



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk vom 1. Oktober 1997 EW-AZ xy, betreffend Fortschreibungen (§ 21 BewG, Artfortschreibung):

1. die Feststellung des Einheitswertes zum 1. Jänner 1989
2. und die Erhöhung des Einheitswertes zum 1. Jänner 1989 sowie
3. die Festsetzung des Grundsteuermessbetrages auf den 1. Jänner 1989

für die wirtschaftliche Einheit sonstiges bebautes Grundstück, EZ x, KG j entschieden:

Den Berufungen wird teilweise stattgegeben und die Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

Die Lageadresse lautet zutreffend yz.

Zu 1. Der Einheitswert zum 1. Jänner 1989 wird mit Euro 13.589,82 (in Schilling 187.000) festgestellt.

Zu 2. Der zum 1. Jänner 1989 geltende Einheitswert in Höhe von Euro 13.589,82 (in Schilling 187.000) mit der Wirksamkeit ab 1. Jänner 1989 wird um 25% (Euro 4.756,437, in Schilling 65.450) erhöht, das sind Euro 18.313,554 (in Schilling 252.000).

Zu 3. Der Grundsteuermeßbetrag wird auf Grund des Grundsteuergesetzes 1955 festgesetzt mit Euro 32,993 (in Schilling 454).

Auf die Berufungsvorentscheidung (samt Berechnungsblatt) des Finanzamtes vom 1. März 1999 wird verwiesen.

Entscheidungsgründe

Strittig ist im vorliegenden Fall nicht die Artfortschreibung, die sich aus der Änderung der Grundstücksart von einem unbebauten in ein bebautes ergab, sondern der zugrunde gelegte Bodenwert vom S 130/m², der bereits bei der Wertfortschreibung zum 1. Jänner 1987 angesetzt wurde. Der Bw. beantragte, als Bodenwert statt S 130/m² einen Wert von S 100/m² anzusetzen, da die Errichtung des Gebäudes (Kleingarage) nur unter Widerruf erteilt wurde und dieses auf jederzeit mögliches Verlangen der Behörde ohne Anspruch auf Entschädigung oder den Ersatz irgendwelcher Kosten abzutragen wäre. Nach der Meinung des Bw. hat der Vorbehalt des Widerrufs der Baubewilligung einen Einfluss auf den Bodenwert.

Mit dem angefochtenen Bescheid (unter Punkt A1. des Bescheidformulars) stellte das Lagefinanzamt für den 21. und 22. Bezirk in Wien den Einheitswert für den bisher als unbebautes Grundstück festgestellten Grundbesitz zum 1. Jänner 1989 mit S 196.000 fest. Nach der Begründung des Lagefinanzamtes war die Artfortschreibung erforderlich, weil ein Neubau errichtet worden war. Unter Punkt A2. des Bescheidformulars wurde der Bescheid über die Erhöhung des Einheitswertes zum 1. Jänner 1989 erlassen, mit welchem der zum 1. Jänner 1989 geltende Einheitswert um 35 v.H. auf S 264.000 erhöht wurde, sowie unter Punkt B. der Grundsteuermessbescheid auf den 1. Jänner 1989 erlassen, mit welchem der Steuermessbetrag unter Zugrundelegung des erhöhten Einheitswertes mit S 478 festgesetzt wurde (Fortschreibungsveranlagung gem. § 21 GrStG).

Fristgerecht wurden dagegen Berufungen erhoben.

Eingewendet wurde, dass durch die FLD vom 16.2.1977, a und b der Bodenwert mit S 100/m² festgestellt worden und an diesem rechtskräftig festgestellten Wert zum 1. Jänner 1973 sich nichts geändert habe, da weder eine Realteilung noch die Errichtung eines Gebäudes geeignet seien, den Bodenwert zu erhöhen. Der Bw. habe das auch schon in den Berufungen gegen die Wertfortschreibung zum 1. Jänner 1987 eingewendet. Überhöht erscheine dem Bw. auch der Wert für die errichtete Kleingarage, die gemäß § 71 WBO nur auf jederzeitigen Widerruf bewilligt worden sei, weil sie nicht der im Bebauungsplan festgesetzten Widmung Wohngebiet entspräche und gegen die Bestimmungen des Garagengesetzes verstoße. Auch sprächen einfacher Putz, Einfachfenster und nackter Betonfußboden wohl nur für eine einfache Ausführung. Der Bw. beantragte, in den drei angefochtenen Bescheiden den Grundwert mit S 100/m² und die Kleingarage mit S 190m³ für den Keller und S 200m³ für die Garage anzusetzen.

Das Finanzamt gab dem Bw. mit Berufungsvorentscheidung vom 1. März 1999 teilweise statt, indem es die Einwendungen gegen den Bodenpreis abwies, dem Berufungsbegehren

hinsichtlich der Einheitswertermittlung für die Garage und den dazugehörigen Keller jedoch stattgab.

Der Bw. beantragte die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz und ergänzte sein Begehren, den Quadratmeterpreis mit S 100 anzusetzen, dass der Garagenbau ohne Entschädigung über Verlangen der Baubehörde jederzeit abgetragen werden müsse. Nach seiner Meinung beeinflussen die dabei anfallenden Abbruchkosten, die der Grundeigentümer zu tragen habe, sehr wohl den gemeinen Wert des Grundstückes.

Beweis wurde erhoben durch:

Einsichtnahme in den Kaufvertrag vom 15. September 1970
in den Teilungsvertrag vom 7. November 1986
in das Grundbuch
in die Bescheide der Baubehörde (vom 10. März 1950, d, vom 7. Oktober 1970 der e, vom 27. November 1984, f1, vom 30. Dezember 1980, f2, vom 29. September 1988, g, vom 29. September 1988, h
in den Beschluss des Bezirksgerichtes Donaustadt vom 25. November 1986, GZ. i

Folgender Sachverhalt wurde festgestellt:

Die Baubehörde genehmigte mit Bescheid vom 10. März 1950, d die Abteilung von Grundstücken der EZ 471 und 528, KG j auf 24 Bauplatzteile, auf Verkehrsflächen und vorbehaltene Verkehrsflächen und legte in den Punkten 3. und 4. folgende Bauverbote fest: Laut Punkt 3. haben alle Bauplätze und Bauplatzteile gemäß § 19 Absatz 1 lit. b der Wr. BO solange unbebaut zu bleiben, bis die vor ihnen gelegenen Verkehrsflächen befestigt und die öffentlichen unterirdischen Einbauten hergestellt sind (Anbaureife). Laut Punkt 4. haben alle Bauplatzteile gemäß § 19 Absatz 1 lit. a der Wr. BO solange unbebaut zu bleiben, bis sie durch Nachbargrund zu vollständigen Bauplätzen ergänzt sein werden. Im Grundbuch ist für die Gemeinde die Übertragung von Liegenschaften in das öffentliche Gut und die Herstellung der Höhenlage, sowie die Bauverbote nach Punkt 3 und 4 ersichtlich zu machen. Ob vom Bauverbot der der mangelnden Anbaureife (Punkt 3) Abstand genommen werden kann, wurde der Beurteilung der Baubehörde bei Durchführung der Bauverhandlung über das Bauvorhaben überlassen.

Der Bw. erwarb die GrSt. 719/49 (357m²) und 722/24 (584m²) (= insgesamt 941m²) der EZ k (jetzige EZ x), KG j im Jahr 1970 um S 138/m² von der Verkäuferin C. In Punkt VI. Abs. 2 wurden die im Gutsbestandsblatt auf Grund des Bescheides der d vom 16. 3.1950 ersichtlich gemachten Verpflichtungen zur Herstellung der Höhenlage und zur Übergabe und der Bauverbote nicht als Belastungen angesehen - durch die die Rechtswirksamkeit des Vertrages bedingt ist - und sind daher vom Käufer ohne Gewährleistungsanspruch zu übernehmen.

Im Bescheid vom 7. Oktober 1970 der e wurden die öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen der Einlage mit übertragen. Es handelte sich dabei um die im Grundabteilungsbescheid des

Magistrates der Stadt Wien, d vom 10. März 1950 unter Punkt 3.) und 4.) vorgeschriebenen Verpflichtungen.

Die Gasse war damals noch nicht ausgebaut. Seit damals sind die Grundpreise zuerst durch den Bau der 4. Donaubrücke und wesentliche Verbesserungen der Verkehrslage, aber auch durch Baulandverknappung, sowie durch die Wohnbauförderung bedingte starke Nachfrage nach Baulandgrundstücken angestiegen. Aus diesem Grund wurde der Bodenpreis von S 130,00/m² der Feststellung des Einheitswertes zum 1. Jänner 1973 zugrunde gelegt. Der Bw. erhob damals gegen den Ansatz des Bodenpreises von S 130,00/m² Berufung und brachte vor, dass hinsichtlich seiner Liegenschaft kein Anschluss an das öffentliche Wasserversorgungsnetz, kein Kanalanschluss und kein Anschluss an das Wiener Gasnetz vorhanden gewesen wäre. Das Grundstück sei 1,3 km vom nächstgelegenen öffentlichen Verkehrsnetz entfernt. Des Weiteren sei dem Bw. im Zeitpunkt des Erwerbes nicht bekannt gewesen, dass die Grundstücke zum Einflussbereich des Schwechater Flughafens gehörten und ein eingetragenes Bauverbot als wertmindernder Umstand geltend gemacht. Es sei dem Bw. bekannt, dass die Grundstücke in der Gasse 1 mit S 90,00/m² bewertet worden seien, weswegen er den Ansatz des Bodenpreises von S 60,00/m² beantragte. Die Rechtsmittelbehörde gab mit den genannten Berufungsentscheidungen teilweise statt und stellte den Einwert zum 1. Jänner 1973 unter Zugrundelegung eines Bodenpreises von S 100,00/m² mit S 94.000 und setzte den Grundsteuermessbetrag mit S 138,00 fest (Bescheid [Berufungsentscheidung] der FLD vom 16. Februar 1977, a).

Der Bw. und A erwarben im Jahr 1970 je zur Hälfte die benachbarten Grundstücke 719/48 (357m²) und 722/23 (584m²) um S 138/m² von dem Verkäufer D. Da diese Grundstücke an die Liegenschaft des Bw. angrenzten, kam es bezüglich des Hälfteanteiles des Bw. zu einem im Wesentlichen vergleichbaren Berufungsverfahren w.o. Die Rechtsmittelbehörde gab teilweise statt und stellte den Einwert zum 1. Jänner 1973 unter Zugrundelegung eines Bodenpreises von S 100,00/m² mit S 94.000 und setzte den Grundsteuermessbetrag mit S 138,00 fest (Bescheid [Berufungsentscheidung] der FLD vom 16. Februar 1977, b).

Mit Bescheid vom 27. November 1984, f1 wurde die beabsichtigte Realteilung genehmigt und gemäß § 131 BO verfügt, dass die beiden Bauverbote, sowohl bezüglich der EZ x , als auch EZ y, KG j die im Grundbuch A-Blatt unter LNr. 1a (= Verpflichtung zur Herstellung der Höhenlage und zur Übergabe gemäß Punkt 1 des Bescheides vom 10. März 1950) und 2a (= Verpflichtung der Bauverbote gemäß Pkt. 3, 4 des Bescheides vom 10. März 1950), TZ I genannten Verpflichtungen zu löschen sind.

Mit dem Teilungsvertrag vom 7. November 1986, der zwischen dem Bw. und A abgeschlossen wurde, wurden die je zur Hälfte im Miteigentum stehenden Grundstücke 719/48 (357m²) und

722/23 (584m²) real geteilt und das Miteigentum aufgehoben. Unter Punkt 9. letzter Satz wurde unter Bezugnahme auf den Genehmigungsbescheid vom 27. November 1984, f1 betont, dass bestimmte öffentlich-rechtliche Verpflichtungen im A-Blatt zu löschen sind. Die durch die Teilung neu erworbene Fläche (466 m²) wurde der EZ x , KG j (bisher 941m²) zugeschrieben (Beschluss des Bezirksgerichtes Donaustadt vom 25. November 1986, GZ. i). Dadurch vergrößerte sich die Fläche des Grundstückes des Bw. auf 1.407 m².

Mit Bescheid vom 30. Dezember 1980, f2 wurde für den Bw. auf der EZ x , GrSt 719/49, KG j die Baubewilligung für eine Kleingarage erteilt. Die Kleingarage konnte – so die Begründung – im Sinne des § 71 BO nur auf jederzeitigen Widerruf bewilligt werden, weil sie nicht der im Bebauungsplan festgesetzten Widmung „Wohngebiet“ entspricht und die Bestimmungen des Garagengesetzes nicht eingehalten sind. Weiters wurde vorgeschrieben, dass die bewilligte Kleingarage auf jederzeit mögliches Verlangen der Behörde nach Rechtskraft des Bescheides ohne Anspruch auf Entschädigung oder den Ersatz irgendwelcher Kosten abzutragen ist. Für die Erfüllung dieser Verpflichtung haften der Bauwerber, dessen Rechtsnachfolger und der jeweilige Grundeigentümer. Dem Bw. wurde auch aufgetragen, bis zur Erteilung der Benützungsbewilligung einen Gehsteig herzustellen. Mit Bescheid vom 29. September 1988, g wurde die Benützungsbewilligung für die Kleingarage erteilt.

Die Baubehörde erteilte mit Bescheid vom 29. September 1988, h die Baubewilligung zur Errichtung eines ganz unterkellerten, ebenerdigen Kleinhauses in Massivbauweise auf der EZ x , KG j . Aus dem Bescheid geht hervor, dass die Trinkwasserversorgung durch den Anschluss an das öffentliche Netz gewährleistet ist, die Beheizung zentral aus dem Keller mit Festbrennstoffen erfolgt und die Schmutzwässer in eine Senkgrube eingeleitet und die Regenwässer oberflächlich versickert würden.

Der Bw. teilte mit Schreiben vom 5. September 1997 dem Lagefinanzamt mit, dass das Gebäude Gasse 01 weder bewohnbar ist, noch eine Benützungsbewilligung vorliegt. Es fehlten insbesondere noch die Geschoßisolierungen, sowie teilweise Installationen und Fußböden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Feststellungsbescheid zum 1.1.1989 (Artfortschreibung)

Nach § 21 Abs. 1 Z. 2 BewG wird der Einheitswert neu festgestellt, wenn die Art des Bewertungsgegenstandes von der zuletzt im Einheitswertbescheid festgestellten Art abweicht.

Gemäß § 23 BewG (Wertverhältnisse bei Fortschreibungen und bei Nachfeststellungen) sind bei Fortschreibungen der Einheitswerte für Grundbesitz der tatsächliche Zustand des Grundbesitzes vom Fortschreibungszeitpunkt und die Wertverhältnisse vom Hauptfeststellungszeitpunkt zu Grunde zu legen.

Gemäß § 53 Abs. 1 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. 2 BewG ist als Bodenwert der Wert maßgebend, mit dem der Grund und Boden allein als unbebautes Grundstück gemäß § 55 zu bewerten wäre. Dabei sind insbesondere die Lage und die Form des Grundstückes sowie alle anderen den gemeinen Wert von unbebauten Grundstücken beeinflussende Umstände zu berücksichtigen. Der Wert jener Fläche, die das Zehnfache der bebauten Fläche nicht übersteigt, ist um 25% zu kürzen.

Gemäß § 55 Abs. 1 BewG sind unbebaute Grundstücke mit dem gemeinen Wert (§ 10 BewG) zu bewerten. Nach § 10 Abs. 2 BewG wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen.

Demnach ist dieser Begriff im Gesetz wohl definiert, das Gesetz enthält jedoch im Besonderen keine Vorschriften, wie der gemeine Wert festzustellen ist.

1.1. Bodenwert

1.1.1. Ansatz wie RV/0869-W/02

Soweit sich die gegenständliche Berufung auf das in der gleichzeitig eingebrachten Berufung gegen die Bescheide zum Fortschreibungszeitpunkt 1.1.1987 vom 17.9.1997 (Wertfortschreibung, Bescheid über die Erhöhung des Einheitswertes sowie Grundsteuermessbescheid) ausgeführte Vorbringen stützt, eine Realteilung könne keine Erhöhung des zum 1.1.1973 rechtskräftig festgestellten Bodenwertes bewirken, wird auf die mit heutigem Tag erlassene Berufungsentscheidung RV/0869-W/02 und die dort angeführten Erwägungen verwiesen, mit welcher der Bodenwert von S 130/m² bereits zum Feststellungszeitpunkt 1. Jänner 1987 anzusetzen war.

1.1.2. Errichtung einer Kleingarage

Dem Argument des Bw., die Errichtung eines Gebäudes könne die Erhöhung des Bodenwertes nicht rechtfertigen, wird grundsätzlich gefolgt. Dies deshalb, da auch der Gesetzgeber im Falle der Bebauung eines bisher unbebauten Grundstückes nicht von einer Erhöhung, sondern von einer Minderung des Bodenwertes ausgeht, trägt doch § 53 Abs. 2 dritter Satz BewG dieser Bodenwertminderung dadurch Rechnung, dass der Wert jener Fläche, die das Zehnfache der bebauten Fläche nicht übersteigt, um 25 v.H. zu kürzen ist. Grundlegend für die Kürzung ist jedoch die im ersten Satz des § 53 Abs. 2 BewG aufgestellte Fiktion, wonach als Bodenwert

eines bebauten Grundstückes der Wert maßgeblich ist, mit dem der Grund und Boden allein als unbebautes Grundstück – somit ohne Rücksicht auf vorhandene Gebäude – zu bewerten wäre.

Die Vermutung des Bw., aus dem Grunde der Gebäudeerrichtung sei eine Bodenwerterhöhung erfolgt, trifft allerdings nicht zu. Die Begründung des Finanzamtes, die Fortschreibung sei wegen der Errichtung eines Neubaus erforderlich gewesen, bezieht sich ausschließlich auf die Änderung der Grundstücksart, dass sich durch den Bau der Kleingarage das bisher unbebaute Grundstück in eine bebautes veränderte. Überdies wurde die bekämpfte Bodenwerterhöhung tatsächlich gar nicht vorgenommen, zumal der für das noch unbebaute Grundstück zum Fortschreibungszeitpunkt 1.1.1987 angesetzte Bodenwert von ATS 130,--/m² ab dem Stichtag 1.1.1989 ohnehin beibehalten wurde.

1.1.3. Beurteilung eines Abtragungskostenrisikos beim gemeinen Wert des Grundstückes als Wertbestimmungsfaktor

Die Errichtung der Kleingarage wurde gegen jederzeitigen Widerruf bewilligt, in diesem Fall hat der Bw. die Abtragungskosten selbst zu tragen. Die vom Bw. beantragte Herabsetzung des Bodenwertes stützt sich auf eine aufschiebend bedingte Last, deren Entstehung erst vom Eintritt eines ungewissen Ereignisses – hier die Erlassung einer Widerrufsbescheides allenfalls samt eines Abtragungsauftrages – abhängt. Wenngleich ein derartiges Rechtsverhältnis grundsätzlich geeignet sein kann, den Grundstückswert zu mindern, nämlich selbst dann, wenn das ungewisse Ereignis bis zum Bewertungsstichtag nicht eingetreten ist, vermag dem Widerrufsvorbehalt nur dann der Stellenwert eines wertbeeinflussenden Umstandes zukommen, wenn bereits im Fortschreibungszeitpunkt 1.1.1989 mit der Geltendmachung des „jederzeit möglichen“ Widerrufs ernsthaft zu rechnen war.

Die Garage ist baurechtlich als Nebengebäude im Sinne des § 82 Abs. 1 Wr. BO anzusehen. Gemäß Abs. 2 leg.cit. setzt die Errichtung eines Nebengebäudes das Vorhandensein oder das gleichzeitige Errichten eines Hauptgebäudes voraus. Da im Zeitpunkt des Ansuchens um Baubewilligung auf dem Bauplatz weder ein Hauptgebäude vorhanden war noch gleichzeitig ein solches errichtet wurde, widersprach die Kleingarage als ein Nebengebäude im Sinne der Wr. BO der vorliegenden Flächenwidmung Wohngebiet. Die Errichtung eines selbstständigen Garagengebäudes auf der damals noch unbebauten Liegenschaft war daher wegen der Wohngebietswidmung nur im Wege der Erteilung einer Ausnahmegewilligung nach § 71 Wr. BO möglich: Bauten, die nicht dauernd bestehen bleiben können, sei es wegen des bestimmungsgemäßen Zweckes der Grundfläche, kann die Behörde auf Widerruf bewilligen. Für solche Bauten gelten die Bestimmungen der Wr. BO insofern nicht, als nach Lage des Falles im Bescheid auf die Einhaltung dieser Bestimmungen verzichtet worden ist..... Mit Bescheid vom 29. September 1988 wurde die Benützungsbewilligung für die

Kleingarage erteilt (g). Bislang wurde der jederzeit mögliche – bescheidmäßig geltend zu machende – Widerruf der Baubewilligung nicht ausgesprochen. Denn bei der Prüfung des Einflusses auf den Wert kommt nicht schon allein der (bau)rechtlich jederzeitigen Möglichkeit eines baubehördlichen Abtragungsverlangens – also dem bloßen Vorbehalt des Widerrufs – entscheidendes Gewicht zu, sondern es ist die tatsächliche wirtschaftliche Wahrscheinlichkeit einer möglicherweise künftig eintretenden Abtragsverpflichtung von ausschlaggebender Bedeutung.

Zum Stichtag drohte jedenfalls keine Abtragsverpflichtung und es ist bis dato keine Abtragsverpflichtung bzw. keine Last zur entschädigungslosen Kostentragung tatsächlich eingetreten. Erst im Fall des Widerrufs würde die bis dahin nur – aufschiebend bedingt – drohende Abtragsverpflichtung schlagend werden. Da jedoch eine potentielle Inanspruchnahme des baubehördlichen Abtragsanspruches im Sinne des § 71 Wr.BO theoretisch nicht ausgeschlossen werden konnte, ist zu überlegen, ob der Widerrufsvorbehalt aus der Sicht der am 1.1.1989 bestehenden Verhältnisse den Preis beeinflussen konnte und ob die Möglichkeit des Widerrufs wirtschaftlich wahrscheinlich war. Dabei ist zu bedenken, dass der Widerruf einer gemäß § 71 Wr.BO auf Widerruf erteilten Baubewilligung keinesfalls willkürlich erfolgen darf, sondern nach der Rechtsprechung des VwGH ein ausreichender Grund für den Widerruf vorliegen muss. Einen derartigen sachlich gerechtfertigten Grund für einen Widerruf hat der VwGH z.B. dann gesehen, wenn die Errichtung bzw. Verbreiterung (Ausbau) einer öffentlichen Verkehrsfläche bzw. einer Trasse für die städtische Straßenbahn (U-Bahn) für die nächste Zukunft in Aussicht genommen wurde und der bewilligte Bau auf dieser projektierten Verkehrsfläche zu stehen käme (z.B. VwGH 20.6.1995, 95/05/0046, VwGH 20.9.1994, 92/05/0132).

Aus dem letztgültigen Flächenwidmungs- bzw. Bebauungsplanes ist allerdings kein Hinweis auf eine voraussichtliche künftige Inanspruchnahme der durch die Kleingarage eingenommenen Grundfläche etwa für Zwecke einer öffentlichen Verkehrsfläche oder Aufschließungsleitung (Einbautentrasse) etc. zu entnehmen (Plandokument 7040 aus dem Jahr 1997, wirksam mit Kundmachung im Amtsblatt der Stadt Wien Nr. 1/2 vom 8.1.1998, S. 52).

Dem Umstand, dass für die Kleingarage die Benützungsbewilligung erteilt wurde, kommt im dem Zusammenhang keine Bedeutung zu, die den Wert beeinflusst, da damit weder die Widerruflichkeit der Baubewilligung beseitigt noch die widerrufliche Baubewilligung zu einer unwiderruflichen wurde. Ebenso wenig kann aus dem Vorliegen der Benützungsbewilligung ein Verzicht der Baubehörde auf den Widerruf abgeleitet werden.

Entscheidungsweise ist jedoch die Tatsache, dass zum Stichtag 1. Jänner 1989 die Baubewilligung für die Errichtung eines Kleinhauses vorlag. Am Tag der Benützungsbewilligung der Kleingarage (29. September 1988) wurde die Errichtung eines ganz unterkellerten Kleinhauses in Massivbauweise bewilligt (h), und zwar ohne Widerrufsvorbehalt gem. § 70 Wr.BO. Nach der schriftlichen Mitteilung des Bw. vom 5. September 1997 war dieses Gebäude zum damaligen Zeitpunkt wegen des Fehlens von Geschoßisolierungen und Installationen etc. zwar nicht bewohnbar, doch erfüllt das der Baubewilligung zugrunde liegende Vorhaben die Flächenwidmung „Wohngebiet“. Durch diese Baubewilligung für den Wohnbau fiel der Widerrufsgrund für die Kleingarage weg. Ab dem Zeitpunkt der Baubewilligung vom 29.9.1988 für das Wohnhaus war die wirtschaftliche Wahrscheinlichkeit einer Geltendmachung des Widerrufs durch die Baubehörde für die Kleingarage gleich Null. Mit dieser Baubewilligung für das Einfamilienhaus wurden sogar die Voraussetzungen dafür geschaffen, nachträglich eine definitive Baubewilligung für die Kleingarage zu erwirken.

Demnach hätte die Baubehörde keinen sachlich gerechtfertigten Grund gehabt, vom Widerrufsvorbehalt Gebrauch zu machen. Der theoretischen Gefahr des eingewendeten Kostentragungsrisikos, aus dem Titel des Widerrufs der Baubewilligung die Abbruchkosten in voller Höhe entschädigungslos tragen zu müssen, kam daher keine tatsächliche Bedeutung für die Wertermittlung gemäß § 53 Abs. 2 BewG zu. Der beantragte Wertminderungsabschlag war folglich nicht in Abzug zu bringen.

1.2. Gebäudewert

In diesem Punkt wurde der Berufung stattgegeben und die Berufungsvorentscheidung in der Fassung der Beilage zum Bestandteil der Berufungsentscheidung erhoben.

2. Bescheid über die Erhöhung des Einheitswertes zum 1. Jänner 1989 (Punkt A2.)

Der um 35% erhöhte Einheitswert beträgt S 252.000 zum 1. Jänner 1989. Der aufgrund des Abschnittes XII Artikel II Abs. 1 des AbgÄG 1982 ergangene Einheitswerterhöhungsbescheid berührt den zugrunde liegenden Feststellungsbescheid zum 1.1.1989 (Artfortschreibung) nicht, sondern schließt sich diesem bloß zeitlich an. Daher erschöpft sich der Spruch des Bescheides über die Erhöhung des Einheitswertes in der rechnerischen Erhöhung des Einheitswertes zum 1.1.1989. Der Bescheid über die Erhöhung des Einheitswertes im Punkte des zugrunde liegenden zum 1.1.1989 geltenden Einheitswertes in Höhe von S 252.000,00 ist nur ein abgeleiteter Bescheid, so dass dieser Erhöhungsbescheid auch gem. § 252 Abs. 1 BAO nicht mit der Begründung angefochten werden konnte, dass die im Feststellungsbescheid zum 1.1.1989 getroffene Entscheidung (hier die Bodenwertermittlung) unzutreffend sei.

Der Erhöhungsbescheid zum 1.1.1989 ist Grundlagenbescheid für den

Grundsteuermessbescheid auf den 1.1.1989.

4. Grundsteuermessbescheid auf den 1. Jänner 1989 (Punkt B.)

Besteuerungsgrundlage für die Grundsteuer ist der für den Veranlagungszeitpunkt maßgebende Einheitswert des Steuergegenstandes, der nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes festgestellt wurde (§ 12 GrStG).

Im Falle einer Fortschreibung des Feststellungsbescheides über einen Einheitswert ist der neuen Veranlagung des Steuermessbetrages (Fortschreibungsveranlagung) der Einheitswert zugrunde zu legen, der auf den Fortschreibungszeitpunkt (§ 21 Abs. 4 BewG 1955) festgestellt worden ist. Der Grundsteuermessbescheid auf den 1.1.1989 erging gemäß § 192 BAO als vom Bescheid über die Erhöhung des Einheitswertes zum 1.1.1989 (A2.) abgeleiteter Bescheid. Jedoch konnte der Grundsteuermessbescheid zum 1.1.1989 gem. § 252 Abs. 1 BAO nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im zugrunde liegenden Bescheid über die Erhöhung des Einheitswertes zum 1.1.1989 getroffene Entscheidung unzutreffend sei.

4. Zusammenfassung

Eine Artfortschreibung zum 1. Jänner 1989 war im gegenständlichen Fall gegeben, da sich durch die Errichtung der Kleingarage die Grundstücksart von einem unbebauten in ein bebautes änderte. Der Artfortschreibung wurde der Bodenwert von S 130/m², der bereits bei der Wertfortschreibung zum 1. Jänner 1987 angesetzt wurde, zugrunde gelegt. Die Baubewilligung für diese Kleingarage wurde von der Baubehörde unter Vorbehalt des Widerrufs erteilt und vorgeschrieben, dass diese auf jederzeit mögliches Verlangen der Behörde ohne Anspruch auf Entschädigung oder den Ersatz irgendwelcher Kosten abzutragen wäre, da die Errichtung einer Garage nicht der Flächenwidmung „Wohngebiet“ entspricht. Da gleichzeitig (1988) mit der Benützungsbewilligung für die Kleingarage eine Bewilligung für den Bau eines Einfamilienhauses erteilt wurde, wurde der Flächenwidmung „Wohngebiet“ entsprochen und der Widerrufsvorbehalt für die Kleingarage sozusagen bedeutungslos. Deshalb stellt der Vorbehalt des Widerrufs und das Abtragungskostenrisiko keinen Umstand dar, der nach § 52 Abs. 3 BewG den gemeinen Wert des Grundstückes beeinflusst und einen (geringeren) Bodenwert von S 100/m² rechtfertigen würde.

Aus all diesen Gründen war der Berufung teilweise stattzugeben.

Wien, am 9. Februar 2009