



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW., gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 16. August 2001 betreffend Feststellung des Einheitswertes zum 1. Jänner 2001 (Wertfortschreibung gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 BewG 1955) entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

Für den gegenständlichen Grundbesitz wird der Einheitswert zum 1. Jänner 2001 mit Euro 17.586,83 (das entspricht ÖS 242.000,00) und der gemäß AbgabenänderungsG 1982 um 35 % erhöhte Einheitswert mit Euro 23.691,34 (das entspricht ÖS 326.000,00) festgestellt.

Im übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit dem angefochtenen Feststellungsbescheid vom 16. August 2001, Wertfortschreibung gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 Bewertungsgesetz 1955 (BewG), wurde der Einheitswert für den gegenständlichen Grundbesitz (Mietwohngrundstück) zum 1. Jänner 2001 mit S 385.000,-, erhöht S 519.000,- festgestellt. Fristgerecht wurde Berufung eingebracht. Vorgebracht wurde, die "höhere Wertfortschreibung" resultiere einzig aus dem zum Zwecke der Berechnung des Einheitswertes höher angesetzten Durchschnittspreis. In der Bescheidbegründung sei jedoch angeführt, dass die Wertverhältnisse zum 1. 1. 1973 maßgeblich seien. Zu eben diesem Zeitpunkt sei ein Einheitswert von S 188.000,- nach dem Bewertungsgesetz ermittelt worden. Seit der Hauptfeststellung hätten sich keine wesentlichen Änderungen am Gebäudebestand ergeben, insbesondere seien keine Zubauten oder Erweiterungen erfolgt. Auch im Besitzstand

hätte sich keine Änderung ergeben. Die vorgenommene Erhöhung des Einheitswertes um 48,8 % sei somit nicht gerechtfertigt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Oktober 2001 wurde der Berufung teilweise statt gegeben und der Einheitswert mit S 382.000,-, erhöht S 515.000,- festgestellt. Auf Grund der Angaben des Berufungswerbers (Bw.) wurde das Gebäude der Bauklasse 15.23/15.24 (mittlere bis gute Ausführung) gemäß Anlage zu § 53a BewG zugeordnet und der Durchschnittspreis pro m² nutzbare Fläche mit S 1.380,- festgesetzt.

Für die teilweise vorhandene Zentralheizung wurde ein Zuschlag von 3 % hinzugerechnet. Gemäß § 53 Abs. 7 lit. d BewG wurde eine Kürzung in Höhe von 25 % vorgenommen.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wird eingewendet, das Gebäude sei bestenfalls der Bauklasse 15.23 (mittlere Ausführung) des § 53 a BewG zuzuordnen, weshalb sich ein Bewertungsansatz von höchstens S 1.200,-/m² ergeben würde. Der Zuschlag für "teilweise vorhandene Zentralheizung" sei schon deshalb nicht gerechtfertigt, da diese nicht als Teil des Grundstückes zu betrachten sei. Tatsächlich handle es sich um wohnungseigene Gasetagenheizungen in einzelnen Bestandsobjekten.

Die Kürzung gemäß § 53 Abs. 7 habe nach lit. a zu erfolgen, da die Wohnungen des Gebäudes auch im Hinblick auf die Mietzinsbildung den mietrechtlichen Beschränkungen unterliegen würden. Bei Berücksichtigung der Gegebenheiten sei eine Kürzung von zumindest 50 % anzusetzen.

Mit 1. Jänner 2003 ist die Zuständigkeit zur Entscheidung über die Berufung auf den unabhängigen Finanzsenat übergegangen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 53 Abs. 1 BewG ist bei der Bewertung von bebauten Grundstücken (Grundstücke, deren Bebauung abgeschlossen ist und Grundstücke, die sich zum Feststellungszeitpunkt im Zustand der Bebauung befinden), vom Bodenwert (Abs. 2) und vom Gebäudewert (Abs. 3 bis 6) auszugehen.

Gemäß § 53 Abs. 5 leg. cit. ist bei Mietwohngrundstücken und bei gemischtgenutzten Grundstücken der Gebäudewert aus dem Neuherstellungswert abzuleiten, der sich je nach der Bauweise und Ausstattung der Gebäude oder der Gebäudeteile bei Unterstellung von Durchschnittspreisen je Quadratmeter der nutzbaren Fläche der Gebäude oder der Gebäudeteile ergibt.

Die Ermittlung des Neuherstellungswertes gemäß § 53 Abs. 6 BewG erfolgt in der Weise, dass je nach Bauweise und Ausstattung der Gebäude oder Gebäudeteile Durchschnittspreise je m² unterstellt werden. Die Durchschnittspreise sind in der Anlage zu § 53 a BewG gesetzlich

festgelegt. Dabei ist jedes Gebäude und jeder Gebäudeteil in eine der dort vorgesehenen Bauklassen einzureihen.

Gemäß Punkt 16. der Anlage ist es möglich, wenn eine eindeutige Einstufung in die Bauklassen unter Punkt 15. nicht möglich ist, einen entsprechenden Zwischenwert anzusetzen.

Dem Bw. wurde vom Finanzamt ein Formular "BG 30" zugesendet, welches dieser ausgefüllt retourniert hat. Demnach bewegt sich das Gebäude in der Bandbreite von sehr einfacher bis guter Ausführung. Das Finanzamt setzte nach Punkt "15. Mietwohngrundstücke und gemischtgenutzte Grundstücke" der Anlage eine Einstufung von 15.23 bis 15.24 für mittlere bis gute Ausführung und einen Quadratmeterpreis von 1.400,-S inklusive gemäß Punkt 18.3 der Anlage vorgesehenen Zuschlag von 6 % für als Teil des Grundstückes zu betrachtende Zentralheizungen fest.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Einstufung zwischen den Bauklassen 15.23 (mittlere Ausführung) bis 15.24 (gute Ausführung) bestätigt, der Zuschlag für als Teil des Grundstückes zu betrachtende Zentralheizungen gemäß Punkt 18.3 der Anlage jedoch auf 3 % reduziert, wodurch sich ein m2-Preis von S 1.380,- ergibt.

Auch bei Mietwohngrundstücken und bei gemischtgenutzten Grundstücken ist wegen des Wortlautes "Gebäude oder Gebäudeteile" die Möglichkeit gegeben, einzelne Gebäudeteile, die hinsichtlich ihrer Bauweise und Ausstattung von den übrigen Gebäudeteilen abweichen, unter Anwendung verschiedener Durchschnittspreise je Quadratmeter zu bewerten. Dies kann z. B. erforderlich sein, wenn sich in einem Gebäude Geschäftslokale befinden, die wesentlich besser ausgestattet sind als die übrigen Gebäudeteile. Auch in die nutzbare Fläche einzubeziehende Nebentrakte oder freistehende Nebengebäude, die wesentlich anders ausgestattet sind, werden gelegentlich mit anderen Durchschnittspreisen als das zugehörige Hauptgebäude zu bewerten sein (vgl. Twaroch-Wittmann-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz zu § 53).

Eine weitere Unterteilung ist im Bewertungsgesetz nicht vorgesehen. Ein Gebäude ist grundsätzlich als Ganzes zu betrachten und das Erscheinungsbild hinsichtlich der Ausstattungsmerkmale als Ganzes der Bewertung zu unterziehen.

Die "Merkmale für die Beurteilung der baulichen Ausführung eines Gebäudes oder Gebäudeteiles" ergeben ein Gesamtbild des Gebäudes, welches in die Einreihung in eine bestimmte Bauklasse mündet. Ist innerhalb der Bauklassen eine eindeutige Einstufung nicht möglich, so ist ein entsprechender Zwischenwert anzusetzen (Punkt 16. der Anlage).

Nach Berücksichtigung der Ausstattungsmerkmale, welche in den Bauklassen 15.21 bis 15.24 gelegen sind, erscheint eine Einstufung nach dem Gesamtbild in die Bauklasse 15.23 und der Ansatz eines m²-Preises von S 1.200,-, wie dies der Bw. beantragt, angemessen.

Hinsichtlich des Zuschlages für als Teil des Grundstückes zu betrachtende Zentralheizungen ist zu sagen, dass nach den Erläuterungen zur Bewertungsgesetznovelle 1972 die Verallgemeinerung der Gebäudetypen erforderlich macht, besondere Merkmale wie zB Personenaufzüge, Zentralheizung oder Hochbauten durch Zuschläge zu erfassen (vgl. Twaroch-Wittmann-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz zu § 53).

Gemäß Punkt 18.3 der Anlage zu § 53 a BewG sind die Durchschnittspreise bei als Teil des Grundstückes zu betrachtenden Zentralheizungen um 3 bis 6 v H zu erhöhen. Wann eine Zentralheizung als Teil des Grundstückes zu betrachten ist, ist im Gesetz nicht näher geregelt.

Gemäß § 51 Abs. 1 1. Satz BewG gehört zum Grundvermögen der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile (insbesondere Gebäude) und des Zubehörs. Zur Begriffsauslegung der Bestandteile und des Zubehörs ist implizit das bürgerliche Recht heranzuziehen (zu dieser Systematik vgl. auch § 11 BewG).

Wohl ist zB der Begriff "Bestandteil" im ABGB nicht ausdrücklich geregelt oder auch nur erwähnt, aber in Rechtslehre und Rechtsprechung fest umrissen. Als Bestandteil bezeichnet man die Teile einer zusammengesetzten Sache. Ist die Verbindung von Teilen mit der Hauptsache so eng, dass sie von dieser tatsächlich nicht oder nur durch eine unwirtschaftliche Vorgangsweise abgesondert werden könnten, spricht man von unselbständigen Bestandteilen, die sonderrechtsunfähig sind. Lassen sich die Bestandteile hingegen tatsächlich und wirtschaftlich von der Restsache trennen, nennt man sie selbständige Bestandteile, die sonderrechtsfähig sind, also nicht notwendig das sachenrechtliche Schicksal der Hauptsache teilen müssen (vgl. dazu die umfangreiche Judikatur des OGH).

Koziol-Welser, Kommentar zum bürgerlichen Recht, unterscheidet innerhalb der "Sachverbindungen" die "Zusammengesetzten Sachen" und das "Zubehör". Unter den "Zusammengesetzten Sachen" wird wiederum zwischen "Unselbständigen Bestandteilen" und "Selbständigen Bestandteilen" differenziert.

Ist die Verbindung des Teiles mit der Hauptsache so eng, dass er von dieser tatsächlich nicht oder nur durch eine unwirtschaftliche Vorgangsweise abgesondert werden könnte, so ist der Bestandteil unselbständig. Die Abtrennung ist regelmäßig dann unwirtschaftlich, wenn Teil und Restsache zusammen wesentlich weniger wert sind als die ungeteilte Sache. Gebäude sind schon dann unselbständige Bestandteile, wenn sie mit dem Grundstück fest verbunden sind und sie der Erbauer dort belassen will (vgl. § 297 ABGB); Untrennbarkeit ist nicht erforderlich. Die unselbständigen Bestandteile folgen stets dem sachenrechtlichen Schicksal

der Hauptsache; sie sind sonderrechtsunfähig. Daher kann das Eigentum an der Hauptsache und am unselbständigen Bestandteil nicht verschiedenen Personen zustehen.

Die selbständigen Bestandteile können tatsächlich und wirtschaftlich von der Restsache getrennt werden. Sie sind, selbst wenn sie noch mit der Hauptsache verbunden sind, sonderrechtsfähig; das heißt, sie teilen nicht notwendig das sachenrechtliche Schicksal der Hauptsache.

Zubehör ist eine Nebensache, die zwar nicht Teil der Hauptsache, aber dieser zugeordnet ist und ihrem Gebrauch dient.

Im Einzelfall kann die Abgrenzung zum selbständigen Bestandteil schwierig sein. Dies ist aber weiter nicht problematisch, weil es für die rechtliche Lage nicht entscheidend ist, ob selbständiger Bestandteil oder Zubehör vorliegt: Beide sind sonderrechtsfähig, folgen aber im Zweifel dem rechtlichen Schicksal der Hauptsache. So sind sowohl die Bestandteile einer unbeweglichen Sache als auch deren Zubehör unbeweglich. Sie gelten im Zweifel als mit der Hauptsache veräußert (§ 1047 ABGB) und verpfändet (§ 457 ABGB). Der Eigentümer kann sie durch Aufhebung der Widmung zu selbständigen Sachen machen.

Unselbständige Bestandteile, die nicht ohne Verletzung (Änderung) der Substanz abgesondert werden können, teilen sachenrechtlich notwendig das Schicksal der Hauptsache, während selbständige Bestandteile sonderrechtsfähig bleiben (OGH 26. 3. 1992, 8Ob550/92; 9Ob133/03d).

Die im Gebäude verlegten Zentralheizungsrohre, sowie die befestigten Heizkörper teilen jedenfalls als unselbständiger Bestandteil das Schicksal der Hauptsache, da eine so enge Verbindung mit dem Haus entstanden ist, dass diese jedenfalls nur durch eine unwirtschaftliche Vorgangsweise abgesondert werden könnten.

Hinsichtlich der Gasthermen in den Wohnungen ist zu sagen, dass diese, selbst wenn man sie nicht als Bestandteil betrachtet, dazu dienen, die Beheizung der einzelnen Wohnungen zu ermöglichen. Der Eigentümer der Therme hat diese (als Nebensache) dem fortdauernden Gebrauch der Hauptsache (Beheizung der Wohnungen) gewidmet, womit sie deren rechtliches Schicksal teilt und als Teil des Grundstückes zu betrachten ist.

Wie bereits ausgeführt besteht der Sinn der Zuschläge darin, auf Grund der Verallgemeinerung der Gebäudetypen besondere Merkmale wie aufwendige Ausführung, Hochbauten, Zentralheizungsanlagen oder Klimaanlage zu erfassen (vgl. dazu auch Twaroch-Wittmann-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Band I, § 53a Durchschnittspreise).

In gegenständlichem Fall ist die Tatsache gegeben, dass einzelne Wohnungen über Gasetagenheizungen verfügen und damit eine bessere Ausstattung aufweisen.

Der Ansatz eines Zuschlages von lediglich 3 % erscheint im Hinblick darauf, dass nicht alle Wohnungen mit Gasetagenheizungen ausgestattet sind, gerechtfertigt.

Die Kürzung gemäß § 53 Abs. 7 lit. a BewG erfolgt über Antrag des Bw. und des Finanzamtes mit 50 %.

Gemäß § 53 Abs. 7 BewG ist zur Berücksichtigung der unterschiedlichen Ertragsfähigkeit bebauter Grundstücke die gemäß Abs. 1 bis 6 der genannten Gesetzesstelle ermittelte Summe aus dem Bodenwert und aus dem Gebäudewert um die in lit. a bis d festgesetzten Hundertsätze zu kürzen. Die Kürzung darf sich jedoch hinsichtlich des Bodenwertes nur auf eine Fläche bis zum Zehnfachen der bebauten Fläche erstrecken; dies gilt nicht für Geschäftsgrundstücke, auf denen sich ein Fabriksbetrieb befindet. Das Ausmaß der Kürzung beträgt

a) bei bebauten Grundstücken, soweit ein durch gesetzliche Vorschriften beschränkter Mietzins entrichtet wird, entsprechend dem Anteil der von der Mietzinsbeschränkung betroffenen nutzbaren Flächen an der gesamten nutzbaren Fläche (Abs. 5), bei einem Anteil von

100 v. H. bis 80 v. H. an der gesamten nutzbaren Fläche 60. v. H.,
weniger als 80 v. H. bis 60 v. H. an der gesamten nutzbaren Fläche 55 v. H.,
weniger als 60 v. H. bis 50 v. H. an der gesamten nutzbaren Fläche 50 v. H.,
weniger als 50 v. H. bis 40 v. H. an der gesamten nutzbaren Fläche 45 v. H.,
weniger als 40 v. H. bis 30 v. H. an der gesamten nutzbaren Fläche 40 v. H.,
weniger als 30 v. H. bis 20 v. H. an der gesamten nutzbaren Fläche 35 v. H.,
weniger als 20 v. H. bis 10 v. H. an der gesamten nutzbaren Fläche 30 v. H.,
weniger als 10 v. H. an der gesamten nutzbaren Fläche 25 v. H.;

bei der Ermittlung des Anteiles der von der Mietzinsbeschränkung betroffenen nutzbaren Fläche sind die Wohnräume mit ihrer tatsächlichen nutzbaren Fläche, die gewerblichen oder öffentlichen Zwecken dienenden Räume jedoch nur mit ihrer halben nutzbaren Fläche anzusetzen.

Aus dem Wortlaut der Bestimmung ergibt sich, dass für das Ausmaß des Abschlages gemäß § 53 Abs. 7 lit. a BewG maßgeblich ist, ob zum Bewertungsstichtag tatsächlich ein durch gesetzliche Vorschriften beschränkter Mietzins entrichtet wird und es nicht darauf ankommt, ob im Falle der Vermietung eines Mietobjektes die Höhe des Mietzinses gesetzlichen Beschränkungen unterliegen würde.

Für Objekte, die ungenutzt sind und für die aus diesem Grunde kein Mietzins, also auch kein durch gesetzliche Bestimmungen beschränkter Mietzins entrichtet wird, ist deshalb kein Sonderabschlag zu gewähren (vgl. Twaroch-Frühwald-Wittmann, Kommentar zum BewG/1, S. 273).

Zu dem Argument, laut Bescheidbegründung seien die Wertverhältnisse zum 1. 1. 1973 maßgeblich, es hätten sich seit der Hauptfeststellung keine wesentlichen Änderungen ergeben ist zu sagen, dass gemäß § 23 BewG für Grundbesitz der Grundsatz gilt, dass bei Fortschreibungen und bei Nachfeststellungen der Einheitswerte der tatsächliche Zustand des Grundbesitzes vom Fortschreibungszeitpunkt oder vom Nachfeststellungszeitpunkt, die Wertverhältnisse jedoch vom Hauptfeststellungszeitpunkt zu Grunde zu legen sind. Dies ist eine gesetzliche Anordnung, wonach die Werte zum Hauptfeststellungszeitpunkt für den Hauptfeststellungszeitraum erstarren.

Auf diese Wertverhältnisse zum Hauptfeststellungszeitpunkt hat sodann Artikel II des Abgabenänderungsgesetzes 1982 (BGBl 1982/570) Anwendung zu finden. Dieser lautet: " Die nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955 in der Fassung des Art. I des Bundesgesetzes vom 24. November 1972, BGBl. Nr. 447, ermittelten Einheitswerte des Grundvermögens sowie der Betriebsgrundstücke im Sinne des § 60 Abs. 1 Z 1 des Bewertungsgesetzes 1955 sind ab 1. Jänner 1983 um 35% zu erhöhen, wobei die Bestimmungen des § 25 des Bewertungsgesetzes anzuwenden sind. Von den geänderten Einheitswertbescheiden abgeleitete Bescheide sind unter sinngemäßer Anwendung des § 295 der Bundesabgabenordnung durch neue Bescheide zu ersetzen."

Hinsichtlich der Wertfortschreibung als solches ist zu sagen, dass der Einheitswert gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 lit. b BewG (idF vor BGBl. I Nr. 59/2001) neu festgestellt wird, wenn der gemäß § 25 leg. cit. abgerundete Wert, der sich für den Beginn eines Kalenderjahres ergibt, bei den übrigen wirtschaftlichen Einheiten des Grundbesitzes entweder um ein Zehntel, mindestens aber um 5.000,00 S oder um mehr als 100.000,00 S, von dem zum letzten Feststellungszeitpunkt festgestellten Einheitswert abweicht (Wertfortschreibung).

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes können Fortschreibungen iSd § 21 BewG auch zur Beseitigung von Unrichtigkeiten, Fehlbeurteilungen, unzutreffenden Tatsachen- und Werturteilen vorgenommen werden und sind die Gründe für die Wertabweichung prinzipiell unbeachtlich (vgl. ua. VwGH 22.4.1999, 97/15/0169 und VwGH 26.6.1989, 88/15/0118).

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 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. VwGH Ritz, Die Wert-, Art- und Zurechnungsfortschreibung, ÖStZ 1983, 287 ff)

Auf Grund der Ausführungen im BG 30 vom 31. Juli 2001 ergibt sich durch die Verlagerung der Ausstattungsmerkmale in den Bereich zumindest mittlerer Ausführung zum 1. Jänner 2001 ein Gebäudewert von S 215.435,00. Der Bodenwert kommt unverändert zum Ansatz.

Es ergibt sich somit folgende Berechnung:

| Gebäude- teil | Baujahr | Nutzbare Fläche | Bau- klasse | Durchschnitts- preis/m2 in S | Afa | | Gebäudewert |
|--|---------|--------------------|----------------|------------------------------------|-------------|----------------------------------|--------------|
| | | | | | jährl. % | Diff. auf 100% Restwert | |
| Wohntrakt | 1860 | 581,00 | 15.23 +3% | 1.236,00 | 1,3 | 30,00 | 215.435,00 |
| Bodenwert | | | | | | unverändert | 269.325,00 |
| | | | | | | zusammen | 484.760,00 |
| Kürzung gemäß § 53 Abs. 7 lit. a BewG | | | | | | 50 % | - 242.380,00 |
| | | | | | | zusammen | 242.380,00 |
| Einheitswert gerundet gemäß § 25 BewG | | | | | | | 242.000,00 |
| das entspricht Euro | | | | | | | 17.586,83 |
| Gemäß AbgÄG 1982 um 35 % erhöhter Einheitswert | | | | | | | 326.000,00 |
| das entspricht Euro | | | | | | | 23.691,34 |

Somit ergibt sich nach Kürzung der Summe aus Gebäude- und Bodenwert von S 484.760,00 um 50 % und Anwendung der Rundungsbestimmung des § 25 BewG (idF vor BGBl. I 59/2001) zum 1. Jänner 2001 ein Einheitswert von S 242.000,00. Da der zuletzt festgestellte Einheitswert 188.000,00 betrug, liegen die Voraussetzung für eine Wertfortschreibung iSd § 21 Abs. 1 Z. 1 lit. b BewG vor.

Der Berufung war somit hinsichtlich der Berechnung teilweise statt zu geben und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO insofern abzuändern, als der Einheitswert zum 1. Jänner 2001 mit Euro 17.586,83 (das entspricht ÖS 242.000,00) und der gemäß AbgabenänderungsG 1982 um 35 % erhöhte Einheitswert mit Euro 23.691,34 (das entspricht ÖS 326.000,00) festgestellt wird.

Hinsichtlich der Beeinspruchung der Wertfortschreibung an sich war die Berufung abzuweisen.

Wien, am 7. Oktober 2004