



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des S, gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 26. Jänner 2012, Steuernummer, betreffend Abweisung eines Antrages um Wertfortschreibung (§ 21 Abs. 1 Z 1 lit. b BewG 1955) zum 1. Jänner 2012 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist aufgrund des Schenkungsvertrages vom x.x.x. Eigentümer der Liegenschaft XY, und der Liegenschaftsadresse Z.

Mit Bescheid vom 11. 10. 1995 war der Einheitswert zum 1. 1. 1991 mit S 297.000,00 (entspricht € 21.583,83) und der gemäß AbgÄG 1982 um 35 % erhöhte Einheitswert mit S 400.000,00 (entspricht € 29.069,13) festgestellt worden.

Auf Grund des o. a. Schenkungsvertrages erging zum 1. 1. 2006 der Zurechnungsfortschreibungsbescheid vom 5. 1. 2006 an den Bw. Der Einheitswert blieb mit € 21.583,83 und erhöht mit € 29.069,13 unverändert.

Mit Schreiben vom 1. 12. 2011 stellte der Berufungswerber einen „*Antrag auf Neufeststellung des Einheitswertes (Wertfortschreibung) zum 1. 1. 2012*“ unter Berücksichtigung des Alters des Gebäudes.

Begründend bringt der Bw vor, der Einheitswert sei zum 1. 1. 1991 mit S 296.000,00 festgestellt worden. Mit „Berufungsbescheid der FLD für Wien, NÖ und Burgenland“ vom y.y.y. sei dieser Wert auf S 297.000,00 abgeändert worden. Der Bodenwert sei mit S 142.800,00 und der Gebäudewert mit S 282.750,00 festgestellt worden. Nach Abzug der Kürzungen gemäß § 53 (7) b BewG ergebe sich der festgestellte Einheitswert. Mit Feststellungsbescheid des Finanzamtes A. vom 5. 1. 2006, Steuernummer, sei der Grundbesitz dem Antragsteller steuerlich zugerechnet und der Einheitswert mit € 21.583,83 ausgewiesen worden.

Das Gebäude sei im Jahre 1990 von den Rechtsvorgängern erstmalig benutzt und seither dauernd bewohnt worden. Seit 1990 sei daher die technische Abnützung eingetreten und das Gebäude habe auf Grund des Alters einen erheblich niedrigeren Wert als den Neuwert. Die Grenzen für die Wertfortschreibung „gemäß § 21 (1) b BewG“ seien wesentlich überschritten.

Mit dem berufungsgegenständlichen Bescheid vom 26. 1. 2012 wies das Finanzamt den Antrag des Bw auf Wertfortschreibung als unbegründet ab. Gemäß § 53 Abs. 6 BewG 1955 sei bei der Ermittlung des Gebäudewertes der Neuherstellungswert entsprechend dem Alter der Gebäude oder der Gebäudeteile im Hauptfeststellungszeitpunkt durch einen Abschlag für technische Abnutzung zu ermäßigen. Als Alter des Gebäudes oder des Gebäudeteiles gelte der Zeitraum vom Beginn des Kalenderjahres, in dem das Gebäude oder der Gebäudeteil benützungsfertig geworden sei, bis zum Hauptfeststellungszeitpunkt. Da das Gebäude nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt errichtet worden sei, habe kein Abschlag für technische Abnutzung berücksichtigt werden können.

Fristgerecht wurde Berufung eingebracht.

Der Bw führt aus, das Finanzamt gehe bei der Begründung der Ablehnung des Antrages fälschlich und völlig unzutreffend von § 53 (6) des BewG 1955, BGBI1955/148 i.d.g.F. aus und habe dabei nicht erkannt, dass diese Bestimmung aus sprachlichen, logischen und systematischen Gründen nur für die Bewertung solcher bebauter Grundstücke anzuwenden sei, deren Bebauung zum Hauptfeststellungszeitpunkt abgeschlossen gewesen sei oder die sich im Zustand der Bebauung befunden hätten. Beides treffe im gegenständlichen Fall nicht zu. Es sei ja kein Antrag auf Bewertung zum Hauptfeststellungszeitpunkt gestellt worden, sondern auf Fortschreibung zum 1.1.2012 des bereits festgestellten Einheitswertes. Die für den konkreten Sachverhalt zutreffende Rechtsquelle sei der § 23 leg. cit. (lex specialis für Fortschreibungen und Nachfeststellungen), der klar die Wertverhältnisse im Falle von Fortschreibungen und Nachfeststellungen festlege. In beiden Fällen seien nämlich der tatsächliche Zustand des Grundbesitzes vom Fortschreibungszeitpunkt oder vom Nachfeststellungszeitpunkt (d.h. selbstverständlich unter Berücksichtigung des Alters des

Gebäudes) und die Wertverhältnisse vom Hauptfeststellungszeitpunkt zugrunde zu legen. Hätte der Gesetzgeber die Berücksichtigung der technischen Abnutzung nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt untersagen wollen, wäre eine solche (wenn auch verfassungsrechtlich bedenkliche) Einschränkung an dieser Stelle aufzunehmen gewesen. Das hieße, dass der Zeitraum für die Bemessung des Abschlages für technische Abnutzung mit der Benützungsbewilligung oder der tatsächlichen Benützung beginne und zum Fortschreibungszeitpunkt ende. Auch nach dem „Bewertungsgrundsatz des § 10 (2)“, der auf den konkreten Sachverhalt anzuwenden sei, sei der gemeine Wert eines Wirtschaftsgutes durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach seiner Beschaffenheit bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei seien alle Umstände, die den Preis beeinflussten, zu berücksichtigen. Das Alter eines Gebäudes zähle zweifellos zu den Umständen, die den erzielbaren Preis im Falle einer Veräußerung wesentlich beeinflussten und sei daher „gemäß § 10 (2) und § 23“ zu berücksichtigen. Nach Lehre und Rechtsprechung (Erkenntnisse des VwGH) dienten Fortschreibungen der Berücksichtigung von Änderungen in den tatsächlichen Verhältnissen, die während der Dauer des jeweiligen Hauptfeststellungszeitraumes eintreten würden, wobei sogar mehrere Fortschreibungen während eines Hauptfeststellungszeitraumes möglich seien.

Die Interpretation des FA würde zum absurdum und verfassungsrechtlich wohl nicht haltbaren Ergebnis führen, dass alle Gebäude, die nach dem letzten Hauptfeststellungszeitpunkt, also dem 1.1.1973 errichtet worden seien, bis zu einem in wahrscheinlich ferner Zukunft liegenden Hauptfeststellungszeitpunkt zum Neuwert bewertet werden müssten, ohne Rücksicht auf ihr tatsächliches Alter. Oder: ein im Jahre 1972 errichtetes und zwischenzeitlich 40(!) Jahre altes Gebäude hätte – bei gleicher Größe und Ausstattung – den gleichen Wertansatz wie ein im Jahre 2012 errichtetes. Dass dies, abgesehen von der ohnehin klaren Rechtslage (§ 23), auch dem Bewertungsgrundsatz des § 10 leg. cit. widerspreche, sei evident. Das Alter eines Gebäudes zähle zweifellos zu den Umständen, die den Preis beeinflussten, und sei daher „gemäß § 10 (2)“ zu berücksichtigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob für das verfahrensgegenständliche bebaute Grundstück der Einheitswert im Rahmen einer Wertfortschreibung gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 lit. b BewG 1955 neu festzustellen ist.

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 lit. b BewG 1955 wird der Einheitswert neu festgestellt, wenn der gemäß § 25 abgerundete Wert, der sich für den Beginn eines Kalenderjahres ergibt, bei den übrigen wirtschaftlichen Einheiten und Untereinheiten des Grundbesitzes entweder um mehr

als ein Zehntel, mindestens aber um 400 Euro oder um mehr als 7.300 Euro von dem zum letzten Feststellungszeitpunkt festgestellten Einheitswert abweicht (Wertfortschreibung).

Bei Fortschreibungen und Nachfeststellungen von Einheitswerten werden der Einheitswertermittlung grundsätzlich die Verhältnisse im jeweiligen Fortschreibungs- oder Nachfeststellungszeitpunkt (§ 21 Abs. 4 BewG und § 22 Abs. 2 BewG) zugrunde gelegt. Dieser Grundsatz wird insofern wesentlich durchbrochen, als bei dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, dem Grundvermögen und den Betriebsgrundstücken die Wertverhältnisse vom Hauptfeststellungszeitpunkt für den ganzen Hauptfeststellungszeitraum *gleichsam erstarren* und lediglich die Beurteilung des *tatsächlichen Zustandes* des Grundbesitzes nach den im Fortschreibungs- oder Nachfeststellungszeitpunkt gegebenen Verhältnissen zu erfolgen hat. Die für die Einheitswertermittlung des Grundvermögens im Hauptfeststellungszeitpunkt maßgebenden Berechnungsgrundlagen, insbesondere der Bodenwert, die durchschnittlichen Baukosten, *der Altersabschlag für technische Abnutzung usw.*, gelten gleichfalls *für den ganzen Hauptfeststellungszeitraum*. Wertänderungen sind daher bei Fortschreibungen und Nachfeststellungen lediglich zu berücksichtigen, wenn sie auf eine Änderung der tatsächlichen Zustände (Bestand, Zustand, innere und äußere Verkehrslage, Wohn- und Geschäftslage) zurückzuführen sind. So sind z.B. die nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt eingetretenen Erhöhungen oder Minderungen der Baukosten, der Preise usw. als reine Wertverhältnisse bei Fortschreibungen und Nachfeststellungen unberücksichtigt zu lassen, hingegen kann sich eine Werterhöhung dadurch ergeben, dass nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt eine Aufschließung (Straßenbau, Kanalisation, Anschlussmöglichkeit für Gas, Wasser und Elektrizität) eines Baugeländes erfolgt. Maßgebend ist aber auch in diesem Fall der Wert, den das Baugelände im Hauptfeststellungszeitpunkt gehabt hätte, wenn es schon damals aufgeschlossen gewesen wäre.

Entgegen dem Prinzip des § 23, wonach bei einem Grundbesitz während des ganzen Hauptfeststellungszeitraumes die gleichen Wertverhältnisse beizubehalten sind und Änderungen des Geldwertes bewusst außer Betracht bleiben sollen, ordnete Artikel III der Bewertungsgesetznovelle 1972 eine Erhöhung der Einheitswerte des Grundvermögens zum 1. Jänner 1977 und zum 1. Jänner 1980 sowie Artikel II des Abgabenänderungsgesetz 1982 eine 35% Erhöhung ab 1. Jänner 1983 an. Hierbei handelt es sich lediglich um eine Valorisierung, wobei in keiner Weise das im § 23 verankerte System der Zugrundelegung gleicher Wertverhältnisse bei Fortschreibungen und Nachfeststellungen beeinflusst werden sollte.

Demnach sind Fortschreibungen und Nachfeststellungen beim Grundvermögen unbeirrt nach den Wert (Preis-)verhältnissen vom Hauptfeststellungszeitpunkt durchzuführen und erst die

danach sich ergebenden Einheitswerte zu den vorgesehenen Zeitpunkten zu erhöhen (vgl. etwa Twaroch-Wittmann-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 23).

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis VfGH 13. 3. 2008, B1534/07, in einem ähnlich gelagerten Fall unter anderem folgendes ausgeführt:

„....1. Dem Beschwerdeführer ist einzuräumen, dass die von ihm bekämpften Vorschriften des § 23 bzw. des § 53 Abs. 6 BewG 1955 einer Berücksichtigung der Alterung eines Gebäudes, aber auch einer Berücksichtigung der Wertminderung eines Grundstückes während des Hauptfeststellungszeitraumes entgegenstehen. Seinen daraus gezogenen verfassungsrechtlichen Schlussfolgerungen ist allerdings zunächst entgegenzuhalten, dass die bekämpften Vorschriften (lediglich) bezwecken und bewirken, dass während des (vom Gesetz mit neun Jahren festgesetzten) Hauptfeststellungszeitraumes eine Wertfortschreibung allein auf Grund einer inneren Wertänderung des Bewertungsgegenstandes ausgeschlossen ist. Gegen dieses Anliegen ist aus verfassungsrechtlicher Sicht nichts einzuwenden; es dient sowohl der Verfahrensökonomie als auch dem Gedanken der Bewertungsgleichmäßigkeit während eines überschaubaren Zeitraumes.

2. Soweit der Vorwurf des Beschwerdeführers aber so zu verstehen ist, dass durch die (wiederholte) Verschiebung der Hauptfeststellungen für die Bewertung des Grundvermögens die von ihm bekämpften Bestimmungen zu verfassungswidrigen Ergebnissen führen, weil sie eine unsachliche Gleichstellung wesentlich verschiedener Sachverhalte (nämlich alter und neuer Gebäude bzw. von entwerteten und nicht entwerteten Grundstücken) zur Folge haben bzw. - allgemein - die sachgerechte Berücksichtigung von Wertverschiebungen und -veränderungen verhindern, ist ihm Folgendes entgegenzuhalten:

Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 7. März 2007, G54/06 ua., im Zusammenhang mit der Bewertung von Grundbesitz im Erbschaftssteuerrecht darauf hingewiesen, dass es der Gleichheitssatz dem Gesetzgeber nicht verwehrt, ein Bewertungsverfahren zu wählen, das verwaltungsökonomischen Anforderungen gerecht wird und mit Typisierungen und Schätzungen operiert, dass der Spielraum des Gesetzgebers dabei aber umso geringer ist, je erheblicher die mit der Bemessungsgrundlage verbundenen Steuerfolgen sind. Er ist damals letztlich zum Ergebnis gekommen, dass §19 Abs. 2 ErbStG, der bei Erwerb von Grundbesitz zwingend den Ansatz von Einheitswerten vorsieht, deren letzte Hauptfeststellung Jahrzehnte zurück liegt, im Hinblick auf den Belastungsgrund der Erbschaftssteuer zu unsachlichen und gleichheitswidrigen Ergebnissen führt.

Der Verfassungsgerichtshof hat somit in diesem Erkenntnis nicht das System der Einheitsbewertung als solches oder einzelne Regeln des BewG 1955 für bedenklich erachtet, sondern den Umstand, dass ein Steuergesetz, dessen Ziel es ist, den durch unentgeltliche Erwerbe unter Lebenden oder von Todes wegen erzielten Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zu erfassen, mit Bemessungsgrundlagen arbeitet, die nicht geeignet sind, dieses Ziel zu erreichen.

Daraus folgt aber bereits, dass die verfassungsrechtliche Relevanz der vom Beschwerdeführer geltend gemachten Unstimmigkeiten innerhalb der Einheitsbewertung des Grundvermögens - mögen diese auch zutreffen - nicht isoliert aus der Sicht des Bewertungsgesetzes beurteilt werden kann. Die Anknüpfung an historische Einheitswerte (oder ein Vielfaches von ihnen) ist gleichheitsrechtlich nur im Zusammenhang mit den konkreten Steuerfolgen zu beurteilen und muss daher nicht durchgängig jene Konsequenzen haben, die sich im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer ergeben haben. Vielmehr wird die Art der abgabenrechtlichen Folgen dafür maßgeblich sein, ob ein Rückgriff auf die nach den Regeln des Bewertungsgesetzes gewonnenen Einheitswerte ungeachtet der unstrittig gegebenen Unstimmigkeiten verfassungsrechtlich zulässig ist. Bei Betrachtung der jeweiligen Abgabengesetze ist es daher

nicht ausgeschlossen, dass eine Abwägung ergibt, dass das Anknüpfen an die nach den Regeln des BewG 1955 gewonnenen Bemessungsgrundlagen (Einheitswerte) in Zusammenhang mit der Art oder dem (geringen) Gewicht der daran geknüpften Steuerfolgen ein Inkaufnehmen der mit der Heranziehung des Einheitswertsystems verbundenen Unschärfen zu Gunsten der damit erreichten Verwaltungsökonomie (noch) rechtfertigt. Entsprechendes gilt, soweit an die Einheitswerte andere Rechtsfolgen geknüpft sind.

3. Aus dem Blickwinkel des vorliegenden Beschwerdefalls ist nicht hervorgekommen, dass die im Bescheid angewendeten §§ 23 und 53 Abs. 6 BewG 1955 oder das von ihnen vorausgesetzte System der Einheitsbewertung schon in sich auf Grund der vorgebrachten Bedenken oder anderer Umstände verfassungswidrig wären, dh. schon in sich ungeeignet wären, für weitere Rechtsfolgen als Bemessungsgrundlage zu dienen. Dadurch ist nicht ausgeschlossen, dass sich in Verfahren, in denen Rechtsvorschriften anzuwenden sind, die an Einheitswerte oder auch an andere nach den Regeln des BewG 1955 gewonnene Bemessungsgrundlagen weitere Rechtsfolgen knüpfen, eine vom Gerichtshof wahrzunehmende Verfassungswidrigkeit ergibt. Ob die Bereinigung einer solchen Verfassungswidrigkeit durch Aufhebung von Vorschriften des anknüpfenden Rechtsgebietes oder von Vorschriften des Bewertungsgesetzes zu erfolgen hätte, wird jeweils im Einzelfall zu entscheiden sein (vgl. zB VfSlg. 13.726/1994, 16.678/2002)... "

Im gegenständlichen Verfahren hat der Bw lediglich vorgebracht, dass das Gebäude, welches mittlerweile 40 Jahre alt sei, nicht mehr mit einem neuen vergleichbar wäre. Er hat aber keine Umstände dargelegt, aus denen ersichtlich ist, dass sich die tatsächlichen Zustände derart geändert hätten, dass eine Wertfortschreibung im Sinne des BewG gerechtfertigt wäre.

Damit zeigt das Vorbringen des Bw auch keinen Sachverhalt auf, der ein weiteres Ermittlungsverfahren der Behörde indiziert hätte, da allein die Alterung des Gebäudes während des Hauptfeststellungszeitraumes nicht zu einer Wertfortschreibung führt.

So hat der Verwaltungsgerichtshof z. B. in seinem Erkenntnis VwGH 5. 3. 1990, 89/15/0022, ausgesprochen, dass die Gebäudebewertung gemäß § 53 Abs. 3 bis 6 BewG im Zusammenhang mit § 53a BewG im Wesentlichen eine Bewertung nach der Bauweise und Ausstattung des Gebäudes mit einer pauschalen Berücksichtigung des Alters darstellt und dass bei dieser Bewertung nicht einmal für eine Berücksichtigung des Umstandes, dass ein Gebäude nicht mehr benutzungsfähig ist, Raum bleibt. Der Verwaltungsgerichtshof hat weiter ausgeführt, dass diesem Umstand allenfalls bei der Bewertung mit dem gemeinen Wert (§ 53 Abs. 10 BewG) Rechnung getragen werden könne.

Der Bw hat wohl ausgeführt, es lägen die Voraussetzungen des § 10 Abs. 2 BewG insofern vor, als das Alter eines Gebäudes jedenfalls zu den Umständen zähle, die den erzielbaren Preis im Falle einer Veräußerung wesentlich beeinflussen würden und sei dieses Alter daher gemäß § 10 Abs. 2 BewG bzw. gemäß § 23 BewG zu berücksichtigen; er hat jedoch weder den Antrag gestellt, den gemeinen Wert der Bewertung zu Grunde zu legen, noch nähere Angaben hie zu gemacht.

Zu der Aussage „*Auch nach dem Bewertungsgrundsatz des § 10 (2), der auf den konkreten Sachverhalt anzuwenden ist, ...*“ ist zu sagen, dass § 10 BewG subsidiär zur Anwendung kommt:

„§ 10. (1) Bei Bewertungen ist, *soweit nichts anderes vorgeschrieben ist*, der gemeine Wert zugrunde zu legen.“

Für die Wertermittlung bebauter Grundstücke ist aber grundsätzlich nach § 53 BewG vorzugehen. Erst der Abs. 10 des § 53 BewG sieht vor:

„(10) Bei bebauten Grundstücken, deren *gemeiner Wert geringer* ist als der auf Grund der Bestimmungen der Abs. 1 bis 9 ermittelte Wert, ist *auf Antrag* der gemeine Wert zu Grunde zu legen.“

Nach den Ausführungen in der Berufung will der Bw das Alter des Gebäudes als „*Umstand der den Preis beeinflusst*“ im Sinne des § 10 Abs. 2 BewG bzw. als „*tatsächlichen Zustand des Grundbesitzes vom Fortschreibungszeitpunkt*“ im Sinne des § 23 BewG hinsichtlich eines Abschlages für technische Abnutzung berücksichtigt wissen bzw. seien die „Wertfortschreibungsgrenzen gemäß § 21 (1) b BewG wesentlich überschritten.“

Der Bw legt aber nicht dar, wie er zu dem Ergebnis gelangt ist, die Wertfortschreibungsgrenzen wären überschritten und er stellt auch keinen fundierten Antrag auf Zugrundelegung des gemeinen Wertes (§ 53 Abs. 10 BewG), auch nicht schlüssig, bzw. behauptet er auch nicht, dass der gemeine Wert geringer sei als der festgestellte Einheitswert, was schon angesichts der Lage des Grundstückes im xy bezweifelt werden darf.

Der Berufung war daher aus den o. a. Gründen ein Erfolg zu versagen.

Wien, am 13. Dezember 2012