



GZ. RV/3815-W/09
GZ. RV/3814-W/09
GZ. RV/3813-W/09
GZ. RV/3812-W/09
GZ. RV/3811-W/09
GZ. RV/3809-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der BW., ADR, gegen die Bescheide des Finanzamtes XX jeweils vom 2. Juni 2008 betreffend Feststellung des Einheitswertes zum

1. Jänner 2005 (Wertfortschreibung gemäß [§ 21 Abs. 1 Z 1 BewG 1955](#)) zu

1. EWAZ****1 (Verfahren RV/3815-W/09)
2. EWAZ****2 (Verfahren RV/3814-W/09)
3. EWAZ****3 (Verfahren RV/3813-W/09)
- 4: EWAZ****4 (Verfahren RV/3811-W/09)
5. EWAZ****5 (Verfahren RV/3809-W/09)
6. EWAZ****6 (Verfahren RV/3812-W/09)

entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

1. Wertfortschreibungen zum 1.1.2004

Am 29. Dezember 2004 brachte die BW. (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) für die unter den nachstehend angeführten Einheitswertaktenzeichen erfassten wirtschaftlichen Einheiten jeweils 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.

1. EWAZ****1
2. EWAZ****2
3. EWAZ****3
- 4: EWAZ****4
5. EWAZ****5

Dem Antrag angeschlossen war eine ausführliche Begründung, weshalb es sich bei Silobauten um eine Betriebsvorrichtung handle. Außerdem wurde darauf hingewiesen, dass aus dem Berechnungsblatt zu dem Gebäudewert betreffend EWAZ****6 KG****, EZ*** hervorgehe, dass dort der Silo (Position 5) bisher schon richtigerweise als Betriebsvorrichtung eingestuft und demnach kein Gebäudewert angesetzt worden sei.

Den Anträgen auf Wertfortschreibung entsprach das Finanzamt XX am 2. Februar 2005 jeweils durch Erlassung eines Feststellungsbescheides zum 1. Jänner 2004 und wurde der Einheitswert für die nachstehend angeführten wirtschaftlichen Einheiten in folgender Höhe (alle Beträge in €) festgestellt:

Wirtschaftliche Einheit	Einheitswert	gemäß AbgÄG um 35% erhöhter Einheitswert
EWAZ****1	69.200,00	93.400,00
EWAZ****2	28.300,00	38.200,00
EWAZ****3	43.300,00	58.400,00
EWAZ****4	181.300,00	244.700,00
EWAZ****5	50.600,00	68.300,00

Im Bewertungsakt zu EWAZ****6 wurde von einem Mitarbeiter des Finanzamtes in einem Aktenvermerk unter Hinweis auf eine Berufungsvorentscheidung vom 22. Juli 1976 festgehalten, dass es nicht stimme, dass für den Silo kein Gebäudewert angesetzt worden sei - bei der Berechnung des Einheitswertes für den Stichtag 1.1.1974 sei für den Silo samt Elevatorturm ein Gebäudewert von S 1.626.779,00 angesetzt worden. Weiters wurde festgehalten, dass bei diesem Akt offensichtlich ein Flüchtigkeitsfehler bei der Durchsicht der Gebäudewertberechnung passiert sei und werde bei diesem Akt die Wertfortschreibung von Amts wegen durchgeführt. In der Folge erließ das Finanzamt XX am 2. Februar 2005 auch zu EWAZ****6 einen Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2004 und wurde der Einheitswert für diese wirtschaftliche Einheit mit € 301.800,00 und der gemäß AbgÄG um 35% erhöhte Einheitswert mit € 407.400,00 festgestellt.

2. Wertfortschreibungen zum 1.1.2005

Am 2. Juni 2008 führte das Finanzamt XX jeweils eine weitere Wertfortschreibung durch und wurden der Einheitswert für die nachstehend angeführten wirtschaftlichen Einheiten in folgender Höhe (alle Beträge in €) festgestellt::

Wirtschaftliche Einheit	Einheitswert	gemäß AbgÄG um 35% erhöhter Einheitswert
EWAZ****1	84.200,00	113.600,00
EWAZ****2	109.900,00	148.300,00
EWAZ****3	74.100,00	100.000,00
EWAZ****4	320.500,00	432.600,00
EWAZ****5	95.500,00	128.900,00
EWAZ****6	385.700,00	520.600,00

Zur Begründung führte das Finanzamt jeweils Folgendes aus:

"Die Fortschreibung war zur erforderlich weil der Silo [anschließend wurde jeweils das Baujahr des Silos angeführt] als Gebäude erfaßt worden ist."

Als Beilage wurde den Bescheiden jeweils eine Berechnung angeschlossen.

3. Berufungen

Gegen die oben angeführten Wertfortschreibungsbescheide zum 1.1.2005 erhab die Bw. Berufung und beantragte sie jeweils die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß [§ 284 Abs. 1 Z. 1 BAO](#).

Die Berufungen richten 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 die Siloanlagen (samt Maschinenhaus) Betriebsvorrichtungscharakter hätten und daher der Gebäudewert zu reduzieren sei.

In einem ergänzenden Schriftsatz vom 9. Juli 2008 begehrte die Bw. eine Abänderung des Feststellungszeitpunktes auf den 1. Jänner 2009. Weiters seien die Bescheide auf "vorläufige Bescheide" abzuändern. Dies im Wesentlichen mit folgender Begründung:

Ob überhaupt aufgrund von zwei vor kurzem ergangenen UFS-Entscheidungen vom 21. April 2008 (UFS 21.4.2008, RV/0435-W/06 und RV/1594-W/07) eine rechtliche Fehlbeurteilung vorliegt, werde erst nach der diesbezüglichen Entscheidung des VwGH endgültig feststehen.

Diesbezügliche Vorverfahren seien unter den Zahlen 2008/13/0117 und 2008/13/0118 bereits eingeleitet worden. 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 2.2.2005 richtigerweise zum 1.1.2004 erstellt worden sei, sei es daher grundsätzlich richtig, dass ein nachfolgender "Berichtigungsbescheid" zum 1.1.2005 grundsätzlich erfolgen könnte. Es dürfe aber nicht übersehen werden, dass auch die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung, welche eine derartige Berichtigung umfassen, vorliegen müssen. Im Fall der Bw. liege für den Zeitpunkt der Wirksamkeit des Feststellungsbescheides vom 2.2.2005, 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.

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.

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.

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.

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 Bescheide vom 2.6.2008 bewirke, beantrage die Bw. dennoch den Fortschreibungszeitpunkt anstelle 1.1.2005 mit 1.1.2009 festzusetzen und die Bescheide wegen der anhängigen VwGH-Beschwerden gem. [§ 200 BAO](#) auf "vorläufige" Bescheide 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 Gebäudewerkteilen" 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](#)).

Die gegenständlichen Bauwerke gleichen in ihrer Bauweise im Wesentlichen jenem Bauwerk auf das sich das Erkenntnis VwGH 31.7.2012, [2008/13/0117](#) bezieht. Auch wenn die Silos nicht von einer Lagerhalle aus betreten werden können und nicht mit dieser bautechnisch 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 der Bauwerke nicht ausschließlich durch Umschließungen der Silozellen gebildet. Eine bewertungsrechtliche Aufteilung der Gesamtbauwerke in "Gebäude" und "Betriebsvorrichtung" ist daher auch hier

nicht vorzunehmen und waren daher die mit dem Einheitswertbescheiden vom 2. Februar 2005 zum 1. Jänner 2004 vorgenommene Einheitswertfeststellungen 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 amtsweigigen 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.

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 Rechtlage 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 amtswegige 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 der gegenständlichen Einheitswertbescheide am 2. Juni 2008 stand der Festsetzung abgeleiteter Abgaben (wie zB Grundsteuer) für das Jahr 2005 noch keine Verjährung entgegen und war das Finanzamt daher berechtigt die Wertfortschreibungen 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 Verwaltungskonomie (vgl. Ritz, Verwaltungskonomie 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 21. Jänner 2013