellt, so wird der Bescheid überhaupt nicht wirksam, und zwar weder gegen die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) noch gegen irgendeinen Gesellschafter (Mitglieder, auch nicht gegen denjenigen, dem das Schriftstück zugestellt wurde (vgl. Ritz, BAO⁵, § 101 Tz 8 unter Hinweis auf VwGH 20.3.1989, 88/15/0131)).

Damit ein Feststellungsbescheid die ihm nach § 191 Abs. 3 lit. a BAO zukommende Wirkung äußern kann, muss er nach § 97 Abs. 1 BAO auch seinem Adressaten zugestellt sein oder als zugestellt gelten. Das ergibt sich aus der Regelung des § 101 Abs. 3 BAO, die für bestimmte Feststellungsbescheide eine Zustellfiktion normiert (vgl. VwGH 27.8.2002, 99/14/0298). Werden Bescheide an rechtlich nicht mehr existente Gesellschaften gerichtet, wie etwa eine nicht mehr bestehende Gemeinschaft der Miteigentümer, gehen die Bescheide ins Leere (siehe dazu Ritz, Kommentar zur BAO⁵, § 97 Tz 2 unter Hinweis auf VwGH 29.9.1997, 93/17/0042)).

Gemäß § 86 Abs. 12 BewG gelten Schriftstücke, die Form und Inhalt von Feststellungsbescheiden über Einheitswerte für wirtschaftliche Einheiten oder Untereinheiten des Grundbesitzes sowie davon abgeleiteten Bescheiden haben, auch dann als an alle Beteiligten rechtswirksam ergangene Bescheide, wenn sie vor dem 1. Jänner 2005 nicht der nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person, sondern einem der am Gegenstand der Feststellung Beteiligten zugestellt wurden.

Mit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2006 (BGBl. I Nr 99/2006) wurde bei der Bestimmung des § 191 BAO folgender Abs 5 angefügt:

"(5) Werden in einem Schriftstück, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides (§ 188) hat, gemeinschaftliche Einkünfte auch Personen oder Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zugerechnet, die nicht mehr rechtlich existent sind (insbesondere infolge Todes, Beendigung der Gesellschaft, Gesamtrechtsnachfolge) oder die nicht mehr handlungsfähig sind (z. B. infolge Sachwalterbestellung), so steht dies der Wirksamkeit als Feststellungsbescheid nicht entgegen. Ein solcher Bescheid wirkt lediglich gegenüber den übrigen, denen Einkünfte zugerechnet werden."

Diese Bestimmung über die "Teilwirksamkeit" einheitlicher Bescheide gilt nur für die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO), nicht jedoch für Einheitswertbescheide (§ 186 BAO, vgl. dazu Ritz in SWK 2006, S 618).

Im gegenständlichen Fall adressierte das Finanzamt sowohl die Erledigung vom 6. April 2012 (Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2011 - Wertfortschreibung) als auch die Erledigung vom 3. Juli 2012 (Bescheid gemäß § 299 BAO) an die Miteigentünergemeinschaft bestehend aus dem Bf. und Frau Name:Miteigentümerin, z Hd. des Bf.

Da der Bf. und Frau Name:Miteigentümerin keinen gemeinsamen Vertreter gegenüber dem Finanzamt namhaft gemacht haben und auch das Finanzamt keine Vertreterbestellung iSd § 81 Abs. 1 BAO (samt Verständigung der Beteiligten) vorgenommen hat, kommt die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO hier nicht zur Anwendung. Die Fiktion des § 86 Abs. 12 BewG ist hier ebenfalls nicht anwendbar, weil kein Fall einer Zustellung vor dem 1. Jänner 2005 vorliegt. Wie bereits oben unter Hinweis auf Ritz, BAO⁵, § 101 Tz 8; VwGH 20.3.1989, 88/15/0131 ausgeführt kann ein an eine Miteigentünergemeinschaft gerichteter Feststellungsbescheid, der nicht an den von der Personenvereinigung gemäß § 81 Abs. 2 BAO namhaft Gemachten bzw. von der Abgabenbehörde bescheidmäßig Bestellten zugestellt wird, keine Rechtswirkungen entfalten. Ein derartiger "Bescheid" wird überhaupt nicht wirksam, und zwar weder gegenüber der Miteigentünergemeinschaft noch gegen irgendeinen der Mitglieder der Gemeinschaft, auch nicht gegen denjenigen, dem das Schriftstück zugestellt wurde. Somit konnten weder die Erledigung vom 6. April 2012 (Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2011 – Wertfortschreibung) noch die Erledigung vom 3. Juli 2012 (Bescheid gemäß § 299 BAO) Rechtswirkungen entfalten, dh sie wirken weder gegenüber der Miteigentünergemeinschaft noch gegenüber einem der Beteiligten.

Infolgedessen steht der Erlassung des nunmehr angefochtenen Feststellungsbescheides (Wertfortschreibung) zum 1. Jänner 2011, der (nach Durchführung einer Zurechnungsfortschreibung) nur an den Bf. gerichtet wurde und diesem zugestellt wurde, nicht entschiedene Sache entgegen.

2. bewertungsrechtliche Beurteilung - wirtschaftliche Einheit – Voraussetzungen für Wertfortschreibung/Artfortschreibung

Gemäß § 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. Nach § 2 Abs. 2 BewG kommen mehrere Wirtschaftsgüter als wirtschaftliche Einheit nur insoweit in Betracht, als sie demselben Eigentümer gehören.

Nach § 51 Abs. 1 Satz 1 BewG gehört zum Grundvermögen der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile (insbesondere Gebäude) und des Zubehörs.

Gemäß § 51 Abs. 3 BewG gilt als Grundstück auch ein Gebäude, das auf fremden Grund und Boden errichtet ist, selbst wenn es wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens geworden ist.

Nach § 24 Abs. 1 lit. d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet.

Der im Bewertungsrecht gebrauchte Begriff "Bestandteil" ist im Sinne des bürgerlichen Rechts auszulegen (vgl. VwGH 24.6.1991, 90/15/0112). Das festgebaute Haus auf einem Grundstück ist dessen unselbständiger Bestandteil (vgl. VwGH 6.12.1990, 90/16/0155, 0165).

Von einem "Gebäude auf fremden Grund und Boden" kann nur dann gesprochen werden, wenn das Gebäude einem anderen als dem Grundeigentümer zuzurechnen ist (VwGH 17.04.1989, 88/15/0097).

Nach § 21 Abs. 1 Z 1 BewG wird der Einheitswert neu festgestellt, wenn der gemäß § 25 abgerundete Wert, der sich für den Beginn eines Kalenderjahres ergibt, a) ... b) 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), oder 2. wenn die Art des Bewertungsgegenstandes von der zuletzt im Einheitswertbescheid festgestellten Art abweicht (Artfortschreibung).

Fällt eine wirtschaftliche Einheit oder Untereinheit, für die ein Einheitswert bereits festgestellt ist, weg, so ist der Einheitswert gemäß § 21 Abs. 3 BewG auf den Wert Null fortzuschreiben.

Fortschreibungszeitpunkt ist gemäß § 21 Abs. 4 BewG der Beginn des Kalenderjahres, das auf die Änderung folgt.

Gemäß § 23 BewG 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.

Fortschreibungen iSd § 21 BewG können auch zur Beseitigung von Unrichtigkeiten, Fehlbeurteilungen, unzutreffenden Tatsachen- und Werturteilen vorgenommen werden,

allerdings gegenüber früheren rechtskräftigen Feststellungsbescheiden nur auf spätere Stichtage (vgl. VwGH 25.1.1988, 86/15/0141; VwGH 22.4.1999, 97/15/0169).

Bei Vereinigung einer unbebauten Fläche mit einer beim Erwerber bereits vorhanden gewesenen wirtschaftlichen Einheit ist für die letztere bei Überschreitung der Wertgrenzen des § 21 Abs. 1 Z. 1 BewG eine Wertfortschreibung vorzunehmen (vgl. VwGH 17.2.1992, 90/15/0169).

Die Fortschreibung setzt voraus, dass die wirtschaftliche Einheit iSd § 2 BewG, auf die sich der Bescheid bezieht, ungeachtet der Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse weiterhin besteht und dass ein diese wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) betreffender Einheitswertbescheid bereits erlassen worden ist (vgl. VwGH 29.9.2011, 2008/16/0149).

§ 193 Abs. 1 BAO bestimmt, dass ein Fortschreibungsbescheid zu erlassen ist, wenn nach bewertungsrechtlichen Vorschriften die Voraussetzungen für eine Wert-, Art- oder Zurechnungsfortschreibung vorliegen.

Eine Artfortschreibung setzt eine Änderung der Art oder der Grundstückshauptgruppe des Bewertungsgegenstandes voraus (VwGH 5.10.1987, 87/15/0016); sie kann auch lediglich zur Fehlerberichtigung erfolgen (VwGH 25.2.1983, 81/17/0040).

§ 18 BewG unterscheidet vier Vermögensarten (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen, Betriebsvermögen und sonstiges Vermögen).

§ 53 BewG unterscheidet beim Grundvermögen zwei Arten (unbebaute Grundstücke und bebaute Grundstücke). Die bebauten Grundstücke werden nach § 54 BewG in Grundstückshauptgruppen eingeteilt (Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke, Einfamilienhäuser und sonstige bebaute Grundstücke).

Nach § 53 Abs 9 letzter Satz BewG liegt eine Artänderung auch vor, wenn bei einem Grundstück im Zustand der Bebauung die Bebauung abgeschlossen ist. Artänderungen liegen weiters vor, wenn ein Grundstück oder ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb zum Betriebsgrundstück (bzw umgekehrt) wird (zB Ritz, ÖStZ 1983, 290).

Artfortschreibungen sind ungeachtet der Wertgrenzen des § 21 Abs 2 BewG vorzunehmen.

Auch ein Wechsel der Unterart bzw. der Grundstückshauptgruppen innerhalb einer Vermögensart wird als Abweichen der Art des Bewertungsgegenstandes angesehen (vgl. VwGH 1.10.1970, 781/70).

Die Bebauung eines Grundstückes stellt gemäß § 21 Abs. 1 Z 2 iVm den §§ 51 und 53 Abs. 1 BewG einen Grund für eine Artfortschreibung dar (vgl. VwGH 18.6.2002, 2001/16/0610).

Ein Grundstück wird erst durch die Errichtung eines Gebäudes, und zwar mit Rücksicht auf die Bestimmung des § 51 Abs. 3 erst durch die Errichtung eines dem Eigentümer des Grund und Bodens gehörenden Gebäudes zum bebauten Grundstück. Grundstücke, auf denen fremde Gebäude errichtet werden, bleiben, selbst wenn mit der Bebauung schon

begonnen wurde, unbebaute Grundstücke, weil Gebäude auf fremdem Grund und Boden gemäß § 51 Abs. 3 in Verbindung mit § 2 Abs. 2 als besondere wirtschaftliche Einheiten zu betrachten sind (vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum BewG, S 278).

Eine Artfortschreibung erfolgt gemäß § 21 Abs. 1 Z 2 BewG 1955, wenn die Art des Bewertungsgegenstandes von der zuletzt im Einheitswertbescheid festgestellten Art abweicht (VwGH 5.10.1987, 87/15/0016). Eine Artfortschreibung kann ebenso wie eine Wertfortschreibung nicht nur bei Änderung tatsächlicher Verhältnisse, sondern auch zur Fehlerberichtigung erfolgen.

Der dem Fortschreibungsbescheid zugrunde liegende Bescheid über den Einheitswert einer wirtschaftlichen Einheit (Untereinheit) tritt 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 kann ein Wertfortschreibungsbescheid nicht hinsichtlich der Art des Bewertungsgegenstandes angefochten werden (VwGH 31.10.2000, 98/15/0168).

Im Zuge einer Artfortschreibung darf unabhängig von der neuen Art auch ein neuer Wert festgestellt werden (vgl. Ritz, Die Wert-, Art- und Zurechnungsfortschreibung 1983). Eine Artfortschreibung wird in der Regel auch die Änderung des Wertes bewirken, muss aber nicht. Es handelt sich dabei aber nicht um eine Wertfortschreibung im technischen Sinne des §21 Abs.1 Z1 BewG sondern vielmehr um eine - der Artfortschreibung immanenten - Wertänderung im Zusammenhang mit der Änderung der Art des Bewertungsgegenstandes. Die Berücksichtigung von Wertabweichungen erfolgt daher im Zusammenhang mit Artfortschreibungen ohne Rücksicht auf die Wertgrenzen.

Wird eine verkaufte Fläche mit einer bereits bestehenden wirtschaftlichen Einheit des Erwerbers vereinigt (besteht also die verkauft Fläche nicht selbstständig als wirtschaftliche Einheit weiter, womit es an der Voraussetzung für die Erlassung eines die Zurechnung ändernden Fortschreibungsbescheides mangelt, ist für die beim Erwerber bereits vorhanden gewesene wirtschaftliche Einheit einschließlich der erworbenen Fläche (bei Überschreitung der Wertgrenzen des § 21 Abs 1 Z 1 BewG) eine Wertfortschreibung vorzunehmen (Gürsing-Stenger, Bewertungsgesetz Kommentar, § 23 Anmerkung 13; Rössler/Troll, Bewertungsgesetz Kommentar 15, § 23 Anmerkung 14); zugleich ist der Einheitswert der verkauften Fläche auf den Wert Null fortzuschreiben. Bleibt hingegen beim Verkäufer eine um die verkauft Fläche verminderte wirtschaftliche Einheit bestehen, ist deren Wert bei Überschreitung der Wertgrenzen (§ 21 Abs 1 Z 1 BewG) ebenfalls fortzuschreiben (vgl. VwGH 17.02.1992, 90/15/0169).

Wenn aber eine Änderung der Art oder der Grundstückshauptgruppe des Bewertungsgegenstandes (unrichtigerweise) mittels Wertfortschreibung vorgenommen wurde, begrenzt sich die Änderungsbefugnis der Rechtsmittelbehörde durch den Spruch des angefochtenen (Wertfortschreibungs-) Bescheides. Logische Konsequenz eines

lediglich den Wertschwankungen Rechnung tragenden Bescheides, mit dem aber die Vermögensart (Grundstückshauptgruppe) geändert worden ist, ist dessen ersatzlose Aufhebung (VwGH 31.10.2000, 98/15/0168).

In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide von Bedeutung sind, werden nach § 192 BAO diesen Bescheiden zugrunde gelegt auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist. Diese Bindungswirkung setzt die wirksame Zustellung (Bekanntgabe) des betreffenden Grundlagenbescheides an denjenigen, für den die Bindung bestehen soll, voraus (vgl. Ritz⁵, Tz 1 zu § 192 BAO unter Hinweis auf VwGH 17.10.1984, 83/13/0168; 6.4.1995, 93/15/0088).

Aus der dargestellten Rechtslage und Judikatur folgt für den vorliegenden Fall

Unbestritten ist, dass der Bf. zum Stichtag 1. Jänner 2011 zivilrechtlicher Alleineigentümer des Grundstückes war.

Mit rechtskräftigem Bescheid vom 16. Juni 1999 führte das Finanzamt eine Zurechnungsfortschreibung durch und wird seit 1. Jänner 1998 das Grundstück auch wirtschaftlich alleine dem Bf. zugerechnet. Für die wirtschaftliche Einheit "unbebautes Grundstück" liegt weiters der zum Stichtag 1.1998 erlassene Feststellungsbescheid vom 11. Juli 2012 vor, mit dem der Einheitswert auf Null fortgeschrieben wurde. Beide Bescheide (sowohl der Zurechnungsfortschreibungsbescheid als auch der Wertfortschreibungsbescheid) gehören dem Rechtsbestand an und entfalten daher nach wie vor eine Bindungswirkung.

Auch wenn ausgehend von den Angaben des Bf. in der gegenüber dem BFG abgegebenen Äußerung vom 11. August 2015 zum im gegenständlichen Verfahren maßgeblichen Stichtag 1. Jänner 2011 nach wie vor der Bf. und Frau Name-Miteigentümerin jeweils zur Hälfte wirtschaftliche Eigentümer des auf dem Grundstück errichteten Gebäudes mit der Adresse ADRESSE waren, ist für das vorliegende Verfahren von Relevanz, dass mit dem ebenfalls in Rechtskraft erwachsenen Zurechnungsfortschreibungsbescheid vom 25. Juli 2012 die wirtschaftliche Einheit "Gebäude auf fremden Grund und Boden" zur Gänze dem Bf. zugerechnet wurde. Dieser Feststellungsbescheid entfaltet ebenfalls eine Bindungswirkung. Auf Grund der eingeschränkten Anfechtungsmöglichkeit eines Fortschreibungsbescheides (vgl. Ritz⁵, Tz 8 zu 193 BAO) kann ein Wertfortschreibungsbescheid – wie er hier Gegenstand des Verfahrens ist - nicht hinsichtlich der Zurechnung der wirtschaftlichen Einheit angefochten werden.

Wie bereits oben ausgeführt, kann von einem "Gebäude auf fremden Grund und Boden" nur dann gesprochen werden, wenn das Gebäude einem anderen als dem Grundeigentümer zuzurechnen ist (vgl. VwGH 17.04.1989, 88/15/0097). Durch die rechtskräftige Zurechnung sowohl des Grundstückes als auch des darauf errichteten Gebäudes an den Bf. hatte das Finanzamt davon auszugehen, dass nicht mehr zwei wirtschaftliche Einheiten ("unbebautes Grundstück" und "Gebäude auf fremden Grund

und Boden") vorliegen und dass infolge des Grundsatzes "superficies solo cedit" keine gesonderte Feststellung des Einheitswertes für das Gebäude (mehr) zu erfolgen hat, sondern dass der Einheitswert für das Grundstück und das darauf errichtete Gebäude in einem einheitlichen Feststellungsbescheid zu erfassen ist.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes fällt in so einem Fall allerdings die wirtschaftliche Einheit "Gebäude auf fremden Grund und Boden" (hier vom Finanzamt erfasst unter EWAZ ***-2-***1) und nicht die wirtschaftliche Einheit "unbebautes Grundstück" (hier Grundstück , vom Finanzamt erfasst unter EWAZ ***-2-***2) weg. Das Zuwachsen des (wirtschaftlichen) Eigentums am Gebäude an den (zivilrechtlichen) Grundeigentümer würde nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes bei der wirtschaftlichen Einheit "Grundstück " eine Artfortschreibung (wegen der Änderung der ART von "unbebautem Grundstück" auf "bebautes Grundstück") erfordern und wäre die wirtschaftliche Einheit "Gebäude auf fremden Grund" nach § 21 Abs. 3 BewG auf den Wert Null fortzuschreiben.

Ausgehend von den vom Finanzamt vorgenommenen Zurechnungsfortschreibungszeitpunkten mit Stichtag 1. Jänner 1999, wäre die Artfortschreibung entsprechend dem baulichen Zustand des Gebäudes zum Stichtag 1. Jänner 1999 vorzunehmen.

Erst nach Durchführung einer Artfortschreibung wäre zu überprüfen, ob durch die 2006 bis 2010 erfolgten Umbaumaßnahmen derartige Änderungen beim Wert der wirtschaftlichen Einheit (Grundstück samt Gebäude) eingetreten sind, dass die Grenzen für eine Wertfortschreibung überschritten werden und allenfalls zum Stichtag 1. Jänner 2011 eine Wertfortschreibung durchzuführen.

Nach § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO [Formalentscheidungen] immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Das Verwaltungsgericht kann seine Entscheidung originär neu gestalten, das Ergebnis seiner Entscheidung kann von dem des erstinstanzlichen Bescheides abweichen (vgl. dazu VwGH 23.11.2004, 2001/15/0143). Die Abänderungsbefugnis ist jedoch durch die Sache beschränkt; "Sache" ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. Ritz, BAO-Kommentar⁵, § 279 BAO, Tz 38 f.).

Wenn aber eine Änderung der Art oder der Grundstückshauptgruppe des Bewertungsgegenstandes (unrichtigerweise) mittels Wertfortschreibung vorgenommen wurde, begrenzt sich die Änderungsbefugnis der Rechtsmittelinstanz durch den Spruch des angefochtenen (Wertfortschreibungs-) Bescheides. Logische Konsequenz eines lediglich den Wertschwankungen Rechnung tragenden Bescheides, mit dem aber die Vermögensart (Grundstückshauptgruppe) geändert worden ist, ist dessen ersatzlose

Aufhebung (vgl. UFS 14.06.2007, RV/0171-K/03 unter Hinweis auf die eingeschränkte Anfechtungsmöglichkeit von Wertfortschreibungsbescheiden, VwGH 31.10.2000, 98/15/0168).

Eine Abänderung des angefochtenen Wertfortschreibungsbescheides in der Weise, dass vom BFG erstmalig eine Artfortschreibung durchgeführt wird, kommt somit nicht in Betracht und ist der Wertfortschreibungsbescheid daher wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben.

Bemerkt wird, dass auch bei einer Außerachtlassung der Bindungswirkung der Zurechnungsforschreibungsbescheide eine Abänderung des Wertfortschreibungsbescheides in dem Sinn, dass er anstatt nur an den Bf. an die Miteigentümergemeinschaft bestehend aus dem Bf. und Frau Name-Miteigentümerin gerichtet wird, nicht in Betracht kommt, weil im Beschwerdeverfahren die Parteien nicht ausgetauscht werden dürfen. Die Erlassung eines Bescheides an eine Person, die nicht bereits von einer Behörde erster Instanz herangezogen wurde, würde zu einer Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der Rechtsmittelbehörde führen, weil dadurch der Instanzenzug rechtswidrig verkürzt werden würde (vgl. VwGH 27.1.2005, 2004/16/0140). Überdies würde die Wirksamkeit eines derartigen Feststellungsbescheides wiederum – siehe dazu die obigen Ausführungen – eine Vertreterbestellung nach § 81 Abs. 2 BAO voraussetzen.

Der angefochtene Wertfortschreibungsbescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben.

Für das weitere Verfahren wird nochmals darauf hingewiesen, dass Fortschreibungen iSd § 21 BewG (dh. Wert-, Art- und Zurechnungsforschreibungen) auch zur Beseitigung von Unrichtigkeiten, Fehlbeurteilungen, unzutreffenden Tatsachen- und Werturteilen vorgenommen werden können, allerdings gegenüber früheren rechtskräftigen Feststellungsbescheiden nur auf spätere Stichtage (vgl. VwGH 25.1.1988, 86/15/0141; VwGH 22.4.1999, 97/15/0169).

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass ein in einem Feststellungsverfahren an eine Personengemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichteter Bescheid zu seiner Wirksamkeit eine gesetzmäßige Zustellung iSd § 101 Abs. 3 BAO an den Vertreter iSd § 81 Abs. 2 BAO erfordert (vgl. ua. VwGH 20.3.1989, 88/15/0131). Ebenso ist durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes geklärt, dass eine Änderung der

Vermögensart (Grundstückshauptgruppen) eine Artfortschreibung erfordert und dass im Rechtsmittelverfahren nicht anstatt einer Wertfortschreibung (erstmals) eine Artfortschreibung durchgeführt werden kann (vgl. VwGH 31.10.2000, 98/15/0168).

Wien, am 31. August 2015