

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X, vertreten durch Y, über die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid vom 23. November 2012 (Wertfortschreibung gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 BewG zum 1. Jänner 2012) des Finanzamtes A, Steuernummer, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird hinsichtlich der Bauklassen teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird jedoch gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert wie folgt:

Für den Grundbesitz Betriebsgrundstück (§§ 59 und 60 BewG 1955) bewertet als Geschäftsgrundstück, Gebäude auf fremden Grund und Boden, Liegenschaftsadresse, wird der Einheitswert zum 1. Jänner 2012 mit xxxx Euro und der gemäß Abgabenänderungsgesetz 1982 um 35% erhöhte Einheitswert mit yyyy Euro festgestellt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt

Mit Schreiben vom 7. Dezember 2011 überreichte die Beschwerdeführerin (Bf) anlässlich der Errichtung der Filiale in x, die Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes (BG 30) zur weiteren Bearbeitung. Am 23. November 2012 erließ das Finanzamt einen Wertfortschreibungsbescheid und setzte den Einheitswert zum 1. Jänner 2012 mit 203.700 Euro und den gemäß Abgabenänderungsgesetz 1982 um 35% erhöhten Einheitswert mit 274.900 Euro fest. Hierbei wurde eine Einstufung für das Gebäude in die Bauklasse 7.24 mit einem Zuschlag für Zentralheizungen gemäß Punkt 18.3 der Anlage in Höhe von 5% vorgenommen, sowie eine Einstufung der Flugdächer in die Bauklasse 14.22.

Fristgerecht wurde Berufung (nun mehr Beschwerde) eingebracht.

Die nunmehrige Beschwerdeführerin bringt vor, das Finanzamt habe bei der Bescheiderteilung zur Bewertung des umbauten Raumes der Filiale für das in Frage stehende Grundstück Bauklasse 7.24 gute Ausführung mit einem Zuschlag von 5% und einem Durchschnittspreis von EUR 33,57/m³ angesetzt. Dieser Ansatz sei aus mehreren Gründen unrichtig. Die Filialbauten würden streng funktional nach kostengünstigsten

Gesichtspunkten errichtet. Die Mehrheit der Baumerkmale würden für eine mittlere Ausführung sprechen. Darunter fiele vor allem die Fassade (sehr einfach bis mittel). Das Gebäude beinhalte weiters keinerlei Räume besonderer Art, wie Direktionszimmer oder sonstige Zimmer mit repräsentativem Charakter. Es handle sich um einen reinen Zweckbau, der sogar verglichen mit gleichartigen Bauten als eher einfach ausgestattet bezeichnet werden könne.

Die Bf. beantragt daher, den umbauten Raum des Gebäudes nach Bauklasse 7.22 bis 7.23 mit einem Zuschlag gemäß Bauklasse 18.3 von 3% zu bewerten.

Mit Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung wurde der Bf die Sach- und Rechtslage vorab zur Kenntnis gebracht. Mit Schreiben vom 25. April 2017 hat die Bf auf Basis des Vorhaltes der beabsichtigten Entscheidung den Antrag auf mündliche Verhandlung sowie Entscheidung durch den Senat zurückgezogen.

2. Beweiserhebung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Einheitswertakt Steuernummer. Es wird bemerkt, dass bereits vor dem Unabhängigen Finanzsenat in zweiundzwanzig Fällen Verfahren geführt worden sind, welche mit umfangreichen Ermittlungen verbunden waren, und zwar sowohl hinsichtlich der baulichen Ausstattung der Gebäude, als auch hinsichtlich der VRV-Anlagen. In diesem Zusammenhang wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. September 2015, 2012/13/0047-6 hingewiesen, sowie auf die darin zitierten Geschäftszahlen des Unabhängigen Finanzsenates.

3. Übergang der Zuständigkeit vom UFS auf das BFG

Da die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

4. Rechtslage und Erwägungen

Gemäß §21 Abs.1 Z1 lit. b BewG wird der Einheitswert bei den übrigen wirtschaftlichen Einheiten und Untereinheiten des Grundbesitzes neu festgestellt, wenn der gemäß § 25 abgerundete Wert, der sich für den Beginn eines Kalenderjahres ergibt, 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).

In gegenständlichem Fall waren die Voraussetzungen durch die Errichtung eines Neubaus (Eröffnung der Filiale am 03.11.2011) zum 1.1.2012 gegeben.

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.

Gemäß § 53 Abs. 3 BewG ist der Gebäudewert vorbehaltlich der Bestimmungen der Abs. 4 und 5 aus dem Neuherstellungswert abzuleiten.

Die Ermittlung des Neuherstellungswertes gemäß § 53 Abs. 3 BewG erfolgt in der Weise, dass je nach Bauweise und Ausstattung der Gebäude oder Gebäudeteile Durchschnittspreise je Kubikmeter umbauten Raumes (oder je Quadratmeter nutzbarer Fläche) unterstellt werden. Die Durchschnittspreise sind in der Anlage zu § 53a BewG gesetzlich festgelegt. Dabei ist jedes Gebäude und jeder Gebäudeteil in eine der dort vorgesehenen Bauklassen einzureihen.

Punkt 16. der Anlage zu § 53a BewG besagt, wenn innerhalb der Bauklassen 1, 3, 4, 6-13 und 15 eine eindeutige Einstufung nicht möglich ist, so ist ein entsprechender Zwischenwert anzusetzen.

Dem Berufungswerber wurde vom Finanzamt eine Erklärung "BG 30" zugesendet, welche dieser ausgefüllt retourniert hat. Der Einreihung werden die ausgefüllte Erklärung "BG 30", sowie die Ausführungen in der Beschwerde zu Grunde gelegt.

Bau- und Gebäudeteil	Ausführung	Einstufung
Dach	Pappe Gründach	sehr einfach
		nicht vorgesehen; sehr aufwändig daher: (zumindest) gut
Fassade	Rohbau	sehr einfach
Decken	Fertigteil	gut bis sehr gut
Fenster	Metallfenster Isolierverglasung	sehr gut
Türen	Brettertüren Paneeltüren Metalltüren	sehr einfach, gut bis sehr gut
Boden- und Wandfliesen	Im erforderlichen Ausmaß	gut
Fußböden	Linoleum	einfach
Wasser und Toiletten	im Sozialbereich	einfach
Badezimmer	keine	sehr einfach
Anteil besonderer Räume	keine	sehr einfach bis einfach
Weitere Merkmale	Betriebsvorr. VRV-Anlage	8-10% (Pkt. 18.4)

Bau- und Ausführungsmerkmale	sehr einfach	einfach	mittel	gut	sehr gut
Dach	/			/	
Fassade	/				
Decken				/	/
Fenster					/
Türen	/			/	/
Boden- und Wandfliesen				/	
Fußböden		/			
Wasser und Toiletten		/			
Badezimmer	/				
Anteil besonderer Räume	/	/			

Demnach enthält das Gebäude sehr einfache/einfache sowie gute/sehr gute Bau- und Ausführungsmerkmale.

Ein Gebäude ist grundsätzlich als Ganzes zu betrachten und das Erscheinungsbild hinsichtlich der Ausstattungsmerkmale als Ganzes der Bewertung zu unterziehen. Die Außenfassade fällt laut Angaben im BG 30 in den sehr einfachen Bereich, allerdings ist die Fassade verkleidet (siehe Fotos des Gebäudes auf der Homepage der Bf.). Im Innenraum sind Boden und Wandfliesen im erforderlichen Ausmaß vorhanden, die Böden fallen unter einfache Ausstattung.

Wie im Zuge diverser Erörterungsgespräche in Parallelfällen dargelegt wurde, wird auf sparsame und zweckmäßige Ausführung geachtet. So sind etwa höherwertige Türen in den Filialen nur in geringem Ausmaß vorhanden, die Fenster dienen der Belichtung und lassen sich Großteils nicht öffnen (vgl. zB UFS 08.11.2010, RV/1285-W/10). Hinsichtlich des Daches ist zu sagen, dass ein "Gründach" einen hochwertigen und sicheren Dachaufbau sowie eine dauerhaften Abdichtung erfordert, nämlich den Schutz der Dachhaut und einen stabilen, sachgerechten Aufbau des Vegetationsbereiches.

Die Einstufung für das Gebäude (Verkaufshalle) in der Bauklasse 7 ist unstrittig, wird doch in der Beschwerde die Einstufung in die Bauklasse 7.22/23 beantragt. Das Finanzamt hat in vorliegendem Fall eine Einstufung in die Bauklasse 7.24 bzw. 14.22 (für Flugdächer) vorgenommen, was einer guten Ausführung entspricht. Diese Einstufung erscheint anhand des Gesamterscheinungsbildes grundsätzlich zutreffend.

Die "Merkmale für die Beurteilung der baulichen Ausführung eines Gebäudes oder Gebäudeteiles" ergeben ein Gesamtbild des Gebäudes, welches in die Einreihung in eine bestimmte Bauklasse mündet. Ist innerhalb der Bauklassen eine eindeutige Einstufung nicht möglich, so ist ein entsprechender Zwischenwert anzusetzen (Punkt 16. der Anlage).

In vorliegendem Fall sind Ausstattungsmerkmale der Bauklassen 7.21, 7.22, 7.24 und 7.25 gegeben.

Im Hinblick auf das Gesamterscheinungsbild des Gebäudes ist zumindest eine Einstufung in die Bauklasse 7.23/24 unter Berücksichtigung des Gesamteindrucks vorzunehmen, womit ein Zwischenwert hinsichtlich der betroffenen Bauklassen zum Ansatz kommt.

Unter Berücksichtigung einer Tendenz zur "mittleren" Ausführung ergibt sich ein Durchschnittspreis von Euro 27,6156/m³.

7.23 der Anlage	Mittlere Ausführung	25,4355 €
7.23 der Anlage	Mittlere Ausführung	25,4355 €
7.24 der Anlage	Gute Ausführung	31,9760 €
Zusammen		82,8470 €
ein Drittel	Zwischenwert	27,6156 €

Die Bw beantragt, bei der Bewertung des umbauten Raumes einen Zuschlag nach Punkt 18.3 in Höhe von 3 % anzusetzen. Im Formular BG 30 wurde "*Betriebsvorrichtung: VRV-Anlage*" ausgeführt.

Hinsichtlich des Zuschlages für als Teil des Grundstückes zu betrachtende Zentralheizungen ist zu sagen, dass es sich bei einer VRV-Anlage nicht um eine klassische Zentralheizung handelt, sondern um eine der Temperierung dienende Anlage (Variable Refrigerant Volume), mit welcher sowohl geheizt als auch gekühlt werden kann.

Die Wärmerückgewinnung für gleichzeitiges Kühlen und Heizen mittels VRV-System (Variable Kältemittel-Volumenstrom-Anlage) wird dadurch erreicht, dass die Wärme von im Kühlbetrieb befindlichen Inneneinheiten an diejenigen Bereiche abgegeben wird, die beheizt werden sollen. Mikroprozessoren gewährleisten ausgewogene Kühl- und Heizbelastung, wodurch der Verdichter mit dem Strombedarf von 40-45% unter dem üblichen arbeiten kann. 8 Inneneinheiten können mit einer Außeneinheit verbunden werden. Wärmepumpen sind ein wesentlicher Bestandteil der Klimatechnik. Sie transferieren Wärme mittels Kältemittel von einem Ort zu einem anderen. Im Kühlmodus übertragen sie Wärme aus einem geschlossenen Raum an die Außenluft und sorgen damit für kühle Luft im Inneren. Bei Wärmepumpen kann diese Funktion jedoch auch umgedreht werden. D.h. Wärme wird aus der Außenluft aufgenommen und an den Innenraum weitergegeben - der Innenraum wird auf diese Art geheizt. Kurz gesagt: Wärmepumpen können kühlen und heizen - alles mit einem System. Die Außeneinheiten werden mit den Inneneinheiten durch ein Rohrsystem verbunden.

In den Filialen der Bf. gibt es üblicherweise etwa 5 Stück Inneneinheiten (Unterdeckeneinheiten) im Verkaufsraum und jeweils 3 Stück im Sozialbereich und Lagerraum, je nach Filialgröße (vgl. hierzu UFS 08.11.2010, RV/1285-W/10).

Nach den Erläuterungen zur Bewertungsgesetznovelle 1972 machte die Verallgemeinerung der Gebäudetypen erforderlich, besondere Merkmale wie zB Personenaufzüge, Zentralheizung oder Hochbauten durch Zuschläge zu erfassen (vgl. Twaroch-Wittmann-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz zu §53a).

Gemäß Punkt 18.3 der Anlage zu §53a BewG sind die Durchschnittspreise bei als Teil des Grundstückes zu betrachtenden Zentralheizungen um 3 bis 6 v H zu erhöhen. Gemäß Punkt 18.4 der Anlage sind die Durchschnittspreise bei als Teil des Grundstückes zu betrachtenden Klimaanlage um 8 bis 10 v H zu erhöhen.

Wann eine Zentralheizung bzw. Klimaanlage als Teil des Grundstückes zu betrachten ist, ist im Gesetz nicht näher geregelt.

Gemäß § 51 Abs. 1 1. Satz BewG gehört zum Grundvermögen der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile (insbesondere Gebäude) und des Zubehörs. Zur Begriffsauslegung der Bestandteile und des Zubehörs ist implizit das bürgerliche Recht heranzuziehen (zu dieser Systematik vgl. auch § 11 BewG).

Wohl ist zB der Begriff "*Bestandteil*" im ABGB nicht ausdrücklich geregelt, aber in Rechtslehre und Rechtsprechung fest umrissen. Als Bestandteil bezeichnet man die Teile einer zusammengesetzten Sache. Ist die Verbindung von Teilen mit der Hauptsache so eng, dass sie von dieser tatsächlich nicht oder nur durch eine unwirtschaftliche Vorgangsweise abgesondert werden könnten, spricht man von unselbständigen Bestandteilen, die sonderrechtsunfähig sind. Lassen sich die Bestandteile hingegen tatsächlich und wirtschaftlich von der Restsache trennen, nennt man sie selbständige Bestandteile, die sonderrechtsfähig sind, also nicht notwendig das sachenrechtliche Schicksal der Hauptsache teilen müssen (vgl. dazu die umfangreiche Judikatur des OGH).

Koziol-Welser, Kommentar zum bürgerlichen Recht, unterscheidet innerhalb der "Sachverbindungen" die "Zusammengesetzten Sachen" und das "Zubehör". Unter den "Zusammengesetzten Sachen" wird wiederum zwischen "Unselbständigen Bestandteilen" und "Selbständigen Bestandteilen" differenziert.

Ist die Verbindung des Teiles mit der Hauptsache so eng, dass er von dieser tatsächlich nicht oder nur durch eine unwirtschaftliche Vorgangsweise abgesondert werden könnte, so ist der Bestandteil unselbständig. Die Abtrennung ist regelmäßig dann unwirtschaftlich, wenn Teil und Restsache zusammen wesentlich weniger wert sind als die ungeteilte Sache. Die unselbständigen Bestandteile folgen stets dem sachenrechtlichen Schicksal der Hauptsache; sie sind sonderrechtsunfähig. Daher kann das Eigentum an der Hauptsache und am unselbständigen Bestandteil nicht verschiedenen Personen zustehen.

Die selbständigen Bestandteile können tatsächlich und wirtschaftlich von der Restsache getrennt werden. Sie sind, selbst wenn sie noch mit der Hauptsache verbunden sind,

sonderrechtsfähig; das heißt, sie teilen nicht notwendig das sachenrechtliche Schicksal der Hauptsache.

Zubehör ist eine Nebensache, die zwar nicht Teil der Hauptsache, aber dieser zugeordnet ist und ihrem Gebrauch dient.

Im Einzelfall kann die Abgrenzung zum selbständigen Bestandteil schwierig sein. Dies ist aber weiter nicht problematisch, weil es für die rechtliche Lage nicht entscheidend ist, ob selbständiger Bestandteil oder Zubehör vorliegt: Beide sind sonderrechtsfähig, folgen aber im Zweifel dem rechtlichen Schicksal der Hauptsache. So sind sowohl die Bestandteile einer unbeweglichen Sache als auch deren Zubehör unbeweglich. Sie gelten im Zweifel als mit der Hauptsache veräußert (§ 1047 ABGB) und verpfändet (§ 457 ABGB). Der Eigentümer kann sie durch Aufhebung der Widmung zu selbständigen Sachen machen.

Unselbständige Bestandteile, die nicht ohne Verletzung (Änderung) der Substanz abgesondert werden können, teilen sachenrechtlich notwendig das Schicksal der Hauptsache, während selbständige Bestandteile sonderrechtsfähig bleiben (OGH 26. 3. 1992, 8Ob550/92; 9Ob133/03d).

Gürsching/Stenger, Kommentar zum deutschen Bewertungsgesetz, führen aus, dass sich die Entscheidung, ob einzelne Bestandteile bewertungsrechtlich Gebäudeteile oder Betriebsvorrichtungen sind, in erster Linie danach richtet, ob die jeweiligen Bestandteile der Benutzung des Gebäudes ohne Rücksicht auf den gegenwärtig ausgeübten Betrieb dienen, oder ob sie in einer besonderen und unmittelbaren Beziehung zu dem auf dem Grundstück ausgeübten Gewerbebetrieb in der Weise stehen, dass das Gewerbe durch die Anlage - vergleichbar einer Maschine - unmittelbar betrieben wird (Gürsching/Stenger, Kommentar zum deutschen Bewertungsgesetz, 108. Lieferung, Stand November 2009, §68, Rz 86f, BFH, Urt. V. 10.10. 1990 - II R 171/87, BStBl. II 1991, 59).

Besondere Schwierigkeiten bei der Abgrenzung der Betriebsvorrichtung von den Gebäudeteilen bereiten nach Gürsching/Stenger insbesondere solche Anlagen, die - wie zB Be- und Entlüftungs- oder Klimaanlage - im Normalfall zwar in erster Linie der Gebäudefunktion zu dienen bestimmt sind, im Hinblick auf die im konkreten Fall gegebenen besonderen Umstände aber wegen ihrer unmittelbaren besonderen Beziehung zu dem ausgeübten Gewerbebetrieb ausnahmsweise als Betriebsvorrichtungen zu qualifizieren sind. Eine solche Zuordnung als Betriebsvorrichtung wurde von der (deutschen) Rechtsprechung vorgenommen zB bei einer überwiegend der Innenverpackung von Erzeugnissen dienenden Klimaanlage, bei einer Einbruchsmeldeanlage einer Bank, bei besonderen Schallschutzmaßnahmen und bei Sprinkleranlagen im Falle der Verarbeitung von hochfeuergefährlichen Materialien in größerem Umfang. In diesen Fällen wurde der für die Annahme einer Betriebsvorrichtung erforderliche betriebsspezifische Zusammenhang nicht lediglich dann bejaht, wenn mittels dieser Anlage das Produkt selbst hergestellt wird, sondern - in diesen Ausnahmefällen - bereits dann, wenn die Anlagen einen störungsfreien Betriebsablauf gewährleisten und

das Gewerbe mit ihrer Hilfe unmittelbar betrieben wird (Gürsching/Stenger s.o., BFH, Beschl. v. 5.12.1996 - III B 26/94, BFH/NV 1997, 518).

Heizungs- Klima- und Warmwasseranlagen können Betriebsvorrichtungen sein, wenn sie ausschließlich oder überwiegend für den Betrieb erforderlich sind. Die Anlagen müssen für den Betriebsablauf unentbehrlich sein. Klima- und Lüftungsanlagen in Warenhäusern dienen der Gebäudenutzung (Rössler/Troll, Kommentar zum deutschen Bewertungsgesetz, 3. Ergänzungslieferung, Oktober 2002, §68, Rz 122, BFH v. 5.3.1971, III R 90/69, BStBl. II S 455).

In Gebäuden eingebaute Heizanlagen haben in erster Linie die Funktion, das Gebäude als solches besser nutzbar zu machen. Ein Gebäude ohne Heizung kann normalerweise seine Aufgabe, Menschen als Wohn- oder Arbeitsraum zu dienen nicht erfüllen. Deshalb wird sie in der deutschen Judikatur grundsätzlich als Gebäudebestandteil angesehen (Rössler/Troll, s.o.)

Der Verwaltungsgerichtshof hat ausgeführt, ist ein Wirtschaftsgut mit einem Gebäude derart verbunden, dass es nicht ohne Verletzung seiner Substanz an einen anderen Ort versetzt werden kann, ist es grundsätzlich als Teil des Gebäudes und als unbeweglich anzusehen. Ist eine Anlage auf Grund ihrer Bauart (wegen ihrer bloß geringen, jederzeit leicht aufhebbaren Verbindung mit dem Gebäude) nach der Verkehrsauffassung als selbständiges Wirtschaftsgut anzusehen, ist sie in der Regel als beweglich, somit nicht als Gebäude zu behandeln (VwGH 13.4.1962, 1639/60; VwGH 11.6.1965, 316/65).

Allerdings spielt nach herrschender Rechtsauffassung bei typischen Gebäuden bzw. Gebäudeteilen die rein technische "Beweglichkeit" und Versetzbarkeit an einen anderen Ort nur eine untergeordnete Rolle. Selbst wenn eine Verlegung ohne Wertminderung und ohne erhebliche Kosten möglich wäre, ist daher z.B. eine eingebaute Etagenheizung nach der Verkehrsauffassung ein typischer Teil des Gebäudes und deshalb als unbeweglich und nicht selbständig bewertbar anzusehen (VwGH 11.6.1965, 316/65; Grabner, ÖStZ 1983, 143ff).

In diesem Sinne wurde weiters z.B. auch schon entschieden, dass

- sanitäre Anlagen (VwGH 26.5.1971, 1551/70),
- eingebaute Elektroinstallationen sowie Gas- und Wasserzuleitungen (VwGH 13.4.1962, 1639/60),
- Zentralheizungen (Etagenheizungen), da sie in der Regel keine gewisse, bei der Veräußerung besonders ins Gewicht fallende Selbständigkeit besitzen (VwGH 7.7.1971, 1553/70),
- Aufzugsanlagen (VwGH 20.5.1970, 248/69),
- Rolltreppen (BFH v. 5.3.1971, III R 90/69, BStBl. II S 455),
- Klimaanlage (BFH v. 5.3.1971, III R 90/69, BStBl. II S 455), aber auch

- Be- und Entlüftungsanlagen, die nur der Nutzung des Gebäudes (BFH BStBl 1974, 135) bzw. dazu dienen, den Aufenthalt von Menschen in Gebäuden angenehmer zu gestalten zum Gebäude gehören.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 23. Februar 1984, ZI. 83/16/0051, ergangen zur Grunderwerbsteuer, festgestellt, dass unter "Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art" iSd § 2 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1955 nur solche Gegenstände zu verstehen seien, die typischerweise einem bestimmten Betrieb dienen und eigengesetzlichen Zwecken unterworfen seien. Bei Beheizungsanlagen und Belüftungsanlagen handle es sich nicht um Einrichtungen, denen die Aufgabe der Verwirklichung des spezifischen Betriebszweckes eines Hotelbetriebes bzw. Restaurationsbetriebes zukomme, sondern um Gebäudeausstattungen, wie sie vielfach auch in Geschäftsgebäuden und Bürogebäuden moderner Bauart anzutreffen seien. Derartige Einrichtungen stellten daher keine Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art iSd §2 Abs.1 Z 1 GrEStG 1955 dar (Hinweis VwGH 19.10.1971, 2174/70, VwSlg 4291 F/1971 und VwGH 15.6.1972, 1052/71, VwSlg 4403 F/1972).

Das BFG ist unter Bedachtnahme auf die o.a. herrschende Rechtsauffassung zur Ansicht gelangt, dass auch die berufsgegenständliche VRV-Anlage (Klimaanlage zur Heizung- und Kühlung, Be- und Entlüftungsanlage) als Teil des Gebäudes anzusehen ist (vgl. hierzu schon UFS 08.11.2010, RV/1285-W/10).

Die VRV-Anlage heizt und kühlt und ist somit einer Klimaanlage näher zuzuordnen als einer reinen Heizung, womit nicht Punkt 18.3 sondern Punkt 18.4 der Anlage Anwendung zu finden hat. Gemäß Punkt 18.4 der Anlage sind die Durchschnittspreise bei als Teil des Grundstückes zu betrachtenden Klimaanlagen um 8 bis 10 Prozent zu erhöhen. Da es sich bei dem, in den Filialen der Bf. vorliegenden System um durchaus durchschnittliche Anlagen handelt, ist - bei einer Bandbreite von 8-10% - der Mindestzuschlag in Höhe von 8% anzusetzen.

Folgende Berechnung wird der Bewertung zu Grunde gelegt:

Bauj.	Grundst. Beschr.	Kub./Fläche	Baukl.	€/m ³ /m ²	Zu/Ab %	Afa %	Restw. %	
2011	Flugdach	70,7	14.22	21,8019		1,3	100,0	1.541,3900
2011	Gebäude ges.	7.999,0	7.23/24	27,6156	8,0	1,3	100,0	238.568,9500
2011	Flugdach	71,3	14.22	21,8019		1,3	100,0	1.554,4700
Gebäudewert								241.664,8100
Bebaute Fläche		1.500 m ²						
davon 25% Kürzung gem. § 53 Abs. 7 lit. D BewG							-	60.416,2000
								181.248,6100
Einheitswert								xxxx

Erhöht um 35 % gem. AbgÄG 1982					yyyy
Gemäß § 25 BewG sind errechnete Einheitswerte auf volle 100 € nach unten abzurunden.					

Der Einheitswert für gegenständliche Liegenschaft ist nach den obigen Ausführungen zum 1. Jänner 2012 mit Euro xxxx, erhöht Euro yyyy festzustellen.

Der Beschwerde war daher hinsichtlich der Bauklassen teilweise stattzugeben (Einstufung in die Bauklasse 7.23/24), hinsichtlich des Zuschlages war unter Anwendung von Punkt 18.4 der Anlage zu § 53 a BewG ein Zuschlag von 8 % für die VRV-Anlage zu berechnen (vgl. VwGH ZI. 2012/13/0047 vom 16.09.2015).

5. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die getroffene Entscheidung entspricht der Judikatur des VwGH (vgl. zB. VwGH 16.09.2015, 2012/13/0047).

Wien, am 8. Mai 2017