



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW., ADRESSE, gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 16. Oktober 2009 betreffend Feststellung des Einheitswertes zum 1. Jänner 2005 (Wertfortschreibung gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 BewG 1955) zu EWAZ**** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

1. Wertfortschreibung zum 1.1.2004

Am 30. Dezember 2004 brachte die BW. (die nunmehrige Berufungserwerberin, kurz Bw.) zu EWAZ**** zum Stichtag 1. Jänner 2004 einen Antrag auf Wertfortschreibung ein, in dem eine Reduzierung des Gebäudewertes beantragt wurde. Im Gebäudewert seien Siloanlagen enthalten, obwohl es sich bei diesen Anlagen um eine Betriebsvorrichtung handle. Dem Antrag angeschlossen war eine ausführliche Begründung, weshalb es sich bei Silobauten um eine Betriebsvorrichtung handle.

Diesem Antrag entsprach das Finanzamt X am 23. Februar 2005 durch Erlassung eines Feststellungsbescheides zum 1. Jänner 2004, in dem der Einheitswert für die wirtschaftliche Einheit EZ***. KG*** mit € 880.600,00 und der gemäß AbgÄG um 35% erhöhten Einheitswert mit € 1.199.600,00 festgestellt wurde.

2. Wertfortschreibung zum 1.1.2005

Am 16. Oktober 2009 führte das Finanzamt X eine weitere Wertfortschreibung durch und stellte den Einheitswert zum 1. Jänner 2005 mit € 1.334.100,00 und den gemäß AbgÄG um 35% erhöhten Einheitswert mit € 1.801.000,00 fest. Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus:

"Die Fortschreibung war zur Berichtigung der im vorangegangenen Feststellungsbescheid enthaltenen Unrichtigkeiten erforderlich.

Die im Feststellungsbescheid zum 1.1.2004, ausgestellt am 23.02.2005 zu Unrecht in Abzug gebrachten Objekte (Silo I, Silo Keller, SiloAufbau alle Bj 1961; Silo II, Silo Aufbau alle Bj 1973 und Mühle Silo Bj 1974) werden nunmehr wieder zum Gebäudewert hinzugerechnet."

Als Beilage wurde dem Bescheid eine Berechnung angeschlossen.

3. Berufung

Gegen den Wertfortschreibungsbescheid zum 1.1.2005 erob die Bw. Berufung und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z. 1 BAO.

Die Berufung richtet sich sowohl gegen die Beurteilung der Siloanlagen und des Maschinenhauses als Gebäude als auch gegen die Fortschreibung zum Stichtag 1. Jänner 2005.

Von der Bw. wurde zunächst ausführliche begründet, weshalb sowohl die Siloanlagen als auch das gesamte Maschinenhaus Betriebsvorrichtungscharakter hätten und daher der Gebäudewert (vor Kürzungen) um € 681.864,38 zu reduzieren sei.

Zum Fortschreibungszeitpunkt führte die Bw. ua. aus, dass zum Zeitpunkt der Erlassung des gegenständlichen Bescheides am 16. Oktober 2009 keine Berechtigung für eine Aufhebung des Bescheides vom 23. Februar 2005 zum 1. Jänner 2005 gegeben gewesen sei. In der Bescheidbegründung werde nicht ausgeführt, weshalb eine rechtliche Fehlbeurteilung gegeben war und es sei nicht nachvollziehbar, weshalb der Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2005 erging. Zum Bescheiderstellungszeitpunkt hätten durch die Entscheidung des UFS vom 21. April 2008 (UFS RV/0435-W/06, 21.4.2008) "*eindeutig bereits Hinweise dafür existiert, dass es sich bei der Zuordnung der infrage stehenden Silos um Gebäude handle*". Obwohl eine derartige amtsweigige Korrektur zum 16. Oktober 2009 nach Ergehen der UFS-Entscheidung möglich sei, werde erst nach einer Entscheidung des VwGH endgültig feststehen, ob auch nach dem 21. April 2008 eine rechtliche Fehlbeurteilung gegeben gewesen sei. Diesbezügliche Vorverfahren seien unter den Zahlen 2008/13/0117 und 2008/13/0118 bereits eingeleitet worden. In Kenntnis der bereits eingeleiteten Vorverfahren über die genannten zwei VwGH-beschwerden sei der angefochtene Bescheid auf "vorläufig" abzuändern. Wie Ritz in der ÖStZ vom 15.12.1983, Nr. 24, S 287 (unter Punkt 1 – Einleitung)

betreffend "Die Wert-, Art- und Zurechnungsfortschreibung" unter Hinweis auf VwGH 25.3.1953, 1304/51 festgehalten habe, ergebe sich aus § 190 Abs. 1 BAO, dass Fortschreibungsbescheide auch gemäß § 200 BAO vorläufig erlassen werden können. Ob überhaupt eine rechtliche Fehlbeurteilung vorliege, werde erst nach der diesbezüglichen Entscheidung des VwGH endgültig feststehen. Dass vor dem Ergehen der UFS-Berufungsentscheidung vom 21.4.2008 eine "rechtliche Fehlbeurteilung" bereits gegeben war, werde jedenfalls bestritten.

Im § 193 Abs. 1, letzter Halbsatz BAO werde ausgeführt, dass in den Fällen einer amtwegigen Fortschreibung auf den 1. Jänner des Jahres, an dem die Voraussetzungen für eine Fortschreibung erstmals vorliegen, ein Fortschreibungsbescheid zu erlassen sei. Nachdem der vorangehende Feststellungsbescheid vom 23.2.2005 richtigerweise zum 1.1.2004 erstellt worden sei, sei es daher grundsätzlich richtig, dass ein nachfolgender "Berichtigungsbescheid" (frühestens) zum 1.1.2005 grundsätzlich erfolgen könnte. Es dürfe aber nicht übersehen werden, dass auch die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung, welche eine derartige rückwirkende Berichtigung umfassen, vorliegen müssen. Im Fall der Bw. liege für den Zeitpunkt der Wirksamkeit des Feststellungsbescheides vom 23.2.2005, demnach zum 1.1.2004, keinerlei rechtliche Fehlbeurteilung (in diesem Fall des Finanzamtes) vor (auch nicht eine unrichtige Sachverhaltsannahme), weshalb Gründe für eine rückwirkende Fehlerberichtigung nicht gegeben seien. Wie aufgezeigt, sei aufgrund der damaligen und bis heute unwidersprochenen auch österreichischen Kommentar- und Literaturmeinung eindeutig von einer richtigen Zuordnung von Silobauwerken (nicht zu den Gebäuden, sondern zu Betriebsvorrichtungen) im bewertungsrechtlichen Sinn auszugehen. Erst mit Ergehen der genannten UFS-Entscheidungen vom 21.4.2008 könne frühestens von einer geänderten Rechtssituation, die im übrigen vom VwGH als Höchstgericht noch nicht entschieden und daher als vorläufig einzustufen sei, ausgegangen werden.

Im genannten Artikel von Ritz werde ebenfalls festgehalten, dass die Erlassung von Fortschreibungsbescheiden keine Änderung der tatsächlichen Verhältnisse voraussetzt – diese Bescheide dürfen auch zur Berichtigung von z.B. bei der Hauptfeststellung unterlaufenen Fehlern erlassen werden, wobei dies nach Ritz für all drei Arten von Fortschreibungen gelte. Unter Fußnote 2 betreffend Wertfortschreibungen werde eine Reihe von VwGH-Erkenntnissen angeführt (VwGH 7.7.1980, 3158/78, 3159/78 und VwGH 27.4.1981/17/92/80). In den genannten Erkenntnissen werde für die auch dort vorgenommenen amtwegigen Fortschreibungen zum Unterschied von einer Fortschreibung auf Antrag, wo der Fortschreibungszeitpunkt stets nur der 1.1. jenes Kalendermonats sein könne, in dem der Antrag gestellt wurde, ein rückwirkender Fortschreibungszeitpunkt zwar grundsätzlich bejaht, es werde aber deutlich herausgestellt, dass das Bestehen eines Fortschreibungsgrundes zu

diesem früheren Zeitpunkt als Voraussetzung gegeben sein müsse. In den angeführten beiden VwGH-Entscheidungen sei zu den jeweils rückwirkenden Fortschreibungsstichtagen eindeutig eine rechtliche Fehlbeurteilung gegeben gewesen, welche die Behörde zu dieser Rückwirkung bei den Fortschreibungen von Amts wegen berechtigte.

Im angefochtenen Bescheid werde keinerlei Begründung gegeben, warum eine Rückwirkung auf den Stichtag 1.1.2005 erfolgt sei – es werde insbesondere nicht begründet, warum bereits zu diesem Stichtag eine rechtliche Fehlbeurteilung oder auch eine unrichtige Sachverhaltsermittlung erfolgt wäre.

Es sei auch auf § 115 Abs. 1 BAO zu verweisen, wonach die Abgabenbehörde die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln haben, die für die Abgabenpflicht und die Erhebung von Abgaben wesentlich sind.

Auch im Kommentar von Twaroch-Wittmann-Frühwald werde unter Tz 2 zu § 21 BewG auf Seite 138b ausgeführt, dass "sich die Zulässigkeit der Wertfortschreibung nicht etwa an die Voraussetzung knüpft, dass sich die tatsächlichen Verhältnisse sei dem letzten Fortschreibungszeitpunkt geändert haben, sondern es können auch Fehlbeurteilungen, die sich bei der letzten Einheitswertfeststellung ergeben haben, im Wege einer Wertfortschreibung für die Zukunft bereinigt werden." Die Voraussetzung für eine Fortschreibung müsse grundsätzlich schon zum Fortschreibungszeitpunkt laut Bescheid erfüllt sein. Im Fall der Bw. seien weder zum 1.1.2004 noch zum 1.1.2005 diese Voraussetzungen erfüllt gewesen. Die Voraussetzung für eine Wertfortschreibung könne sich erst mit 1.1.2009 ergeben.

Da im letzten Satz der Bestimmung des § 21 Abs. 4 BewG auf die Bestimmung des § 65 BewG betreffend "Zugrundelegung eines anderen Zeitpunktes" verwiesen werde und dort im Abs. 1 eindeutig auf die Maßgeblichkeit der Verhältnisse im Feststellungszeitpunkt verwiesen werde, so sei, da der Feststellungszeitpunkt (Bescheid vom 16.10.2009) im Jahr 2009 liege, demnach der Fortschreibungszeitpunkt zum nachfolgenden Jahresbeginn, demnach erst zum 1.1.2010 gegeben.

Obwohl der Bw. klar sei, dass bei Obsiegen des Beschwerdeführers im zitierten eingeleiteten Vorverfahren des VwGH hinsichtlich der Frage, ob ein Silobauwerk bewertungsrechtlich in das Grundvermögen mit einzubeziehen sei, auch eine Korrektur, d.h. inhaltlichen Außerkrafttreten des ergangenen Bescheides vom 16.9.2009 bewirke, beantrage die Bw. dennoch den Fortschreibungszeitpunkt anstelle 1.1.2005 mit 1.1.2010 festzusetzen und den Bescheid wegen der anhängigen VwGH-Beschwerden gem. § 200 BAO auf einen "vorläufigen" Bescheid im Wege dieser Berufung abzuändern.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zur Gebäudeeigenschaft von Siloanlagen und Maschinenhaus

Nach § 51 Abs. 1 BewG 1955 gehört zum Grundvermögen der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile (insbesondere Gebäude) und des Zubehörs. In das Grundvermögen sind nicht einzubeziehen die Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile sind. Umzäunungen sowie Weg- und Platzbefestigungen sind bei gewerblich genutzten Grundstücken stets als Vorrichtungen anzusehen, die zu einer Betriebsanlage gehören. Jede wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens bildet ein selbständiges Grundstück im Sinne dieses Bundesgesetzes.

Bewertungsrechtlich ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als Gebäude jedes Bauwerk anzusehen, das durch räumliche Umfriedung Personen, Tieren oder Sachen Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Zutritt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist (vgl. VwGH 15.6.1956, 345/56, VwSlg 1449/F; VwGH 21.12.1956, 1391/54 und VwGH 19.2.1991, 91/14/0031). Dass nach dem Erkenntnis des VwGH 21.9.2006, 2006/15/0156, VwSlg 8165/F, die aus § 51 Abs. 1 BewG abgeleitete Unterscheidung zwischen Gebäude und "Betriebsvorrichtungen" für Zwecke der Investitionszuwachsprämie nach § 108e EStG 1988 nicht anwendbar ist, bedeutet nicht, dass die erwähnte Definition des Gebäudes im Rahmen der Einheitsbewertung dem Grunde nach überholt oder nicht mehr maßgebend wäre (vgl. VwGH 31.7.2012, 2008/13/0117).

Gebäude oder Gebäudeausstattungen können nicht Betriebsvorrichtungen sein (vgl. z.B. Thormann, Die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens, Wien 1981, S. 137, mwN). Die Gebäudeeigenschaft schließt allerdings nicht aus, dass bestimmte Anlagen als Betriebsvorrichtungen zu behandeln sind (vgl. z.B. Kotschnigg, Zur Abgrenzung von Gebäuden und Betriebsvorrichtungen im BewG, ÖStZ 1990, S. 26).

Können Ringöfen und Trockenkammeranlagen mit den sie umschließenden Mauern als technische und wirtschaftliche Einheit angesehen werden, bilden diese nach der Vorschrift des § 50 Abs. 1 BewG Betriebsvorrichtungen, auch wenn sie wesentliche Bestandteile des Grund und Bodens sind. Ihr Wert ist bei der Einheitsbewertung der sie umfassenden Gebäude nicht zu erfassen, und zwar auch dann nicht, wenn die Gebäude mit diesen Betriebsvorrichtungen zusammen eine wirtschaftliche Einheit bilden und vermöge ihrer technischen Verbindung mit den Öfen (Trockenkammern) für sich selbst - ohne diese Betriebsvorrichtungen - baulich nicht bestehen könnten (vgl. VwGH 16.10.1957, 1735/53, VwSlg 1711/F). Die einheitliche Verbindung mit den umschließenden Mauern eines Gebäudes hindert somit nicht die Qualifikation von Einbauten als Betriebsvorrichtung, bewirkt aber auch für sich noch nicht,

dass auch das umfassende Gebäude selbst zur Betriebsvorrichtung würde (vgl. VwGH 31.7.2012, 2008/13/0117).

Im Beschwerdefall zu VwGH 31.7.2012, 2008/13/0117 hat die belangte Behörde die eingebauten Silozellen, somit den Silo im engeren Sinn, als Betriebsvorrichtung gewertet. Die belangte Behörde hat aber weiters festgestellt, dass das Bauwerk nicht nur aus den Silozellen besteht, sondern sich oberhalb der Silozellen noch zwei Obergeschoße samt einer so genannten "Laterne" befinden, die - ebenso wie das unterhalb der Silozellen liegende Erdgeschoß ("Rampengeschoß") - auch von Menschen betreten werden können. Dasselbe gilt für den zwischen den Silozellen und der Außenumschließung gelegenen Stiegenaufgang (samt Aufzug) zu den beiden Obergeschoßen und das Maschinenhaus, deren obere Stockwerke zudem nur über das Stiegenhaus bzw. den Aufzug erreicht werden können. Im Erdgeschoß des "Siloteiles" liegt außerdem ein Verbindungsgang, der den Durchgang zwischen Siloteil, Maschinenhaus und Lagerhalle ermöglicht. Zur Qualifikation eines Bauwerkes reicht es aus, wenn dieses den Eintritt von Menschen objektiv gestattet, sodass es insoweit auch nicht auf den Zweck der gesamten Baulichkeit ankommt, der nach dem Beschwerdevorbringen der "Lagerung und Gesunderhaltung des Getreides" diene. Dass die "Nutzungsintensität bei den genannten Gebäudeteilen" nach den Beschwerden "eine äußerst geringe" sei (u.a. in der Regel nur Aufenthalt zu Kontrollgängen von "bis zu max. fünf Minuten"), ist in Bezug auf eine objektive Aufenthaltsmöglichkeit nicht von wesentlicher Bedeutung. Da es - wie oben erwähnt - einer Qualifikation als Gebäude nicht entgegen steht, wenn die Außenmauern zum Teil zugleich die Umschließung eingebauter Betriebsvorrichtungen bilden, lässt sich für die Beschwerdeführerinnen auch aus ihren Vorbringen nichts gewinnen, wonach "aufgrund einer angestellten Berechnung das Ausmaß der Silozellen an der Gesamtkubatur des Silogebäudes allein 66,9 % ausmacht, unter Einrechnung auch des Maschinenhauses (wesentlich niedriger) noch immer deutlich über der Hälfte" oder die restlichen Gebäudeteile bei einer Herauslösung der Silozellen als "Torso" jedwede Verwendungsmöglichkeit verlieren würden. In Bezug auf eine notwendige feste Verbindung des Bauwerkes mit dem Boden von einiger Beständigkeit ist es weiters nicht von Relevanz, ob die von der belangten Behörde u.a. getroffene Feststellung, dass "sämtliche drei erwähnten Gebäude in Gleitbauweise" errichtet worden seien, laut Beschwerdevorbringen "völlig unrichtig" sei, in Gleitbauweise vielmehr nur das Silobauwerk errichtet worden sei, bei der (unstrittig als Gebäude bewerteten) Lagerhalle und beim Maschinenhaus jedoch weitgehend Ziegelbauweise gegeben sei (vgl. abermals VwGH 31.7.2012, 2008/13/0117).

Das gegenständliche Bauwerk gleicht in seiner Bauweise im Wesentlichen jenem Bauwerk auf das sich das Erkenntnis VwGH 31.7.2012, 2008/13/0117 bezieht. Auch wenn die drei aneinander gereihten Silos hier nicht von einer Lagerhalle aus betreten werden können und

nur diese bautechnisch miteinander verbunden sind, so führt dies nicht zu abweichenden bewertungsrechtlichen Beurteilung. Auch bei den gegenständlichen Siloanlagen befinden sich oberhalb und unterhalb der Silozellen noch Räumlichkeiten, die den Aufenthalt von Menschen objektiv gestatten (wie zB im Schaltraum und im Maschinenhaus) und werden die Außenumschließung des Bauwerkes nicht ausschließlich durch Umschließungen der Silozellen gebildet. Eine bewertungsrechtliche Aufteilung des Gesamtbauwerkes in "Gebäude" und "Betriebsvorrichtung" ist daher auch hier nicht vorzunehmen und war daher die mit dem Einheitswertbescheid vom 23. Februar 2005 zum 1. Jänner 2004 vorgenommene Einheitswertfeststellung fehlerhaft.

2. Zum Fortschreibungszeitpunkt 1. Jänner 2005

Gemäß § 21 Abs. 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).

Nach § 21 Abs. 4 erster Satz BewG 1955 sind allen Fortschreibungen einschließlich der Fortschreibungen auf Grund einer Änderung der steuerlichen Zurechnung des Bewertungsgegenstandes (Zurechnungsfortschreibung) die Verhältnisse bei Beginn des Kalenderjahres zugrunde zu legen, das auf die Änderung folgt (Fortschreibungszeitpunkt).

Gemäß § 23 BewG 1955 (Wertverhältnisse bei Fortschreibungen und bei Nachfeststellungen) 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.

Wenn die Voraussetzungen für eine Wert-, Art- oder Zurechnungsfortschreibung nach bewertungsrechtlichen Vorschriften vorliegen, so ist gemäß § 193 Abs. 1 BAO in den Fällen einer amtswegigen Fortschreibung auf den 1. Jänner des Jahres, an dem die Voraussetzungen für eine Fortschreibung erstmals vorliegen, ein Fortschreibungsbescheid zu erlassen. Dadurch tritt der dem Fortschreibungsbescheid zugrunde liegende Bescheid über den Einheitswert einer wirtschaftlichen Einheit (Untereinheit) mit Wirkung ab dem Fortschreibungszeitpunkt insoweit außer Kraft, als der Fortschreibungsbescheid von dem zugrunde liegenden Bescheid in seiner zuletzt maßgebenden Fassung abweicht.

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 lit. b

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

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt dargetan hat, können Fortschreibungen iSd § 21 BewG auch zur Beseitigung von Unrichtigkeiten, Fehlbeurteilungen, unzutreffenden Tatsachen- und Werturteilen vorgenommen werden, allerdings gegenüber früheren rechtskräftigen Feststellungsbescheiden nur auf spätere Stichtage. Wenn eine solche Fortschreibung auf Antrag vorgenommen werden soll, muss dem Antragsteller zugemutet werden, für die Unrichtigkeit der bisherigen Bewertung den Nachweis zu erbringen (vgl. VwGH 25.1.1988, 86/15/0141).

Fortschreibungsbescheide gemäß § 21 BewG und § 193 BAO dienen nicht nur der Berücksichtigung von Änderungen in den tatsächlichen Verhältnissen, die während der Dauer des jeweiligen Hauptfeststellungszeitraumes eintreten; auch Unrichtigkeiten, Fehlbeurteilungen, unzutreffende Tatsachenurteile und Werturteile, die in frühere in Rechtskraft erwachsene Feststellungsbescheide eingeflossen sind, können mit Hilfe von Fortschreibungen der fehlerhaften Feststellungsbescheide auf spätere Stichtage eine Berichtigung erfahren (vgl. VwGH 14. 4. 1986, 84/15/0123; VwGH 15. 2. 1991, 89/15/0011; VwGH 22. 4. 1999, 97/15/0169).

Gemäß § 193 Abs 1 BAO ist ein Fortschreibungsbescheid zu erlassen, wenn die Voraussetzungen des § 21 BewG erfüllt sind. Einer Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung des Einheitwertes zu einem vorangegangenen Stichtag bedarf es dabei selbst dann nicht, wenn die Fortschreibung der Fehlerberichtigung dient (vgl. VwGH 15.2.1991, 89/15/0011).

Ein Wertfortschreibungsbescheid bedarf daher keiner Begründung in der Richtung, ob die Wertabweichung im Verhältnis zur früheren Feststellung auf eine objektive Wertsteigerung oder Wertverminderung, auf eine seinerzeitige Fehlbewertung oder auf ein Zusammentreffen beider Ursachen zurückzuführen ist. Ausschlaggebend ist vielmehr, dass der nach den Grundsätzen des Bewertungsrechtes auf den Fortschreibungszeitpunkt ermittelte Einheitswert von dem zuletzt rechtskräftig festgestellten Einheitswert objektiv in einem Ausmaß nach oben oder nach unten abweicht, das die im § 21 Abs. 1 Z. 1 BewG festgestellten Grenzen übersteigt.

Unter Einbeziehung der Siloanlagen und des Maschinenhauses betrug der nach den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes 1955 errechnete Einheitswert (gegen die

rechnerische Richtigkeit erhab die Bw. keine Einwände) zum Feststellungszeitpunkt 1. Jänner 2005 (ohne die 35%-ige Erhöhung gemäß AbgÄG 1982) € 1.334.100,00. Dieser Betrag weicht von dem mit Einheitswertbescheid vom 23. Februar 2005 zum 1. Jänner 2004 festgestellten Einheitswert von € 888.600,00 (ohne die 35%-ige Erhöhung gemäß AbgÄG 1982) sowohl um mehr als ein Zehntel als auch um mehr als € 7.300,00 ab und liegen daher – objektiv gesehen – die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung bereits zum Stichtag 1. Jänner 2005 vor. Für die Berechtigung zur Wertfortschreibung zu einem bestimmten Stichtag kommt es nicht darauf an, ab wann dem Finanzamt bekannt war, dass die zum vorangehenden Stichtag vorgenommene Einheitswertfeststellung fehlerhaft war und ist nicht entscheidend, wann vom Unabhängigen Finanzsenat über vergleichbare Bauwerke Entscheidungen getroffen wurden oder wann derartige Entscheidungen vom Verwaltungsgerichtshof bestätigt wurden.

Gemäß § 193 Abs 2 BAO wird ein Fortschreibungsbescheid auf Antrag, erforderlichenfalls auch von Amts wegen erlassen. Nach Ritz, BAO⁴, § 193, Tz 2 ist „erforderlichenfalls“ ein unbestimmter Rechtsbegriff. Daher liegt die amtswegige Fortschreibung entgegen der hA (vgl zB Thormann, Einheitsbewertung 65; BMF, AÖF 1987/61; Stoll, BAO, 2041) nicht im Ermessen. Die amtswegige Fortschreibung wird „erforderlich“ sein, wenn sie für die Geltendmachung von Abgabenansprüchen von Bedeutung ist (sich somit auf die Höhe von Abgabenzahlungsansprüchen auswirken würde; ebenso Ellinger ua, BAO³, § 193 Anm 5).

Die österreichische Rechtslage unterscheidet sich von der deutschen Rechtslage bei "fehlerberichtigenden" Wertvorschreibungen hinsichtlich des Fortschreibungszeitpunktes. Auch nach § 22 Abs. 3 des deutschen Bewertungsgesetzes (kurz dt. BewG) kommt eine Wertfortschreibung zur Beseitigung eines Fehlers der letzten Feststellung in Betracht. Liegt der Grund zur Fortschreibung nicht in einer Änderung der tatsächlichen Verhältnisse, sondern in einem Fehler bei der vorangegangenen Feststellung (§ 22 Abs. 3 Satz 1 dt. BewG), so ist nach der deutschen Rechtslage allerdings zu beachten, dass Fortschreibungszeitpunkt bei einer Erhöhung des Einheitswerts frühestens der Beginn des Kalenderjahres ist, in dem der Feststellungsbescheid erteilt wird (§ 22 Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 2. Alternative dt. BewG; vgl. BFH 30.6.2010, II R 13/09). Eine vergleichbare Einschränkung hinsichtlich des Fortschreibungszeitpunktes enthält das österreichische Bewertungsgesetz nicht.

Lediglich der Antrag auf Fortschreibung ist gemäß § 193 Abs. 2 BAO insofern fristgebunden als dieser nur

- bis zum Ablauf des Kalenderjahres, ab dessen Beginn die neue Feststellung beantragt wird, oder
- bis zum Ablauf eines Monats, seit dem der bisherige Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist,

gestellt werden kann. Für amtsweigige Fortschreibungen ist keine spezielle Regelung über eine zeitliche Einschränkung vorgesehen.

Feststellungsbescheide können als Grundlagenbescheide ohne Bedachtnahme auf Verjährungsfristen erlassen werden (vgl. VwGH vom 10.6.1991, 90/15/0021), wobei diese Aussage hinsichtlich Einheitswertbescheiden insofern zu relativieren ist, als solche gemäß § 186 Abs. 1 BAO nur zu erlassen sind, wenn und soweit diese Feststellung für die Geltendmachung von Abgabenansprüchen von Bedeutung ist. Ein Einheitswertbescheid wird dann nicht zu erlassen sein, wenn das Recht zur Festsetzung aller vom Einheitswert abgeleiteten Abgaben verjährt ist und auch § 209a BAO keine solche Festsetzung ermöglicht (siehe dazu Ritz, BAO4, Tz 8 zu § 207). Die Erlassung von Einheitswertbescheiden durch das Finanzamt unter Bedachtnahme auf die grundsätzlich geltende fünfjährige Bemessungsverjährungsfrist steht daher im Einklang mit der Gesetzeslage (vgl. dazu auch UFS 27.6.2005, RV/0082-K/04).

Im Zeitpunkt der Erlassung des gegenständlichen Einheitswertbescheides am 16. Oktober 2009 stand der Festsetzung abgeleiteter Abgaben (wie zB Grundsteuer) für das Jahr 2005 noch keine Verjährung entgegen und war das Finanzamt daher berechtigt die Wertfortschreibung zum Stichtag 1. Jänner 2005 durchzuführen.

3. Verfahrensrechtliches

Zum Antrag der Bw. auf "vorläufige" Feststellung des Einheitswertes wird bemerkt, dass für die Erlassung eines vorläufigen Bescheides iSd § 200 Abs. 1 BAO eine Ungewissheit im Tatsachenbereich vorliegen muss, die im Zeitpunkt der Entscheidung im Ermittlungsverfahren nicht beseitigbar ist (siehe Ritz, BAO⁴, Tz 3 zu § 200). Der Lösung der Frage, ob eine bestimmte Siloanlage als Betriebsvorrichtung oder als Gebäude zu bewerten ist, stand auch im Zeitpunkt der Bescheiderlassung durch das Finanzamt kein vorübergehendes Hindernis im Tatsachenbereich entgegen. Wie eine bestimmte Rechtsfrage von der Berufungsbehörde und letztlich von den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts im Verfahren eines anderen Abgabepflichtigen gelöst werden wird, rechtfertigt eine bloß vorläufige Bescheiderlassung durch das Finanzamt nicht (vgl. VwGH 28.10.1993, 93/14/0123). Die Anhängigkeit einer Beschwerde beim VwGH wegen einer gleichen oder ähnlichen Frage berechtigt die Behörde lediglich zur Aussetzung des Berufungsverfahrens gemäß § 281 BAO.

Gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird. Das Unterbleiben der beantragten mündlichen Verhandlung verletzt kein Parteiengehör, wenn die Entscheidung nur im Sinne der Gleichheit der Rechtsanwendung und

insbesondere der formalen Rechtsrichtigkeit getroffen werden kann (vgl UFS 30.08.2012, RV/2052-W/06 unter Hinweis auf VwGH 29.7.2010, 2006/15/0215). Die Beurteilung, auf welchen Stichtag eine amtswegige Wertfortschreibung durchzuführen ist, stellt keine noch aufzuklärende Sachverhalts-, sondern eine reine Rechtsfrage dar. Der Unabhängige Finanzsenat ging bei seiner Entscheidung von den Sachverhaltsangaben der Bw. (wie zB über die bauliche Ausgestaltung der Siloanlagen, Nutzungsintensität) aus. Auf Grund des zu beachtenden Gebotes der Verwaltungsökonomie (vgl. Ritz, Verwaltungsökonomie als Ermessenskriterium, ÖStZ 1996, 70) wurde in Hinblick darauf, dass nach den vorstehenden Ausführungen ausgeschlossen werden kann, dass der Unabhängige Finanzsenat bei Vermeidung dieses Mangels (Durchführung einer mündlichen Verhandlung) zu einem anderen Bescheid hätte gelangen können, von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. Jänner 2013