



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 27. Juni 2003 des Bw., vertreten durch Vertreter, gegen den Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 1998 (Wertfortschreibung) des Finanzamtes vom 5. Juni 2003, betreffend den Grundbesitz (Mietwohngrundstück), wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. war gemeinsam mit seiner Gattin J.D. bis zum 4. November 2000 Hälfteeigentümer der Liegenschaft mit der X mit dem darauf befindlichen Mietwohngrundstück.

Bis zum 31. Dezember 1996 betrug der Einheitswert S 272.000,-- (erhöht: S 367.000,--). Zum 1. Jänner 1997 schrieb das Finanzamt den Einheitswert mit Bescheid 29. Jänner 1997 im Rahmen einer Wertfortschreibung auf S 319.000,-- (erhöht: S 430.000,--) fort. Im Einzelnen kam zum bisherigen Gebäudewert von S 305.931,-- (Wohntrakt EG und Obergeschoß bzw. 1. Stock) der Gebäudewert der Garage in Höhe von S 30.750,-- (41 m<sup>2</sup>) und der Gebäudewert des Aufenthaltsraumes S 32.100,-- (42,8 m<sup>2</sup>) hinzu, sodass die Summe der Gebäudewerte S 368.781,-- betrug. Unter Berücksichtigung des Bodenwertes und der Kürzungen (§ 53 Abs. 7 lit. d BewG) ergab sich der Einheitswert von S 319.000,-- (erhöht: 430.000,--) im Wertfortschreibungsbescheid ab 1. Jänner 1997. Dieser Bescheid erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

Zum 1. Jänner 1998 kam es erneut zu einer Wertfortschreibung. Der diesbezügliche Bescheid erging am 5. Juni 2003. Der Einheitswert der Streitliegenschaft wurde mit € 32.194,07 (S 443.000,--) bzw. erhöht € 43.458,35 (S 598.000,--) festgestellt. Begründet wurde die Wertfortschreibung mit dem erfolgten Dachgeschoßausbau (Anm.: richtig: vier Zimmer des Obergeschoßes bzw. 1. Stockes). Dem Wertfortschreibungsbescheid beigelegt war das Berechnungsblatt. Darin setzte das Finanzamt die bisherigen Gebäudewerte für Erd-/ und Obergeschoß (bzw. 1 Stock S 305.931,--), Garage (S 30.750,--) und "Aufenthaltsraum" (S 32.100,--) an und erfasste zusätzlich den Gebäudewert für vier Zimmer (88 m<sup>2</sup>) im Obergeschoß (1. Stock) im Ausmaß von S 166.320,--. Die Summe der Gebäudewerte betrug S 535.100,52. Unter Berücksichtigung des Bodenwertes und der Kürzungen (§ 53 Abs. 7 lit. d BewG) ergab sich zum 1. Jänner 1998 somit ein abgerundeter Einheitswert von S 443.000,--.

Gegen diesen Wertfortschreibungsbescheid erhob E.D. im Schriftsatz vom 27. Juni 2003 Berufung. Begründend führte er aus, dass sich der Aufenthaltsraum laut Bauplan noch im Rohzustand befände und nicht benutzbar sei. Aus diesem Grunde werde ersucht, die 42,8 m<sup>2</sup> aus der Bewertung herauszunehmen.

Am 13. August 2003 führte das Finanzamt in Anwesenheit von E.D. und Herrn Ü.P.J. einen Lokalaugenschein durch. Dabei wurden der "Aufenthaltsraum" sowie die im Bescheid der StadtgemeindeW. als Duschraum (Anm.: Zahl 6 – G55/4/79) bezeichneten Räume besichtigt. Festgestellt wurde:

"In der Realität stellt der Duschraum eine nicht verputzte Nische dar, in der Gegenstände gelagert sind. Der "Aufenthaltsraum" dient der Lagerung von Fahrrädern bzw. von diversen Gegenständen. Am Boden ist lediglich ein Estrich angebracht, die Wände und Decken sind nicht verputzt (Licht ist nicht angeschlossen). Ein Ausbau ist nach Ansicht von Herrn E.D. nicht geplant.

Herr E.D. erweitert sein Berufungsbegehren dahingehend, dass als Bewertungsstichtag für die 1996 fertig gestellten vier Zimmer im 1. Stock (*im Bescheid vom 5.6.2003 als Ausbau Dachgeschoß bezeichnet*) nicht der 1. 1. 1998 sondern der 1.1.2003 heranzuziehen sei. Die Begründung sieht Herr E.D. darin, dass im Bescheid zum Stichtag 1.1.1997 vom 29.1.1997 die vier Zimmer bereits enthalten hätten sein müssen. Seiner Meinung nach kann er nicht für einen Fehler der Behörde (*Erfassung der Räume nicht zum Stichtag 1.1.1997 sondern zum Stichtag 1.1.1998 im Jahr 2003*) herangezogen werden. Er bittet daher den Bescheid vom 1.1.1997 bis zum 31.12.2002 weiterhin in Geltung zu lassen."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Februar 2004 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Feststellungsbescheid (Wertfortschreibung) zum 1. Jänner 1998 als unbegründet ab. Hinsichtlich des Aufenthaltsraumes wurde darauf verwiesen, dass dieser zwar im Rohzustand sei, tatsächlich aber als Abstellraum und Lager genützt werde. Unbestritten sei, dass die – im Berechnungsblatt fälschlicherweise bezeichnet als Ausbau Dachgeschoß – vier Zimmer im Obergeschoß 1996 fertig gestellt waren und somit grundsätzlich zum 1.1.1997 bewertungsrechtlich zu erfassen gewesen wären, tatsächlich aber erst zum 1.1.1998 erfasst

wurden, woraus sich der Bw. aber kein subjektives Recht auf Beibehaltung der Nichtbewertung ableiten könne.

Im Schriftsatz vom 16. März 2004 spricht sich der Bw. und seine Gattin gegen die Berufungsvorentscheidung aus. Im Einzelnen wird ausgeführt:

"Leider nehmen Sie den Rohzustand des Aufenthaltsraumes laut Bauplan von 42,8 m<sup>2</sup> nicht zur Kenntnis. Damit dem Gesetz genüge getan wird, würden wir jederzeit die abgestellten Sachen ausräumen bzw. wegräumen. Wir erwarten darauf eine Antwort. Unsere Bitte besteht darin, den Feststellungsbescheid vom 1.1.1997 bis zum 5. Juni 2003 beizubehalten. Der 5. Juni 2003 deshalb, weil wir an diesem Tag den jetzt gültigen Feststellungsbescheid, ausgestellt mit dem Datum 1.1.1998, dh 5 1/2 Jahre zu spät erhalten haben. Wir müssen nun plötzlich 671,55 € nachzahlen. Um eine Stornierung der Nachzahlung zu erwirken, müsste der Feststellungsbescheid vom 1.1.1997 gelten. Die Aussage Ihrer Beamten, wir hätten keine Meldung über die Fertigstellung gemacht, können wir dahingehend widerlegen, dass die StadtgemeindeW. schriftlich Sie über die Erteilung der Benützungsbewilligung informiert hat. Dies geschah am 1. Juli 1996 mit dem Bescheid 6-G55/4/79. Mit solchen Zeitspannen ist eine finanzielle Planung unmöglich. Erschwerend für uns Pensionisten kam dazu, dass wir für 5 Jahre an Einkommensteuer nachzahlen mussten. Wir bitten Sie daher um Nachsicht, und der zuständigen Stelle eine positive Entscheidung zu treffen."

In der Folge nahm der Unabhängige Finanzsenat Einsicht in die Bauakten der StadtgemeindeW. und in die Veranlagungsakten des Finanzamtes. Nach Rücksprache mit dem Leiter der Amtshandlung anlässlich des Lokalausweises wurde klarstellend festgehalten: der sogen. "Aufenthaltsraum" (= 42,8 m<sup>2</sup>) besteht in realiter aus einem "Abstell- und einem (kleineren) "Werkraum". Die anlässlich des Lokalausweises angefertigten Photos wurden der Sachverhaltsermittlung durch den Unabhängigen Finanzsenat zugrunde gelegt.

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

Gemäß § 21 Abs. 1 lit. b Bewertungsgesetz (BewG) 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" (5.000.-- S), oder um mehr als "7.300 Euro" (100.000.-- S), von dem zum letzten Feststellungszeitpunkt festgestellten Einheitswert abweicht (Wertfortschreibung).

Nach Abs. 4 erster Satz leg. cit. 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 § 53 Abs. 5 BewG ist bei Mietwohngrundstücken und gemischtgenutzten Grundstücken der Gebäudewert aus dem Neuherstellungswert abzuleiten, der sich je nach der Bauweise und Ausstattung der Gebäude oder der Gebäudeteile bei Unterstellung von Durchschnittspreisen je Quadratmeter der nutzbaren Fläche der Gebäude oder der

Gebäudeteile ergibt. Nutzbare Fläche ist die Gesamtfläche der insbesondere für Wohnzwecke, für gewerbliche Zwecke oder für öffentliche Zwecke nutzbar ausgestatteten Räume einschließlich der Nebenräume und Wandnischen (Einbauschränke) sowie einschließlich der für die erwähnten Zwecke nutzbar ausgestatteten Keller- und Dachbodenräume; Garagen sind in die nutzbare Fläche miteinzubeziehen. Die Wandstärke ist bei der Berechnung der nutzbaren Fläche außer Betracht zu lassen. Räume oder Teile von Räumen, die weniger als 150 cm hoch sind, sowie Treppen, Stiegenhäuser, Gänge, offene Balkone und Terrassen sind bei der Berechnung der nutzbaren Fläche nicht einzubeziehen.

Die bei der Ermittlung des Gebäudewertes gemäß § 53 Abs. 3 bis 5 zu unterstellenden Durchschnittspreise sind in der Anlage festgesetzt; die Anlage ist ein Bestandteil dieses Bundesgesetzes (§ 53a BewG).

In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig ist (§ 192 BAO).

Zu diesen Feststellungsbescheiden gehören (in Verbindung mit vorgelagerten Bescheiden) Wert-, Art- und Zurechnungsfortschreibungsbescheide (vgl. Christoph Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2. Auflage, Orac 1999).

§ 193 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) lautet: Wenn die Voraussetzungen für eine Wert-, Art- oder Zurechnungsfortschreibung nach bewertungsrechtlichen Vorschriften vorliegen, so ist in den Fällen einer beantragten Fortschreibung auf den sich aus der Anwendung des Abs. 2 ergebenden Zeitpunkt, 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 maßgeblichen Fassung abweicht.**

Fortschreibungsbescheide sind nach den allgemeinen Grundsätzen rechtsmittelfähig. § 193 Abs. 1, letzter Satz, schränkt aber die Anfechtbarkeit des Fortschreibungsbescheides ein. Es gilt der Grundsatz, wonach bei einer Fortschreibung der bisherige Einheitswertbescheid seine Wirkung insoweit weiter entfaltet, als durch die Fortschreibung keine veränderte Feststellung getroffen wird. Ein Einheitswert, allenfalls in seiner durch Fortschreibungen geänderten Fassung, wird sohin durch eine nachfolgende Fortschreibung nur insoweit verdrängt, als der Spruch des Fortschreibungsbescheides reicht. Auch die Anfechtbarkeit wird insoweit

eingeschränkt (§ 251 BAO), weil der Fortschreibungsbescheid – so gesehen – nicht an die Stelle des vorangehenden Bescheides tritt, sondern zu einem früheren Bescheid hinzutreten und diesen ergänzend, ihn aber nicht ersetzend, zu denken ist. Demnach tritt der dem Fortschreibungsbescheid vorangehende und ihm zugrunde liegende Bescheid über den Einheitswert mit Wirkung ab dem Fortschreibungszeitpunkt insoweit außer Kraft, als der Fortschreibungsbescheid von dem zugrunde liegenden Bescheid abweicht, als er gegenüber ihm eine Änderung bewirkt (VwGH 14.3.1988, 86/15/0099). Nur insoweit ist der Fortschreibungsbescheid anfechtbar.

§ 193 BAO verhindert die Vorstellung, der Fortschreibungsbescheid trete "an die Stelle" des Vorbescheides.

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind (§ 252 Abs. 1 BAO).

- strittige Fläche von 42,8 m<sup>2</sup> bzw. sogen. "Aufenthaltsraum":

Der Bw. spricht sich gegen die bewertungsrechtliche Einbeziehung des sogen. "Aufenthaltsraumes" (einer Fläche von 42,8 m<sup>2</sup>) in den Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 1998 aus. Vielmehr befände sich dieser laut Bauplan noch im Rohzustand und sei nicht benutzbar.

Zunächst ist - unabhängig von der bewertungsrechtlichen Einstufung der strittigen Fläche – zu bemerken: dem Vorbringen des Bw. steht die eingeschränkte Anfechtbarkeit des Feststellungsbescheides zum 1. Jänner 1998 (Wertfortschreibung) entgegen. Denn der bisherige (rechtskräftige) Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 1997 (darin wurde neben dem Gebäudewert der Garage auch der Gebäudewert für den "Aufenthaltsraum" (42,8 m<sup>2</sup>, S 750,--/m<sup>2</sup>) miterfasst), entfaltet insoweit seine Wirkung weiter, als er durch die Wertfortschreibung zum 1. Jänner 1998 nicht geändert wurde.

Mit dem angefochtenen Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 1998 wurden lediglich die vier Zimmer des Obergeschoßes (88 m<sup>2</sup>, S 1.890,--/m<sup>2</sup>) einheitswertmäßig erfasst. Die bis dahin erfassten Gebäudeteile (Erdgeschoß, Teile des Obergeschoßes, Garage, "Aufenthaltsraum" (Anm.: Fläche von 42,8 m<sup>2</sup>)), erfuhren keine Änderung. Unter Bedachtnahme auf die Bindungswirkung des Einheitswertbescheides zum 1. Jänner 1997 auf den Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 1998 und der daraus resultierenden beschränkten Anfechtbarkeit, vermag der Unabhängige Finanzsenat dem Vorbringen des Bw., den "Aufenthaltsraum" doch nicht mitzubewerten, nicht zu folgen. Der Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 1998 (Wertfortschreibung) tritt nämlich lediglich zum früheren Bescheid hinzu und

ergänzt diesen; und nur insoweit der Fortschreibungsbescheid vom vorangehenden und ihm zugrunde liegenden Bescheid über den Einheitswert abweicht, war er anfechtbar.

Klarstellend sei aber zur Erfassung der 42,8 m<sup>2</sup> zu bemerken: die Fläche befindet sich nach dem Bauplan im Verband mehrerer – Wohnzwecken dienenden - Räume. Eine örtliche Trennung vom Wohnbereich ist nicht erkennbar. Entsprechend den vorgelegten Fotografien befindet(n) sich im einen Bereich des "Aufenthaltsraumes" (laut Lokalausweis zwei Räume) bzw. auf einem Teil der strittigen Fläche : eine Metallrohrumrandung samt darauf befindlichen Planen, eine betriebsbereite Werkbank samt Werkzeug und Neonbeleuchtung, Bilder, Holzbretter, ein Hängeseilzug, Kabelrollen, Kabel, Schachteln, Gasflaschen, eine Schneeschaufel, Ölkammer, Schweiß- bzw. Lötgeräte, ein Häcksler, Sägen, eine mit Brettern abgedeckte Vertiefung, ein Autoanhänger udgl.; im anderen Bereich: ein Kasten, Putzwerkzeuge, Bretter, Fahrräder, verschiedene Leitern, Scheibtruhe, Vorratsbehälter, Dosen, Eimer, Decken udgl. Ausgestattet ist der gesamte Bereich mit Betonwänden, Estrich, verglasten Fenstern (z.T. bruchsicher abgedeckt – siehe Werkbank); vorhanden ist ferner ein Heizkörper im Bereich der Fahrräder, (verm.) ein Kühlschrank; Kabelkanäle sind gezogen; an einigen Seitenwänden sind lose hängende Stromkabel sichtbar; über der Fensterfläche befindet sich ein Stromverteiler.

Für die Bewertung von Mietwohngrundstücken gilt: was für die Gebäude selbst, gilt auch für etwaige Nebengebäude. Diese sind in die nutzbare Fläche nur insoweit einzubeziehen, als sie für Wohnzwecke für gewerbliche oder für öffentliche Zwecke oder auch für sonstige Zwecke nutzbar ausgestattete Räume enthalten. Demnach sind zum Beispiel freistehende Garagen oder Werkstätten in die nutzbare Fläche miteinzubeziehen (Twaroch-Wittmann- Frühwald, Kommentar Bewertungsgesetz, S 269).

Wendet man diesen Grundsatz auf die strittige Fläche an und berücksichtigt man die oben angeführten Umstände, so ist zweifelsfrei daraus zu schließen, dass es sich bei der strittigen Fläche von 42,8 m<sup>2</sup> um eine **für sonstige Zwecke nutzbar ausgestattete Fläche** handelt, die jedenfalls im Gebäudewert und in der Folge im Einheitswert mitzuerfassen war. Dem Vorbringen des Bw., das die Fläche wegen ihres "Rohzustand" nicht zu bewerten sei, kann nicht gefolgt werden. Somit erübrigt sich auch das Ansinnen des Bw., durch "Ausräumen" der "Sachen" eine bewertungsrechtliche Erfassung zu verhindern.

- Bewertungsstichtag 1.1. 1998

Der Bw. rügt die (rückwirkende) Wertfortschreibung zum 1. Jänner 1998. Vielmehr hätte das Finanzamt die vier Zimmer des Obergeschoßes bereits im Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 1997 mitberücksichtigen müssen, da die Benützungsbewilligung bereits mit 1. Juli 1996 erteilt und das Finanzamt durch die StadtgemeindeW. (Bescheid 6-G55/4/79) informiert worden sei.

Er könne nicht für eine 51/2jährige Säumnis der Behörde verantwortlich gemacht werden; vielmehr möge doch der Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 1997 bis 2003 in Geltung bleiben.

Dem Vorbringen des Bw. kann nicht gefolgt werden. Zum einen können Feststellungsbescheide ohne Bedachtnahme auf Verjährungsfristen erlassen werden, zum anderen ist diese Aussage hinsichtlich der Einheitswertbescheide insofern zu relativieren, als dem § 186 Abs. 1 BAO zufolge Einheitswertbescheide nur zu erlassen sind, "wenn und soweit diese Feststellung für die Geltendmachung von Abgabenansprüchen von Bedeutung ist." Ist das Recht zur Festsetzung aller vom Einheitswert "abgeleiteten" Abgaben verjährt und ermöglicht auch § 209a BAO keine solche Festsetzung, so wird kein Einheitswertbescheid zu erlassen sein (Christoph Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, S 457). Das Finanzamt hat unter Bedachtnahme auf die grundsätzlich geltende fünfjährige Bemessungsverjährungsfrist zu Recht im Jahr 2003 den Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 1998 erlassen.

Soweit der Bw. in der Nichteinbeziehung der vier Zimmer zum 1. Jänner 1997 – trotz Bekanntgabe der Benützungsbewilligung durch die StadtgemeindeW. – einen Verstoß gegen Treu und Glauben sieht, kann ihm nicht gefolgt werden. Das Abgehen von einer Verwaltungsübung, von einer einmal bezogenen und fortgeführten Rechtsauffassung oder einer einmal eingeschlagenen Tatsachenwürdigung bedeutet keine Rechtswidrigkeit, wenn die Behörde eine nachträglich als gesetzwidrig, also als objektiv unrichtig erkannte Position aufgibt und zu einer gesetzmäßigen, richtigen Position übergeht (VwGH 24.1.1964, 1961/63, 20.2.1991, 86/13/0047). Hiezu ist die Behörde nicht nur berechtigt, sondern aus Gründen des Art. 18 Abs. 1 B-VG sogar verpflichtet. Aus einer rechtswidrigen Verwaltungsübung kann eben kein Anspruch auf Beibehaltung weder für die Vergangenheit noch für die Zukunft abgeleitet werden. Zudem ist festzuhalten, dass die bloße Nichtausübung eines Rechtes vor Ablauf der Verjährungsfrist mangels eines allgemeinen Verwirkungstatbestandes das Recht allein nicht erlöschen lässt (Stoll, BAO, Kommentar, Band 2, S 1311). Für den Berufungsfall bedeutet dies, dass das Finanzamt den Wertfortschreibungsbescheid zum 1. Jänner 1998 zu Recht erließ.

Wenn der Bw. die Höhe der Nachzahlung von € 671,55 – (gemeint verm. Grundsteuer) ins Treffen führt und meint, dass ein quasi fünf Jahre zu spät erlassener Bescheid eine finanzielle Planung nicht möglich mache, kann ihm nicht gefolgt werden. Zum einen "ersparte" sich der Bw. ohnehin die Steuerleistung für ein Jahr (1997), zum anderen ist die Vorgangsweise des Finanzamtes – aufgrund der Gesetzeslage – als rechtmäßig zu bezeichnen.

Was die im Vorlageantrag angesprochene Nachsicht anlangt, ist der Bw. darauf zu verweisen, dass eine solche nicht in die Kompetenz der Bundesverwaltung fällt. Vielmehr ist auf die Bestimmungen der Landesabgabenordnung 1991, LGBl. 128/1991, zu verweisen. § 185 Abs. 3 LAO regelt das Nachsichtsverfahren für die Grundsteuer.

Aus den angeführten Gründen war die Berufung abzuweisen.

Klagenfurt, am 27. Juni 2005