



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M.M., Pensionistin, vertreten durch Herrn K.M., xy, vom 17. April 2002 gegen den Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2002 (Wertfortschreibung § 21 Abs. 1 Z. 1 BewG, Pkt. 3. der kombinierte Bescheide) betreffend „Wohnungswert“ der KG 7., des Finanzamtes Villach vom 10. April 2002, wie folgt entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erwarb im Erbwege von ihrem am 29.7.2001 verstorbenen Ehegatten (TM) die strittige Liegenschaft KG 7., B, F. bestehend aus Grund/Boden und Gebäude.

Bewertungsrechtlich war die Liegenschaft teilweise dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen teilweise dem Betriebsvermögen, Betriebsgrundstück (Geschäftsgrundstück) zugeordnet.

Land- und forstwirtschaftliches Vermögen (EW-AZ 1):

Der (zuletzt) zum 1. Jänner 1988 im Rahmen der Hauptfeststellung festgestellte Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes betrug für die land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen S 81.000,--. Im Rahmen der Hauptfeststellung wurde für den Grundbesitz

ein Wohnungswert (sonstiges bebautes Grundstück) in Höhe von S 24.000,-- (erhöht: S 32.000,-- Anm.: für 179 m³ EG und 140 m³ OG – 2 Zimmer) ermittelt.

Betriebsvermögen – Betriebsgrundstück (Geschäftsgrundstück EW-AZ 2):

Im Rahmen der Vermögensart Betriebsvermögen – Betriebsgrundstück gemäß §§ 59 und 60 BewG, (bewertungstechnisch als Geschäftsgrundstück festgestellt), wurde jener Teil des Grundbesitzes erfasst, der der Fremdenbeherbergung diene. Der (zuletzt) festgestellte Einheitswert zum 1. Jänner 1983 betrug S 180.000,-- (erhöht: S 243.000,--).

Mit dem Schriftsatz vom 30. Jänner 2002 (eingelangt beim FA am 6. Februar 2002) beantragte die Bw. eine Art- und Wertfortschreibung zum 1.1.2002. Im Einzelnen führte sie aus:

Unter dem EW-AZ 2 wurde der überwiegende Teil meines landwirtschaftlichen Wohngebäudes als Geschäftsgrundstück mit einem Einheitswert zum 1.1.1973 von S 180.000,-- bewertet. Der dieser Bewertung zugrunde liegende Gebäudewert wurde mit einem Kubikmeterpreis von S 425,-- (Bkl. 2.23/24 = mittel/gut) zum Ansatz gebracht.

Wie aus der am 20.06.1973 abgegebenen Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke und der darin bekannt gegebenen Baumerkmale ersichtlich ist, entspricht der im Jahre vor 1900 errichtete Bauteil maximal der Bauklasse **einfach**, und der im Jahre 1966 errichtete Bauteil maximal der Bauklasse **mittel**.

Die gleichen Wertansätze sind auch für den unter dem EW-AZ 1 als sonstig bebautes Grundstück erfassten landwirtschaftlichen Wohnteil zutreffend.

Aufgrund der Tatsache, dass bereits seit Jahren eine Vermietung nur mehr im äußerst geringen Umfang (vereinzelte Stammgäste, welche den vorhandenen Substandard noch in Kauf nehmen) stattgefunden hat, ist eine Erfassung als Geschäftsgrundstück keinesfalls gerechtfertigt. Diese geringfügige Vermietung ist als landwirtschaftlicher Nebenerwerb zu werten und folglich dieser Gebäudeteil unter dem EW-AZ 1 als sonstig bebautes Grundstück zu erfassen. Ich stelle daher den Antrag

1. den bisher als Geschäftsgrundstück bewerteten Gebäudeteil auf Null fortzuschreiben und
2. diesen Gebäudeteil unter dem EW-AZ 1 als sonstig bebautes Grundstück (landwirtschaftlicher Wohnungswert) zu bewerten und dieser Bewertung aufgrund der vorhandenen Baumerkmale folgende Bauklassen zugrunde zu legen:

Formatiert: Nummerierung und Aufzählungszeichen

Bj. vor 1900	320 m ³ x S 270	(Bkl. 11.22)	x 30 %	S 25.920,--
Bj. 1966	535 m ³ x S 380	(Bkl. 11.23)	x 86 %	<u>S 174.838,--</u>
				S 200.758,--
Kürzung gem.	§ 53 (7) BewG	30 %		<u>S 60.227,--</u>
				S 140.531,--
Kürzung gem.	§ 53 BewG			<u>S 30.000,--</u>
Gebäudewert	des landwirtsch.	Wohngebäudes		S 110.000,--

Abschließend halte ich fest, dass sich das Wohngebäude insgesamt in einem äußerst renovierungsbedürftigen Zustand befindet, da seit Jahrzehnten das Geld für laufende

Erhaltungsarbeiten fehlte. Als allein stehende und aufgrund meines Alters bereits pflegebedürftige Witwe bin ich auch künftighin nicht in der Lage Verbesserungen an der Baulichkeit durchzuführen zu lassen und die ungerechtfertigt hohe Grundsteuer zu bezahlen."

In dem Ergänzungsschreiben der Bw. (vom 10.02.2002) führte diese aus:

"Unter Vorlage der gewünschten Baubeschreibung BG 30, welche sich in ihrer vorgedruckten Form für die Wiedergabe der im gegenständlichen Fall vorliegenden Baumerkmale und somit für die Vermittlung des baulichen Gesamtzustandes nicht sonderlich eignet, gebe ich ergänzend folgendes bekannt:

Das Erdgeschoß meines Wohnhauses (ca. 200 Jahre alt) ist zur Gänze aus Stein errichtet. Die Fundamente wurden ohne Horizontalisolierung auf der Erde aufgesetzt, was zur Folge hat, dass das gesamte Mauerwerk im Erdgeschoß feuchtigkeitsdurchtränkt ist und somit der Außenputz wie auch der Verputz im Inneren bereits von alleine herunterfällt. Aufgrund dieser Feuchtigkeit im Mauerwerk und der fehlenden Bodenisolierung sind auch sämtliche Holzteile wie Fensterstöcke, Türstöcke, Holzböden etc. schwer angegriffen. Aufgrund dieser Feuchtigkeit sind auch die Holzträme ober dem Deckengewölbe, auf welchen der Holzboden im Obergeschoß angebracht ist, schon derart angegriffen, dass die Böden im OG behelfsmäßig mit Linoleum belegt werden mussten.

Das seinerzeit in der Eigenwohnung aus einem Abstellraum behelfsmäßig eingerichtete Bad kann schon seit Jahren aufgrund der vorhandenen Mauerfeuchtigkeit nicht benutzt werden, da es nur eine meterhohe Verfließung hat und bei Benützung daher die gesamte Bade Feuchtigkeit ins Mauerwerk eindringt und folglich der Verfall nur beschleunigt würde. Die in den ehemaligen Fremdenzimmern im Ober- und Dachgeschoss zum Teil installierten Toiletten wurden in der Form errichtet, dass man einen Teil des Zimmers mit einer Holzkonstruktion abgeteilt und darin eine Klomuschel installiert hat. Diese Toiletten haben keine Verfließung und auch kein Waschbecken, da sich diese im Zimmer befinden. Die in den Zimmern zum Teil vorhandenen Duschen sind Kabinen, die neben das Waschbecken gestellt wurden, weil dort die einzige Anschlussmöglichkeit für Wasser gegeben ist. Insgesamt weist das gesamte Gebäude einen äußerst desolaten Bauzustand auf, sodass ein Abbruch sinnvoller wäre als eine Sanierung. Da ich aufgrund meines Alters und der fehlenden Mittel keines von beiden durchführen kann, ersuche ich diesen Bauzustand durch den Ansatz der Bauklasse einfach (EG) und max. mittel für OG und DG bei der Bewertung zu berücksichtigen.

Der beigelegten BG 30 ist Folgendes zu entnehmen (Zutreffende wurde angekreuzt):

Unter 2.2. Vorhandene Anschlüsse für Wasser X, Strom X, Kanal X

Unter 3. Angaben über das Gebäude:

3.1. Bauweise:	Holz, Fachwerk	Massiv, Stahl oder Stahlbetonskelett	X Stein/Ziegel			
3.21. Dach:	Pappe	Ziegeleindeckung:	einfach X			
3.22. Fassade:	Rohbau	einfacher Putz	X kaputt			
3.23. Decken:	Holzbalken X					
3.24. Fenster:	Einfache X					
3.25. Türen:	Bretter X	Paneel oder Füllungstüren X furniert oder lackiert X				
3.26. Fußböden:	Weichholz X	Linoleum X				
3.27. Boden- und Wandfliesen:	geringfügiges Ausmaß X					
3.28. Wasser und Toiletten:	außerhalb der Wohnungen X	teilweise in den Zimmern X				
3.29. Badezimmer:	Keine X					
3.30. Bei Fremdenbeherbergung:	Etagenbäder					
3.31. Anteil	kein X					
3.32. Beheizung:	Ofen X					
Gebäudeteile		Baujahr	umbauter	Raum		Spalte
			äuß. L.	äuß. B.	Höhe	m³
Erdgeschoß (Steinbau)		vor 1900	15,5	9,5	3,2	471
Obergeschoß (Ziegel)		1947	15,5	9,5	3,0	442
Dachgeschoß /Holz		1966	15,5	6,9	2,15	230

Einem Aktenvermerk des Finanzamtes ist zu entnehmen, dass die Bw. noch immer eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübe. Schwere Arbeiten, die sie aufgrund des Alters nicht mehr erledigen könne, würden vom Neffen (K.M.) durchgeführt. Das Grundstück, auf dem sich das Gebäude befinde, werde immer noch landwirtschaftlich genutzt. Überdies werde der Betrieb an Herrn K.M. übergeben, der als Nebenerwerbsbauer den Betrieb fortsetzen werde.

Der Erklärung der Bw. vom 23.03.2002 ist zu entnehmen, dass sie den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb eigenständig führe und selbst bewirtschafte.

Am 10. April 2002 erließ das Finanzamt in einem kombinierten Bescheid unter Punkt 3.) den Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2002 (Wertfortschreibung). Darin wurde der Wohnungswert für die strittige Liegenschaft mit € 11.900 (erhöht: € 16.000,--) ermittelt. Begründet wurde der Bescheid folgendermaßen:

Gebäudeteil	Baujahr	umb.Raum	Baukl.	Durchschnitts- preis/m³ €	Absetzung	für Abnutzung	Gebäudewert (Restwert)
					jährl. %	Diff. auf 100 % Restwert	
EG	1900	471 m³	11.22/23	23,6187	1,3	30 %	3.337,3223
OG	1966	442 m³	11.23	27,6157	1,3	90,9	11.095,3807
DG	1966	230 m³	11.23	27,6157	1,3	90,9	<u>5.773,6143</u>
Gebäude- wert						Summe:	20.206,3173
Kürzung	gemäß	§ 53 Abs	7 lit. b	BewG	30 vH		-6.061,8952
Kürzung	gemäß	§ 33					<u>-2.180,1850</u>
				Differenz			11.964,2371
				Einheitswert			<u>11.900,--</u>

Der zum EW-AZ 2 erfasste Gebäudeteil werde ab 1.1.02 unter dem EW-AZ 1 bewertet. Mittels Wertfortschreibungsbescheid zum 1.1.02 wurde der Wert des unter dem EW-AZ 2 erfassten Gebäudeteiles auf 0 fortgeschrieben.

Gegen die Bewertung des landwirtschaftlichen Wohngebäudes erhob die Bw. Berufung, da dieses nicht antragsgemäß bewertet wurde. Wie im Ergänzungsschreiben zum Antrag auf Wertfortschreibung ausführlich beschrieben sei, treffe für das Erdgeschoß aufgrund der vorhandenen Baumerkmale und des Bauzustandes maximal die Bauklasse einfach zu. Das Obergeschoß sei ein Bestand aus dem Jahre 1947, was in der Baubeschreibung auch angeführt worden sei; dies sei ebenfalls abweichend - mit dem Baujahr 1966 – bewertet worden. Das Obergeschoß wäre daher mit einem Restwert von 67,5 % zu berechnen.

In dem mit 21.05.2002 datierten Ergänzungsschreiben zur Berufung führte die Bw. aus:

„Es wird ersucht den geänderten Einheitswertbescheid nicht mit Wirkung vom 01.01.2002 sondern mit Wirkung vom 01.01.2001 zu erlassen. Ich habe daran ein großes rechtliches Interesse, weil die Einheitswertfestsetzung zum richtigen Zeitpunkt und in der richtigen Höhe Basis der Erbschaftsteuerfestsetzung ist. Ich bin Gesamtrechtsnachfolgerin meines am 29.7.2001 verstorbenen Ehemannes und auf Grund der weit überhöhten EW-Festsetzung wurde auch die Erbschaftsteuer in viel zu großer Höhe (€ 4.901,--) festgesetzt.“

Im Schriftsatz vom 9. Oktober 2002 ersuchte das Finanzamt die Bw. um Stellungnahme zu den nachfolgenden Ausführungen. Dabei ordnete das Finanzamt die Angaben der Bw. zum Gebäude (BG 30) entsprechend den in der Anlage zu § 53a BewG dargestellten Merkmalen für die Beurteilung der baulichen Ausführung eines Gebäudes zu.

Dach – Ziegel	einfache Ausführung
Fassade – einfacher Putz	einfache als auch mittlere Ausführung
Decken – Holzbalken u. Gewölbe	einfache als auch mittlere Ausführung

Fenster – Verbund- und Doppelfenster lt. Erklärung vom 15.4.1969	mittlere als auch gute Ausführung
Türen – Paneel oder Füllungstüren, furniert oder lackiert	gute Ausführung
Fußboden – Weichholz od. Linoleum	einfache Ausführung
Boden u. Wandfliesen – im beschränkten Ausmaß (z. B. Vorhaus lt. Luf 15 vom 27.11.1989)	mittlere Ausführung
Wasser u. Toiletten – in der Wohnung u. zusätzliche Toiletten	sehr gute Ausführung
Badezimmer/Duschen sind in einer Anzahl, die über die Wohnungseinheiten (nur 1 Wohnung) hinausgeht, vorhanden....	sehr gute Ausführung

Baujahr: Lt. Benützungsbewilligungsbescheid vom 24.3.1969 und Mitteilung über Neubauten u. baulichen Veränderungen vom 17.01.1969 wurde die Aufstockung des Gebäudes im Ausmaß von 11 Räumen ab 1966 (aufgrund der Baubewilligung vom 25.10.1960, Zahl 6) für bezugsfertig erklärt. Es erfolgte auch erstmalig die Bewertung des Obergeschosses und des Dachgeschosses ab 1.1.1967. Weiters führte das Finanzamt aus:

„Liegen bei der Beurteilung der baulichen Ausführung eines Gebäudes Merkmale vor, die teils für eine einfache, mittlere, gute und sehr gute Ausführung sprechen und gleichen die von einer mittleren Ausführung nach unten und oben abweichenden Kriterien wertmäßig einander aus, so kann durchaus sogar für das gesamte Haus eine mittlere Ausführung unterstellt werden. Um eine Überbewertung auszuschließen, erfolgte bereits für das Erdgeschoss eine Herabsetzung um eine halbe Bauklasse. Maßgeblich für die Einstufung ist die im Durchschnitt zutreffende Güte der Ausführung. Bei der Feststellung der Durchschnittspreise spielen weder die Ertragsverhältnisse des Gebäudes noch die persönlichen Verhältnisse des Eigentümers eine Rolle. Für unterlassene Reparaturen und Instandsetzungsarbeiten ist lt. Bewertungsgesetz keine Wertminderung vorgesehen. Eine pauschale Berücksichtigung findet sich jedoch im Altersabschlag (§ 53 Abs. 6 BewG). Sollten unbenutzbare/unbewohnbare, desolate Räumlichkeiten vorhanden sein, ist ein Nachweis zu erbringen (gemeindeamtliche Bestätigung und die Ausmaße). Über gesonderten Antrag wäre allerdings eine Bewertung nach § 53/10 BewG möglich.

Zum Nachtrag zur Berufung: sie sind ab 01.01.2002 Eigentümerin der oben genannten Liegenschaft und ab diesem Zeitpunkt legitimiert Anträge zu stellen. Gem. § 191 iV mit 97/2 BAO sind Sie an die zu diesem Zeitpunkt bereits rechtskräftigen Einheitswertbescheide des Vorbesitzers gebunden.“

In der Vorhaltsbeantwortung vom 10. November 2002 führt die Bw. aus:

„..zu den gestellten Ergänzungspunkten halte ich fest, dass daraus nicht hervorgeht, was dieses Schreiben bezwecken soll. Die darin ausgeführten verschiedenen Möglichkeiten der Einstufung der einzelnen Bewertungsmerkmale sind lediglich eine Wiedergabe der Anlage zu § 53a BewG, sagt aber nichts darüber aus, welche dieser Möglichkeiten der Bewertung zugrunde gelegt wurden.

Es ist daher für mich auch nicht nachvollziehbar, wie die Bewertungsstelle zu dem Schluss kommt, das Erdgeschoss entgegen der beantragen Bauklasse einfach, mit der Bauklasse einfach/mittel zu bewerten.

Die maßgeblichen Baumerkmale für die Einstufung in die Bauklasse einfach wurden von mir mehrfach und ausführlich dargelegt. Ich verweise in diesem Zusammenhang auf die von mir am 12.02.2002 nach Aufforderung des Finanzamtes, abgegebene Baubeschreibung (BG 30) samt Ergänzung zum Antrag auf Wert-Artfortschreibung zum 01.01.2002. Aus diesen

Schriftstücken sind die für die Ermittlung der Bauklasse "einfach" maßgeblichen Merkmale detailliert und klar beschrieben.

Da mit Ihrem Schreiben im einzelnen nicht dargelegt wird aufgrund welcher Wertigkeitsansätze bei den einzelnen Baumerkmale sich insgesamt eine höhere als einfache Bauklasse ergibt, kann ich dazu im Detail auch erst dann Stellung beziehen, wenn mir bekannt gegeben wird, welche Wertigkeit den einzelnen Baumerkmale seitens der Bewertung zugemessen wurde.

Hinsichtlich der abweichenden Bewertung betreffend das Baujahr des Obergeschosses halte ich fest, dass dieses bereits im Jahr 1947 errichtet wurde und als Dachgeschoss ausgebildet war. Im Zuge der Aufstockung in den Jahren 1960 – 1966 wurde dieses Geschoss lediglich in der Raumhöhe etwas erhöht, sodass gerade Decken eingezogen werden konnten. Die wesentlichste Bausubstanz bestand und besteht noch immer aus dem Jahre 1947.

Dass dieses OG bewertungsrechtlich erst im Jahr 1966 zum ersten mal erfasst wurde ist für die Feststellung des Baujahres unmaßgeblich und ohne Relevanz, da die überwiegende Bausubstanz des jetzigen OG aus dem Jahre 1947 stammt.

Das für unterlassene Reparaturen und Instandsetzungsarbeiten laut Ihren Ausführungen keine Wertminderung vorgesehen ist, erscheint die Zugrundelegung des richtigen Baujahres umso gebotener, damit im Wege der höheren Afa einer objektiven Bewertung Rechnung getragen wird.

Zum Punkt "Nachtrag zur Berufung" halte ich fest, dass ich nicht erst zum 01.01.2002 Eigentümerin der Liegenschaft bin. Dieser Stichtag stellt lediglich den steuerlichen Zurechnungszeitpunkt für meine Liegenschaft dar. Der tatsächliche Zeitpunkt der Besitzübernahme erfolgte nach dem Tod meines Mannes am 29.07.2001. Ab diesem Zeitpunkt bin ich rechtliche und wirtschaftliche Eigentümerin der gegenständlichen Liegenschaft und hatte ab diesem Zeitpunkt gemäß § 14 BAO auch für sämtliche Abgaben gemäß § 14a BAO. Daraus ergibt sich der begründete Anspruch auf Parteienstellung in allen Belangen und somit auch das Recht auf Antragstellung. Dem im Vorhalt angeführten Hinweis, dass ich erst ab dem Zurechnungsstichtag 1.1.2002 legitimiert bin Anträge zu stellen, kann daher nicht gefolgt werden und geht dieser somit ins Leere.

Weiters möchte ich noch darauf hinweisen, dass Einheitswertbescheide die in Rechtskraft erwachsen sind mittels Antragstellung jederzeit rückwirkend abgeändert werden können, wenn der Eigentümer der Liegenschaft davon Kenntnis erlangt, dass die der Bewertung zugrunde gelegten und für die Wertermittlung maßgeblichen Grundlagen nicht dem tatsächlichen Sachverhalt entsprechen. Diese Kenntnis habe ich erst erlangt, nachdem aufgrund der mir vorgeschriebenen enorm hohen Erbschaftssteuer, ich in den schriftlichen Unterlagen meines verstorbenen Mannes die Einheitswertbescheide ausfindig machte und dabei feststellte, dass diese nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen.

Ich ersuche

1. die Bewertung des landwirtschaftlichen Wohngebäudes hinsichtlich des EG mit der Bauklasse einfach,
2. die des OG mit dem Baujahr 1947 und
3. die der gesamten Liegenschaft zum 1.1.2001 vorzunehmen."

← - - - **Formatiert:** Nummerierung und Aufzählungszeichen

Einem Aktenvermerk des Finanzamtes vom 14. April 2003 ist zu entnehmen, dass der Neffe der Bw. (K.M.) hinsichtlich des Bauklassenansatzes und der Stichtage aufgeklärt wurde.

Ersichtlich ist auch, dass beim Finanzamt Zweifel hinsichtlich des landwirtschaftlichen Hauptzweckes auftauchten bzw. ob die Wertfortschreibung zum 01.01.2002 richtig erfolgt sei.

In der Eingabe vom 14.04.2003 legte die Bw. die Baubewilligung vom 06.06.1947 iV mit der Baubeschreibung vom 04.04.1947 vor.

Im Schriftsatz vom 16. April 2003 führte das Finanzamt aus, dass das gesamte Gebäude als landwirtschaftliches Wohnhaus eingestuft worden sei. Die Überprüfung des landwirtschaftlichen Hauptzweckes durch das Finanzamt sei aber mangelhaft gewesen. Die Bw. werde ersucht den Verwendungszweck der Räume getrennt nach Geschossen zum 01.01.2002 bekannt zu geben. Überdies werde um Bekanntgabe ersucht, ob bzw. wann für das bewilligte Bauvorhaben die amtliche Benützungsbewilligung erteilt worden sei bzw. wann die vorhandenen Räume benutzungsfertig gewesen seien. Beigelegt wurden 2 LuF 15 Erklärungen.

Im Schreiben der Bw. vom 1. Juni 2003 wiederholte sie unter Punkt 1 **landwirtschaftliches Wohngebäude** zunächst den bisherigen Verfahrensgang und führte in der Folge aus, dass die Begründung für das Ergänzungsersuchen vom 16. April 2003, wonach die amtliche Überprüfung des landwirtschaftlichen Hauptzweckes mangelhaft gewesen sei, sonderbar und ungewöhnlich wäre, zumal vor Erlassung des Bescheides umfangreichste Erhebungen und Prüfungen durchgeführt worden seien.

zu Punkt 2 **Baugenehmigung/Benützungsbewilligung** führte die Bw im Wesentlichen aus, dass auf den beigelegten Bauplan verwiesen werde. Daraus sei ersichtlich, dass das nunmehrige Obergeschoss (Vollgeschoss) bereits im Jahr 1947 als ausgebautes Dachgeschoss errichtet worden sei und drei Zimmer und das Stiegenhaus beinhaltet habe. Da für die Bewertung von Gebäuden oder Gebäudeteilen die tatsächliche Inbenützungnahme maßgeblich sei und diese für das Obergeschoss bereits 1947 stattgefunden habe, sei die gestellte Frage, wann die amtliche Benützungsbewilligung erteilt worden sei, für die bewertungsrechtliche Erfassung von Gebäuden und Gebäudeteilen unmaßgeblich. Unter Punkt 3 - **Luf 15, Erklärung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe** hielt die Bw. fest, dass der gegenständliche land- und forstwirtschaftliche Betrieb seit vielen Jahren, insbesondere seit der letzten Hauptfeststellung, hinsichtlich des Ausmaßes der Kulturgattung, Nutzung und Bewirtschaftungsart keinerlei Änderung erfahren habe und dieser Sachverhalt auch im Zuge der Bescheiderlassung zum 01.01.2002 hinlänglich geprüft worden sei. Somit erachte sie die Einforderung einer nochmaligen Erklärung als weiteren Willkürakt, da dies für die Beurteilung der Gebäudeklasse und des Baujahres keinesfalls erforderlich sei und alle übrigen Daten aktenkundig seien. Die Bewirtschaftung der Liegenschaft sei immer schon federführend von den bisherigen Eigentümern, (dem verstorbenen Gatten und ihr), erfolgt. Der vom Gatten mit dem damaligen Neffen und jetzigen Adoptivsohn und Besitzer der Liegenschaft abgeschlossene Pachtvertrag diene ausschließlich dem Zweck der Erlangung der Alterspension. Er habe mit dem wahren wirtschaftlichen Gehalt, welcher für die steuerliche Beurteilung maßgeblich sei, nichts zu tun. Dazu wäre anzumerken, dass die Sozialversicherungsanstalt Pachtverträge dieser fiktiven Art (unter Familienangehörigen und

nahen Verwandten) anstandslos anerkenne. Beigelegt wurden die (unausgefüllte) Luf 15 Erklärung, Kopien der SV der Bauern vom 16.3.1994 „Versicherungsangelegenheit“ und Ermittlungen über die Betriebsführung unterfertigt mit 25.02.2002.

In der Folge führte die zuständige Bodenschätzerin des Finanzamtes einen Lokalaugenschein in Anwesenheit der Bw. und des Herrn K.M. durch. Dabei wurde festgestellt:

„Zum 1.1.2002 war die Bw. die Betriebsführerin. Sie führte mit Unterstützung von Herrn K.M. und weiteren Familienmitgliedern ihren landwirtschaftlichen Betrieb. Die Viehhaltung wurde aufgrund des Krankheitsfalles von Herrn TM im Jahre 2000 aufgegeben. Es wurde der Betrieb auf viehlose Haltung umgestellt bzw. Heu zu Verkaufszwecken gewonnen. Der Anbau von Mais und Hafer erfolgte weiterhin im kleinern Umfang (Legehühner). Der Hafer wurde u.a. auch an den benachbarten Mündel von Herrn K.M. weitergegeben (für Pferd, Schafe und Ziegen).

Sämtliche landwirtschaftliche Erträge des landwirtschaftlichen Betriebes wurden von Fr. M in Anspruch genommen bzw. wurde damit die Erhaltung des Gebäudebestandes finanziert. Zum Stichtag 01.01.2002 waren 3,7 ha der landwirtschaftlichen Flächen an Herrn T in A verpachtet. Die verbleibende Fläche bewirtschaftete Fr. M unter Mithilfe von Herrn K.M. bzw. weiteren Familienmitgliedern selbst. Der Wald war zu keinem Zeitpunkt verpachtet. Eine entsprechende Ausstattung an Wirtschaftsgebäuden liegt vor. Diese dienen derzeit für die Unterbringung der Wirtschaftsgeräte sowie des gewonnenen Heues. Neben dem Wohnhaus in B sind noch eine Garage sowie ein Stall im Gebäudebestand.

Die Nutzung der Gebäudeteile wurde zum Stichtag 01.01.2002 erhoben. Zum Stichtag befanden sich im Wohnhaus B : 8 Gästebetten (= 4 Gästezimmer), weiters hatte Herr K.M. eine Wohneinheit mit 4 Zimmern (= Küche, Schlafzimmer, 2 weitere Zimmer) inne; dieser Bereich war zum Stichtag teilweise im Umbau begriffen. Im Ober- und Dachgeschoß wurden zwei kleinere Abstellräume errichtet, weiters diente ein Zimmer ebenfalls als Abstellkammer, da kein nutzbarer Dachraum vorhanden ist.

Die Ausstattung der Gästezimmer ist wie folgt: Fenster: einfache Ausführung, Fußböden: Weichholz, Linoleum und Teppichboden, Duschen: außerhalb der Zimmer, WC am Gang. Betreffend der Wohneinheit des Herrn K.M. wird folgendes festgehalten: es handelt sich hierbei um einen vormals als Gästewohnung verwendeten Bereich. Neben der bestehenden Küche diente der angrenzende Raum als Zimmer für Herrn K.M. (Aufbewahrungsraum für persönliche Gegenstände). Die beiden gegenüberliegenden Zimmer waren alte Gästezimmer, die im Zuge des Umbaus für Beherbergungszwecke nicht mehr verwendet worden waren.

Laut dem Aktenvermerk des Finanzamtes vom 11. Juli 2003 sollen die für die Bw. bestimmten Bescheide und sonstigen Schriftstücke in Zukunft an Herrn K.M. zugestellt werden.

Am 18. Juli 2003 langte beim Finanzamt die Erklärung zur Feststellung bebauter Grundstücke (BG 30) für das Garagengebäude sowie eine Skizze und Ausführungen hiezu ein. Im Einzelnen führte die Bw. aus:

„Das Nebengebäude (Garage) wurde 1958 errichtet und in einfachster Bauweise fertig gestellt. Die Maße wurden der Natur entnommen und wurden von Außenkante zu Außenkante gemessen. Desgleichen beinhaltet die Geschosshöhe die hölzerne Deckenstärke. Das Garagengebäude dient ausschließlich zur Unterbringung von landwirtschaftlichen Maschinen, Geräten und Transportmitteln für die Beförderung von landwirtschaftlichen Produkten von Erzeugerstätte (landwirtschaftlicher Betrieb) zu den einzelnen Absatzmärkten. Es stellt demnach eindeutig ein landwirtschaftliches Betriebsgebäude dar, dessen Wert bereits im

Ertragswert des Hektarsatzes enthalten ist und daher eine gesonderte Erfassung als Gebäude lt. Bewertungsgesetz gar nicht vorgesehen – und zulässig ist.....“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Juli 2003 gab das Finanzamt der Berufung statt und hob den angefochtenen Wertfortschreibungsbescheid vom 10. April 2002 ersatzlos auf.

Begründet wurde die Berufungsvorentscheidung damit, dass infolge der geänderten Gebäudewertberechnung die für die Wertfortschreibung geltenden Wertgrenzen nach § 21 Abs. 1 Z. 1 BewG nicht (mehr) erreicht worden seien.

(Anmerkung: Das Finanzamt verfügte mit Bescheid 30. Juli 2003 die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO (vgl. EW-AZ 2). Es nahm das dem „Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2002, Artfortschreibung (richtig: Wertfortschreibung) zugrunde liegende Feststellungsverfahren wieder auf“. Gleichzeitig erließ es einen Artfortschreibungsbescheid zum 1.1.2002. Darin stellte es für den Grundbesitz, sonstiges bebautes Grundstück, 9 B (teilweise), Gemeinde FF, KG 7., GrdSt.Nr. 4, den Einheitswert mit € 9.800 (erhöht: € 13.200) fest).

Mit Bescheid vom 30.07.2003 wies das Finanzamt den Antrag auf Durchführung der Wertfortschreibung zum 01.01.2001 unter Hinweis auf die §§ 97, 191, 194, 193 Abs. 2 BAO als unbegründet ab.

Die Bw. brachte am 29. August 2003 den Vorlageantrag ein. Darin führte sie aus:

„Mit meiner Berufung vom 15.04.2002 gegen den Feststellungsbescheid zum 1.1.2002 habe ich diesen wegen nicht antragsgemäßer Erledigung bekämpft.

Die Berufung richtet sich ausschließlich gegen die vom Antrag abweichende Bewertung des landwirtschaftlichen Wohngebäudes.

Im Detail wurde für das landwirtschaftliche Wohngebäude (sonstig bebautes Grundstück)

1. für das EG die Bauklasse einfach (11.22) und

2. für das OG das Baujahr 1947 begehrt.

Laut bekämpften Bescheid wurde jedoch abweichend hiervon für das EG die Bauklasse einfach/mittel und für das OG das Baujahr 1966 zum Ansatz gebracht. Die mit BVE ausgesprochene ersatzlose Aufhebung des am 10.04.2002 ergangenen Bescheides entspricht nicht meinem Berufungsbegehren und kann daher auch nicht als Stattgabe bezeichnet werden, da ich eine ersatzlose Aufhebung nie beantragt habe. Die Bezeichnung „Stattgabe“ kann sich daher lediglich auf die laut Antrag und Berufung begehrte Bauklasse und das Baujahr beziehen. Die in der Begründung der BVE angeführte geänderte, aber nicht beigelegte Gebäudewertberechnung, kann keinesfalls zur ersatzlosen Aufhebung des bekämpften Bescheides führen, da einerseits für einen im Rechtsmittelweg angefochtenen Erstbescheid die Wertfortschreibungsgrenzen gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 BewG keine Gültigkeit haben (diese werden nur im Wege der Antragstellung wirksam) und andererseits bei richtiger – dem Berufungsbegehren entsprechender – Bewertung des landwirtschaftlichen Wohngebäudes gegenüber dem ursprünglich festgestellten Wohnungswert (HF 1988) sehr wohl die Wertgrenzen überschritten werden.

Gegenüberstellung:

Ursprünglich festgestellter Wohnungswert lt. Basis EW:	€ 1.744,15
lt. Berufungsbegehren:	€ 9.500,--
lt. Bescheid zum 1.1.2002	€ 11.500

Formatiert: Nummerierung und Aufzählungszeichen

Der letztangefochtene Bescheid wurde im Rechtsmittelwege hinsichtlich des Gebäudewertes bekämpft und kann daher dieser Wert ohne Berücksichtigung der Wertfortschreibungsgrenzen abgeändert werden.

Da ich mit der ersatzlosen Aufhebung des am 10.04.2002 ergangenen und zum 01.01.2002 wirksamen Wertfortschreibungsbescheides keinesfalls einverstanden bin, stelle ich den Antrag meine Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen.

Wie der BVE zu entnehmen ist, wurde meinem Berufungsbegehren hinsichtlich der Bauklasse einfach für das EG und dem Baujahr 1947 für das OG, aufgrund der von mir erbrachten Nachweise, stattgegeben. Die Erfassung des strittigen OG und des DG des landwirtschaftlichen Wohngebäudes erfolgte jedoch unter dem EW-AZ 2 im Grundvermögen, worüber mit 30.07.2003 ein Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO erlassen wurde, gegen den ich gleichzeitig Berufung erhoben habe..."

In der Folge legte das Finanzamt den Vorlageantrag dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor:

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. beantragte den bislang als Geschäftsgrundstück bewerteten Gebäudeteil ihres Grundbesitzes - infolge der jahrelangen geringfügigen Vermietung (landwirtschaftlicher Nebenerwerb) - als sonstig bebautes Grundstück im Rahmen des EW-AZ 31-1-0595/2 (somit iR des land- und forstwirtschaftlichen Einheitswertaktes) zu erfassen und aufgrund der vorhandenen Baumerkmale von den Bauklassen 11.22 (einfach)/11.23 (mittlere) auszugehen.

Das Finanzamt erließ am 10. April 2002 einen Wertfortschreibungsbescheid zum 1. Jänner 2002. Es stellte für den „Wohnungswert“ des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes einen Einheitswert (unter Zugrundelegung der Bauklassen 11.22/23 sowie 11.23) von € 11.900 (erhöht: € 16.000) fest. Zur Begründung wurde weiters darauf verwiesen, dass der bislang unter dem EW-AZ 2 erfasste Gebäudeteil ab 01.01.2002 unter dem EW-AZ 1 bewertet werde. (Anm.: Am 5. April 2002 wurde der Wert für das Betriebsgrundstück (Geschäftsgrundstück) auf 0 fortgeschrieben).

Das Finanzamt „transferierte“ den der Vermögensart Betriebsvermögen (Betriebsgrundstück - bewertungstechnisch festgestellt als Geschäftsgrundstück) zugeordneten Grundbesitz (Gebäudeteile) mittels Wertfortschreibung in den „landwirt/forstwirtschaftlichen Einheitswertakt“. Mit der „Übernahme“ des Betriebsvermögens (Betriebsgrundstückes) in das land-/forstwirtschaftliche Vermögen bzw. in das Grundvermögen geht jedenfalls ein Wechsel der Vermögensart einher. Das Finanzamt hat mit dem angefochtenen Wertfortschreibungsbescheid zum 1. Jänner 2002 jedenfalls einen Wechsel der Vermögensart (§ 18 BewG) vorgenommen. Dabei stellt sich die Frage, ob der Wechsel der Vermögensart im Rahmen einer Wertfortschreibung Berücksichtigung finden darf. Aus diesem Grunde ist die

Rechtmäßigkeit des Wertfortschreibungsbescheides zum 01.01.2002 anhand der nachstehenden Bestimmungen zu überprüfen:

§ 18 BewG 1955 unterscheidet vier Vermögensarten (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen, Betriebsvermögen und sonstiges Vermögen). Eine wirtschaftliche Einheit kann grundsätzlich nur einer Vermögensart angehören. Auch ein Wechsel der Unterart bzw. der Grundstückshauptgruppen innerhalb einer Vermögensart wird als Abweichen der Art des Bewertungsgegenstandes angesehen (VwGH 1.10.1970, 781/70). Eine Änderung in der Art liegt vor, wenn ein Grundstück oder ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft in einen gewerblichen Betrieb einbezogen ist und damit zum Betriebsgrundstück wird. Ebenso ist im umgekehrten Fall zu verfahren (Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, Kommentar, 14. Auflage, S 248).

Nach § 21 Abs. 1 Z 1 BewG 1955 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).

Das Rechtsinstitut der Fortschreibung dient der Berücksichtigung vom Gesetzgeber für wesentlich erachtete Änderungen im Hauptfeststellungszeitraum. Wie sich schon aus der Bezeichnung "Fortschreibung", aber auch aus den sonstigen Vorschriften des § 21 ergibt, werden durch eine Fortschreibung die im bisher geltenden Einheitswertbescheid getroffenen Feststellungen lediglich mit Wirkung ab einem bestimmten Zeitpunkt durch die im Fortschreibungsbescheid getroffenen neuen Feststellungen abgelöst; bis zu diesem Zeitpunkt besitzen sie jedoch weiterhin uneingeschränkte Geltung. Die Fortschreibung wirkt daher nur ab dem Fortschreibungszeitpunkt (Twaroch-Wittmann-Frühwald, Kommentar Bewertungsgesetz, Band 1, S 136 b).

Die drei Arten der Fortschreibung - Wertfortschreibung, Artfortschreibung und Zurechnungsfortschreibung - bestehen selbständig nebeneinander. Jede Fortschreibung kann deshalb für sich allein durchgeführt werden, wenn die Voraussetzungen hierfür vorliegen. Auch auf denselben Fortschreibungszeitpunkt sind verschiedene Fortschreibungen zulässig (Rössler/Troll, Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, Kommentar, 14. Auflage, S 251).

Für die Wertfortschreibung sind grundsätzlich die Wertgrenzen des § 21 Abs. 1 BewG 1955 maßgeblich. Die Wertfortschreibung dient dazu, **Wertschwankungen** der wirtschaftlichen Einheit (Untereinheit) im Hauptfeststellungszeitraum zu berücksichtigen sowie hinsichtlich der Höhe des Einheitswertes fehlerhafte Bescheide zu berichtigen (VwGH 15.12.1975, 83/74, 7.7.1980, 3158, 3159/78, 27.4.1981, 17/92/80 uvam.). Fortgeschrieben kann nur ein festgestellter Einheitswert werden; ohne vorangegangenen Haupt- bzw.

Nachfeststellungsbescheid kann ein Wertfortschreibungsbescheid nie erlassen werden.

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 nicht nur bei Änderung tatsächlicher Verhältnisse, sondern auch zur Fehlerberichtigung erfolgen.

Artfortschreibungen sind ungeachtet der Wertgrenzen des § 21 Abs. 1 Z 1 BewG 1955 vorzunehmen (Twaroch-Wittmann-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, 2. Auflage, 138). Selbst dann ist eine Artfortschreibung vorzunehmen, wenn sich trotz Änderung der Art ein gleich hoher Einheitswert ergeben sollte (Wittmann, ÖStZ 1987, 11).

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

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).

Für den Berufungsfall bedeutet dies folgendes: die Einbeziehung des bislang als Betriebsvermögen, Betriebsgrundstück (Geschäftsgrundstück) bewerteten Grundbesitzes ins land- und forstwirtschaftliche Vermögen bzw. ins Grundvermögen (betrifft den übersteigenden Wohnungswert) stellt jedenfalls eine Änderung in der **Art des Bewertungsgegenstandes** dar. Diese Änderungen können nur durch Hauptfeststellungen, Nachfeststellungen oder **Artfortschreibungen** erfolgen. Eine Änderung in der Art des Bewertungsgegenstandes kann nicht – wie es im Berufungsfall geschehen ist - mittels Wertfortschreibung erfolgen.

Hinsichtlich des Wohnungswertes bleibt überdies folgendes festzuhalten:

Wohnungswert iS des § 33 BewG ist der Wert des Gebäudes(teile), die dem Betriebsinhaber, seinen Familienangehörigen, den Ausnehmern und den überwiegend im Haushalt des

Betriebsinhabers beschäftigten Personen als Wohnung dienen und hierfür ein Freibetrag von € 2.180,185 vorgesehen ist. Übersteigt jedoch der nach den Vorschriften über die Bewertung von bebauten Grundstücken ermittelte Wohnungswert den im Abs. 1 genannten Betrag, so ist der den Betrag von € 2.180,185 übersteigende Teil des Wohnungswertes als sonstiges bebautes Grundstück (§ 54 Abs. 1 Z. 5) dem Grundvermögen zuzurechnen.

Nach § 186 Abs. 3 BAO sind mit der Feststellung des Einheitswertes Feststellungen über die Art des Gegenstandes der Feststellung und darüber zu verbinden, wem dieser zuzurechnen ist (§ 24). ...

Im Spruch von Einheitswertbescheiden ist abzusprechen über die Art des Bewertungsgegenstandes, den Stichtag für die Wertermittlung, die Höhe des Einheitswertes sowie die Zurechnung.

Im angefochtenen Feststellungsbescheid fehlt ein wesentliches Element des § 186 BAO. Das Finanzamt stellte für „den Wohnungswert des strittigen Grundbesitzes einen Einheitswert von € 11.900 (erhöht € 16.000) fest“. Dabei wurde der den Betrag von 2.180,185 Euro übersteigende Teil des Wohnungswertes nicht als **sonstiges bebautes Grundstück** (§ 54 Abs. 1 Z 5) qualifiziert. Mit der Qualifizierung als „sonstiges bebautes Grundstück“ geht aber die Zuordnung des Grundbesitzes in eine der fünf Grundstückshauptgruppen einher und daran knüpfen idF die typischen Bescheidwirkungen (Bindungswirkung, Gestaltungs- und Feststellungswirkung, vgl. Ritz, BAO, Kommentar ³, S 534).

Gemäß § 289 Abs. 2 der BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz – außer in den Fällen des § 289 Abs. 1 BAO – immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Die Änderungsbefugnis („nach jeder Richtung“) ist durch die **Sache** begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. Ritz, BAO Kommentar³, § 289, Tz 38). Wenn aber eine Änderung der Art oder der Grundstückshauptgruppe des Bewertungsgegenstandes (unrichtigerweise) mittels Wertfortschreibung vorgenommen wurde, begrenzt sich die Änderungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz 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. In diesem Zusammenhang sei auch die eingeschränkte Anfechtungsmöglichkeit von Wertfortschreibungsbescheiden hingewiesen (VwGH 31.10.2000, 98/15/0168).

Aus dem Vorgesagten folgt, dass die Änderung der Art oder der Grundstückshauptgruppe des Bewertungsgegenstandes im gegenständlichen Berufungsverfahren angesichts der „begrenzten Sache“ des Wertfortschreibungsbescheides nicht zu beurteilen ist.

Aus diesem Grunde sind auch die von der Bw. vorgebrachten Argumente, die sich im Wesentlichen auf die Änderung der Art des Bewertungsgegenstandes, die Baumerkmale, den Bauzustand, die Intensität und den Umfang der Ermittlungen durch das Finanzamt beziehen, nicht näher zu beleuchten.

Ergänzend sei noch auf die stattgebende Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 12. Juni 2007, RV/0170-K/03, verwiesen.

Der angefochtene Wertfortschreibungsbescheid war infolge Rechtswidrigkeit aufzuheben. Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 14. Juni 2007