



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des B, gegen den Feststellungsbescheid (Artfortschreibung gemäß §21 Abs.1 Z2 BewG 1955) zum 1. Jänner 1999 des Finanzamtes X vom 19. Jänner 2004, EW-AZ 090-2-2970/5, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

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

Für den gegenständlichen Grundbesitz wird auf Grund des Bewertungsgesetzes 1955 idgF festgestellt:

Art des Steuergegenstandes: Einfamilienhaus

Für den gegenständlichen Grundbesitz wird der Einheitswert zum 1. Jänner 1999 mit Euro 30.667,94 (das entspricht S 422.000,-) und der gemäß Abgabenänderungsgesetz 1982 um 35% erhöhte Einheitswert mit Euro 41.350,84 (das entspricht S 569.000,-) festgestellt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 16. 12. 2003 hat der Berufungswerber (Bw.), Herr B., die Fertigstellung des am 2.6.1976 baubehördlich bewilligten Vorhabens der Errichtung eines Wohnhauses angezeigt. Dem Bauvorhaben lag ursprünglich ein Plan aus dem Jahre 1976 zu Grunde. Im

Zuge der Fertigstellungsanzeige wurde der Marktgemeinde K ein Änderungsplan vorgelegt, welcher der Benützungsbewilligung zu Grunde liegt.

Die Marktgemeinde K teilte diesen Sachverhalt dem Finanzamt X mit, woraufhin mit dem berufungsgegenständlichen Bescheid vom 19. Jänner 2004 eine Artfortschreibung gemäß §21 Abs.1 Z2 BewG 1955 zum 1.1. 1999 von der Art des Steuergegenstandes "Unbebautes Grundstück" zur Art des Steuergegenstandes "Einfamilienhaus", vorgenommen wurde.

Die Fortschreibung war laut Bescheidbegründung erforderlich, weil ein Neubau errichtet worden war.

Der Bewertung wurde folgende Einstufung zu Grunde gelegt:

Keller, BJ 1984	Bauklasse 13.2/3 (d.i. einfache bis mittlere Ausführung) + 5% Heizungszuschlag (18.3 der Anlage)	231,- ATS (220,- ATS + 5%)
Erdgeschoss	Bauklasse 11.23/24 (mittlere bis gute Ausführung) + 5% Heizungszuschlag (18.3 der Anlage)	462,- ATS (440,- ATS + 5%)
Dachgeschoss	Bauklasse 11.23/24 (mittlere bis gute Ausführung) + 5% Heizungszuschlag (18.3 der Anlage)	462,- ATS (440,- ATS + 5%)

Gegen den o.a Bescheid wurde Berufung eingebracht. Der Berufungswerber bringt vor, die Räume im Dachgeschoss seien laut den - dem "Fertigstellungsbescheid" beigefügten - Bauplänen Abstellräume und hätten somit nicht den gleichen Durchschnittspreis wie Wohnräume im Erdgeschoss.

Das Finanzamt wies die Berufung nach Abhaltung eines Lokalaugenscheines am 14.10.2004 mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Oktober 2004 als unbegründet ab, da das Dachgeschoss laut Außendiensterhebung nutzbar ausgestattet sei und gemäß §53 Abs.3 BewG 1955 der Gebäudewert aus dem Neuherstellungswert abzuleiten sei, der sich je nach Bauweise und Ausstattung der Gebäude oder der Gebäudeteile bei Unterstellung von Durchschnittspreisen je Kubikmeter des umbauten Raumes der Gebäude oder Gebäudeteile ergeben würde.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag wendet der Berufungswerber ein, die Räume im Dachgeschoss seien laut den, dem Fertigstellungsbescheid der Gemeinde K beigefügten, Bauplänen Abstellräume, welche somit nicht den gleichen Durchschnittspreis wie die Wohnräume im Erdgeschoss haben könnten. Die Festlegung, dass es sich um Abstellräume handle, sei durch die Baubehörde K erfolgt. Diese Räume könnten daher nur als Abstellräume genutzt werden. Eine Vermietung dieser Räume als Wohnräume sei nicht möglich. Auch bei der Feststellung einer Schadenshöhe im Versicherungsfall würde nur von Abstellräumen

ausgegangen werden. Laut Bescheid der Gemeinde K handle es sich bei den Räumen im Dachgeschoss um Abstellräume, da die Treppe zum Dachgeschoss zu klein gebaut worden sei und aus diesem Grund Räume, die über diese Treppe zu erreichen seien, laut Gemeinde K nur Abstellräume sein könnten. Dieser Bescheid sei rechtsgültig.

Es lägen nun von zwei unterschiedlichen Ämtern (Gemeindeamt und Finanzamt) zwei sich widersprechende Bescheide vor. Die Behörden seien daher gefordert, sich untereinander abzustimmen und Bescheide zu erstellen, die sich nicht widersprechen. Sollte das Finanzamt der Auffassung sein, dass der Bescheid der Gemeinde K nicht korrekt sei, so hätte das Finanzamt fristgerecht dagegen Einspruch erheben müssen.

Der Bw. stellt fest, er habe nie außer Streit gestellt, dass es sich bei den Abstellräumen im Dachgeschoss um Räume handle, die wie übliche Wohnräume aussehen würden. Es müsse ihm jedoch als Steuerzahler freigestellt sein, wie er seine Abstellräume ausgestalte.

Der Bw. beantragt die Neuausstellung des Bescheides und die Bewertung auf Grund des Fertigstellungsbescheides der Gemeinde K, d.h. dass Wohnräume als Wohnräume und Abstellräume als Abstellräume bewertet würden, wie dies in den Bauplänen festgelegt sei.

Am 10. November 2006 fand vor der h.o. Behörde ein Erörterungsgespräch statt, welches u.a. als Ergebnis brachte, dass die Bewertung zum 1.1.1999 aufgrund einer Anfrage an das Meldeamt vorgenommen worden war, welche ergeben hat, dass Herr. B; seit 22. Oktober 1984 an gegenständlicher Adresse gemeldet ist. Die Artfortschreibung erfolgte rückwirkend für die vorangegangenen fünf Jahre.

Zur Frage des Fortschreibungszeitpunktes führte das Finanzamt im Zuge des Erörterungsgespräches aus, dass für ein Bauvorhaben, welches über 20 Jahre gedauert habe, nicht exakt feststellbar sei, wie der Bauzustand 1999 gewesen sei.

Der Bw. führte dazu aus, dass der Bauzustand im Jahre 1999 nicht dem Bauzustand im Besichtigungszeitpunkt (14.10.2004) entsprochen habe. Der genaue Bauzustand sei ihm nicht erinnerlich, jedoch sei noch kein Fußboden verlegt gewesen. Auch der Trockenestrich sei noch nicht vorhanden gewesen. Leitungen seien bereits verlegt gewesen. Der Dachausbau sei bis dato nicht vollendet. Die Bauarbeiten seien über Jahre in persönlicher Arbeit durchgeführt worden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß §53 Abs.1 Bewertungsgesetz 1955 (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.3 BewG ist der Gebäudewert vorbehaltlich der Bestimmungen der Abs. 4 und 5 aus dem Neuherstellungswert abzuleiten, der sich je nach der Bauweise und Ausstattung der Gebäude oder der Gebäudeteile bei Unterstellung von Durchschnittspreisen je Kubikmeter des umbauten Raumes der Gebäude oder der Gebäudeteile ergibt. Umbauter Raum ist der auf mindestens drei Seiten von Wänden umschlossene *innere nutzbare Raum* zuzüglich des Raumes, den die Umwandlung einnimmt.

Gemäß §21 Abs.1 Z2 BewG wird der Einheitswert neu festgestellt, wenn die Art des Bewertungsgegenstandes von der zuletzt im Einheitswertbescheid festgestellten Art abweicht (Artfortschreibung).

Im Zuge einer Artfortschreibung darf unabhängig von der neuen Art auch ein neuer Wert festgestellt werden (vgl. Ritz, Die Wert-, Art- und Zurechnungsforschreibung 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.

Gemäß §21 Abs.4 BewG sind allen Fortschreibungen einschließlich der Fortschreibungen auf Grund einer Änderung der steuerlichen Zurechnung des Bewertungsgegenstandes (Zurechnungsforschreibung) die Verhältnisse bei Beginn des Kalenderjahres zugrunde zu legen, das auf die Änderung folgt (Fortschreibungszeitpunkt). Die Vorschriften im §65 über die Zugrundelegung eines anderen Zeitpunktes bleiben unberührt.

Fortschreibungszeitpunkt ist grundsätzlich der Beginn des Kalenderjahres, das der Änderung folgt (vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz zu §21). Das Finanzamt ist, berücksichtigt man die lange Bauzeit und die Tatsache, dass der Bw. seit 22.10.1984 in gegenständlichem Einfamilienhaus aufrecht gemeldet ist, davon ausgegangen, dass das gegenständliche Einfamilienhaus zum 1.1.1999 bereits fertig gestellt war.

Die *tatsächlichen Verhältnisse* zu diesem Stichtag waren der Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides aber nicht bekannt.

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Bauakt und Durchführung eines Erörterungsgespräches. Dem Bauakt ist zu entnehmen, dass die Bauvollendungsanzeige am 16.12.2003 erstattet wurde. Alle Befunde (Änderungsplan, Lageplan, Sicherheitsprotokoll über

die Elektroinstallationen und Baubefund des Rauchfangkehrs) datieren aus dem Jahre 2003. Die ursprüngliche Baubewilligung datiert vom 2. Juni 1976. Laut Angaben des Bw. im Erörterungsgespräch wurde der Ausbau des Dachbodens als Wohnraum von der Gemeinde untersagt und eine Benützungsbewilligung lediglich für Abstellräume erteilt. Die Angaben decken sich mit dem Bauakt.

Wie der genaue Zustand des Dachbodens im Fortschreibungszeitpunkt ausgesehen hat, ist nicht exakt nachvollziehbar. Jedenfalls ist laut Bauakt zu diesem Zeitpunkt keine Benützungsbewilligung für Wohnräume im Dachgeschoss vorgelegen. Die Benützungsbewilligung wurde auf Grund des Änderungsplanes (Abstellräume im Dachgeschoss) erteilt.

Auf Grund der Ergebnisse des Erörterungsgespräches kann in freier Beweiswürdigung davon ausgegangen werden, dass zumindest die Wände im Dachgeschoss im Fortschreibungszeitpunkt bereits aufgestellt waren, *nutzbarer Raum* im Sinne des Bewertungsgesetzes somit vorhanden war. Den Ausführungen des Bw. über den Bauzustand konnten jedoch keine Tatsachen entgegengesetzt werden.

Es ist somit festzustellen, dass ein Dachgeschossrohbausbau nicht ident den Wohnräumen im Erdgeschoss bewertet werden kann.

Nicht unbeachtet darf auch bleiben, dass die Gemeinde eine Benützung als Wohnraum offensichtlich untersagt hat.

Viskorf/Glier/Knobel, Kommentar zum deutschen Bewertungsgesetz, schreiben unter §75 BewG zum Begriff der "Wohnung":

*"Einfamilienhäuser sind Wohngrundstücke (Rdn.3), die nur eine Wohnung,... enthalten.*

*Von einer **Wohnung** i.S. des BewG kann dann nicht ausgegangen werden, wenn ausreichender, zur Führung eines selbständigen Haushaltes objektiv geeigneter, d. h. **benutzbare Wohnraum** – entsprechend den Grundsätzen des §72 Abs.1 und 3 BewG – noch nicht oder nicht mehr vorhanden ist. Wohnraum ist danach auf Dauer nicht mehr benutzbar, wenn ein zu seiner Benutzung erforderlicher Gebäudeteil **zerstört** ist...oder wenn der Raum oder Gebäudeteil **baurechtwidrig** ist (BFH v. 24.4.1991, HFR S. 641) oder sich in einem Zustand befindet, der aus Gründen der Bau- oder Gesundheitsaufsicht eine **dauernde** – der Zweckbestimmung entsprechende – **Benutzung nicht gestattet**, wobei es unerheblich ist, ob der Wohnraum tatsächlich benutzt wird (BFH v. 23.4.1992, BFH/NV 1993 S.84, v. 24.4.1991, BStBl II 683)...."*

In gegenständlichem Fall liegt für eine Benützung des Dachgeschosses keine Bewilligung der Gemeinde vor, eine dauernde Benutzung ist daher nur für Abstellräume, nicht aber für Wohnräume gestattet.

Eine Bewertung wäre also auch nur als solche möglich.

Twaroch-Wittmann-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Teil I, schreiben zur Bewertung von Dacheinbauten §53:

*"Für die Bewertung von Mansarden und anderen Dacheinbauten ist im Gesetz keine Sonderregelung enthalten. Demnach sind solche Räume, da sie von Wänden umschlossen sind, grundsätzlich mit ihrem umbauten Raum zu erfassen. Meist wird der umbaute Raum von Mansarden getrennt zu ermitteln sein, da solche Räume in der Regel eine einfachere Bauweise aufweisen oder erst zu einem späteren Zeitpunkt entstanden sind als der übrige Teil des Gebäudes. Es bestehen kaum Bedenken gegen die in der Praxis übliche Ermittlung des umbauten Raumes von Mansarden und Dacheinbauten, wobei wegen der oft abgeschrägten Wände der Mansardenräume nur die halbe Höhe angesetzt wird. Für die Bewertung von Dacheinbauten kommen unter anderem die Bauklassen gemäß Z. 11.11 bis 11.15 der Anlage (Holz- oder Fachwerkbauten) in Betracht, bei massiven Dacheinbauten könnte in Einfamilienhäusern etwa nach Zi. 11.21 oder 11.22 der Anlage bewertet werden..."*

Eine Einstufung in die Bauklassen 13.2/3, wie vom Bw. beantragt ist nicht möglich, da diese laut Anlage zu §53a BewG ausschließlich auf Keller und Kellergeschosse anzuwenden ist.

In Anlehnung an die oben zitierte Kommentarmeinung ergibt sich somit unter Anwendung der Bauklasse 11.21/22 folgende Bewertung zum Stichtag 1.1.1999:

Gebäudeteil	m3	Bauklasse; Zu- und Abschläge	Durchschnittspreis in ATS	Gebäudewert in ATS
Keller, BJ 1984 wie bisher	584	Bauklasse 13.2/3 (d.i. einfache bis mittlere Ausführung) + 5% Heizungszuschlag (18.3 der Anlage)	231,- ATS (220,- ATS + 5%)	134.904,-
Erdgeschoss wie bisher	652	Bauklasse 11.23/24 (mittlere bis gute Ausführung) + 5% Heizungszuschlag (18.3 der Anlage)	462,- ATS (440,- ATS + 5%)	301.224,-
Dachgeschoss	450	Bauklasse 11.21/22 (sehr einfache bis einfache Ausführung) + 5% Heizungszuschlag (18.3 der Anlage)	252,- ATS (240,- ATS + 5%)	113.400,-

Gebäudewert				549.528,-
Bodenwert (wie bisher)				<u>54.390,-</u>
				603.918,-
Kürzung gemäß Abs. 7 lit.b BewG			-30%	<u>-181.175,-</u>
				422.743,-
Einheitswert (abger. gem. §25 BewG)				422.000,-

Es war der Berufung daher teilweise Folge zu geben und der angefochtene Bescheid gemäß §289 Abs.2 BAO insofern abzuändern als der Einheitswert zum 1. Jänner 1999 mit Euro 30.667,94 (das entspricht S 422.000,-) und der gemäß Abgabenänderungsgesetz 1982 um 35% erhöhte Einheitswert mit Euro 41.350,84 (das entspricht S 569.000,-) festgestellt wird.

Wien, am 29. November 2006