

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***1***, vertreten durch ***2***, über die Beschwerde vom 9. Februar 2012 gegen den Feststellungsbescheid der belangten Behörde Finanzamt ***3*** vom 01. Jänner 2012, ***4***, betreffend Wertfortschreibung (§ 21 Abs. 1 Z 1 BewG 1955) zum 1. Jänner 2012 im fortgesetzten Verfahren nach VwGH Ra 2019/13/0019-7 vom 12. Mai 2022 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 (1) BAO teilweise Folge gegeben:

Für den Grundbesitz Betriebsgrundstück (bewertet als Geschäftsgrundstück) in ***6***, wird der Einheitswert zum 1. Jänner 2012 mit 78.200,00 Euro und der gemäß AbgabenänderungsG 1982 um 35 % erhöhte Einheitswert mit 105.500,00 Euro festgestellt.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Mit Erkenntnis vom 12. Mai 2022, Ra 2019/13/0019-7, hob der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes (BFG) vom 19. Oktober 2018, Zl. RV/7100379/2013, betreffend den Feststellungsbescheid (Wertfortschreibung gem. § 21 Abs. 1 Z 1 BewG 1955) zum 1. Jänner 2012, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf.

Der VwGH begründete:

„Entscheidungsgründe:

Das Finanzamt erließ zum 1. Jänner 2012 einen Wertfortschreibungsbescheid gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 BewG wegen der Realteilung eines bebauten Grundstückes und setzte den Einheitswert mit 144.000 € und den gemäß Abgabenänderungsgesetz 1982 um 35 % erhöhten Einheitswert mit 194.400 € fest. Gleichzeitig erging ein Grundsteuermessbescheid.

Gegen diese Bescheide erhob die Revisionswerberin Berufung (nunmehr: Beschwerde). In der Berufungsvorentscheidung gab das Finanzamt der Berufung teilweise statt. Der Einheitswert wurde mit 84.600 € und erhöht gemäß Abgabenänderungsgesetz 1982 mit 114.200 € festgesetzt. Ebenso wurde der Grundsteuermessbetrag neu festgesetzt.

Die Revisionswerberin stellte einen Vorlageantrag, in dem sie zur Begründung ausführte, der Bodenwert sei entgegen ihrem Berufungsantrag mit € 1,8168/m² anstatt richtig mit € 0,7267/m² berechnet worden. Der Gebäudewert sei bei der Halle mit € 6,9766/m³, beim Sozialgebäude und beim Bürogebäude mit € 14,5346/m³ zu ermitteln, da die Zentralheizung bei der Überschwemmung 2002 zerstört worden sei. Das Gebäude sei überhaupt durch die Überschwemmung in Mitleidenschaft gezogen worden. Das Grundstück sei unverkäuflich.

Der amtliche Bodenschätzer gab eine fachliche Stellungnahme ab und führte u.a. aus, das Grundstück sei geteilt worden und im Jahr 2011 seien 1.829 m² zu einem Kaufpreis von 67.553 € verkauft und 4.127 m² zu einem Kaufpreis von 152.447 € verkauft worden. Das Restgrundstück, auf dem sich die Werkhalle befinde, betrage nunmehr 6.271 m²; somit sei mit 1. Jänner 2012 ein neuer Feststellungsbescheid (Wertfortschreibung) zu erstellen gewesen. Der Gebäudewert sei entsprechend den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes berechnet worden, wobei die näheren Ausführungen in der Berufung (nunmehr Beschwerde) soweit als möglich berücksichtigt worden seien.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht gab die Revisionswerberin eine Stellungnahme ab, in der u.a. ausgeführt wurde, der gemeine Wert sei niedriger als der Einheitswert. Dies sei bereits dadurch nachgewiesen, dass es jahrelang erfolglose Verkaufsversuche gegeben habe, sowie durch die drei Kaufverträge aus den Jahren 2011 und 2013. Der Kaufpreis pro Quadratmeter sei im Jahr 2013 sogar geringer als im Jahr 2011 gewesen, obwohl im Jahr 2011 bloß unbebaute Teilflächen veräußert worden seien und im Jahr 2013 die um immerhin 315 m² größere Restfläche, mit der darauf befindlichen ehemaligen großen Produktionshalle, deren Errichtung mehrere Millionen Schilling gekostet habe. Daraus ergebe sich, dass die Revisionswerberin für die Halle letztendlich keinen Erlös erzielt habe. In einer weiteren Stellungnahme brachte die Revisionsweberin auch vor, das Finanzamt könne nach wie vor nicht darlegen, welche Berechnungen dem von ihm selbst festgesetzten Einheitswert zu Grunde liegen würden. Es seien Abschläge für den fehlenden Fußboden und die fehlende Decke zu berücksichtigen, der Zuschlag für Zentralheizung sei nicht berechtigt. Ein Sachverständiger habe die Liegenschaft zum 1. März 2003 inklusive der im Jahr 2011 verkauften Teilflächen zum

Stichtag 13. November 2003 mit 245.000 € bewertet. Die nach 2003 eingetretenen Umstände wären in dem Gutachten naturgemäß nicht berücksichtigt worden.

Das Bundesfinanzgericht führte eine mündliche Verhandlung durch und gab mit dem angefochtenen Erkenntnis der Beschwerde teilweise Folge. Nach ausführlicher Wiedergabe des Verfahrensganges und der auszugsweisen Wiedergabe diverser Stellungnahmen der Revisionswerberin und des Finanzamtes führte es - soweit für das Revisionsverfahren relevant - aus, als Bodenwert sei der gemeine Wert auf Basis der Wertverhältnisse zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Jänner 1973 anzusetzen, weil nach § 23 BewG bei Fortschreibungen der tatsächliche Zustand des Grundbesitzes vom Fortschreibungszeitpunkt und die Wertverhältnisse vom Hauptfeststellungszeitpunkt zugrunde zu legen seien. Der Bodenwert werde, wie von der Revisionswerberin beantragt, mit dem für die zu bewertende Liegenschaft bezahlten Kaufpreis in Höhe von € 0,7267/m², angesetzt. Der Gebäudewert sei aus dem Neuherstellungswert abzuleiten, der sich je nach Bauweise und Ausstattung der Gebäude oder der Gebäudeteile bei Unterstellung von Durchschnittspreisen je Kubikmeter des umbauten Raumes der Gebäude oder der Gebäudeteile ergebe. Als Alter des Gebäudes oder des Gebäudeteiles gelte der Zeitraum vom Beginn des Kalenderjahres, in dem das Gebäude oder der Gebäudeteil benutzungsfertig wurde, bis zum Hauptfeststellungszeitpunkt. Für nach dem letzten Hauptfeststellungszeitpunkt (1. Jänner 1973) errichtete Gebäude oder Gebäudeteile stehe daher ein Abschlag für technische Abnutzung nicht zu.

Entgegen den Ausführungen des Finanzamtes in der Verhandlung seien bei der Gebäudebewertung Zuschläge in Höhe von 5 % für Zentralheizungen hinzugerechnet worden. Diese Zuschläge hätten auf Grund der Tatsache, dass die Zentralheizung laut Beschwerdevorbringen offensichtlich bei der Überschwemmung 2002 bereits zerstört bzw. stillgelegt worden sei, zu entfallen. Der Einheitswert zum 1. Jänner 2012 sei mit 79.600 €, erhöht um 35 % mit 107.400 € festzusetzen.

Die vorgelegten Bilder würden alle das Hochwasser 2013 betreffen, streitgegenständlich sei aber der Stichtag 1. Jänner 2012. Das vorgelegte Schätzungsgutachten aus 2003 könne die Lage zum Stichtag nicht wiedergeben.

Nach § 53 Abs. 10 BewG sei bei bebauten Grundstücken, deren gemeiner Wert geringer sei als der auf Grund der Bestimmungen der Abs. 1 bis 9 ermittelte Wert, auf Antrag der gemeine Wert zu Grunde zu legen. Da der gemeine Wert des gegenständlichen Grundstückes über dem nach den Abs. 1 bis 9 des § 53 BewG ermittelten Wert liege (vgl. Schätzungsgutachten bzw. Kaufverträge), sei nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes der Einheitswert mit dem nach den Abs. 1 bis 9 des § 53 BewG ermittelten Wert festzustellen. Das Schätzungsgutachten habe den Verkehrswert der Liegenschaft per November 2003 mit ca. 245.000 € angegeben. Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, die zu ihrer Zulässigkeit vorbringt, das Bundesfinanzgericht habe sein Erkenntnis nicht ausreichend

begründet. Die Revisionswerberin habe die Anwendung des § 53 Abs. 10 BewG beantragt. Gemäß § 23 BewG seien bei Fortschreibungen der tatsächliche Zustand des Grundbesitzes zum Fortschreibungszeitpunkt (1. Jänner 2012) und die Wertverhältnisse vom Hauptfeststellungszeitpunkt (1. Jänner 1973) zugrunde zu legen. Es gebe keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu der Frage, ob § 23 BewG auch im Fall des § 53 Abs. 10 BewG zur Anwendung komme. Die Höhe des gemeinen Wertes hänge erheblich davon ab, welche Stichtage zur Anwendung kämen. Das Bundesfinanzgericht habe Beweisanträge begründungslos übergangen. Die Revisionswerberin habe zudem vorgebracht, dass bei der Werkhalle wegen der fehlenden Decke und des fehlenden Fußbodens bei der Berechnung des Gebäudes ein Abschlag von 20 % zu berücksichtigen sei. Damit habe sich das Bundesfinanzgericht nicht auseinandergesetzt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Einleitung des Vorverfahrens, in dem eine Revisionsbeantwortung erstattet wurde, erwogen:

Die Revision ist zulässig und berechtigt.

Die §§ 23, 53 und 60 BewG, BGBl. Nr. 148/1955, lauten auszugsweise:

„§ 23. Wertverhältnisse bei Fortschreibungen und bei Nachfeststellungen.

Bei Fortschreibungen und bei Nachfeststellungen der Einheitswerte für Grundbesitz sind der tatsächliche Zustand des Grundbesitzes vom Fortschreibungszeitpunkt oder vom Nachfeststellungszeitpunkt und die Wertverhältnisse vom Hauptfeststellungszeitpunkt zugrunde zu legen.“

„§ 53. Bewertung von bebauten Grundstücken.

(1) Bei der Bewertung von bebauten Grundstücken (Grundstücke, deren Bebauung abgeschlossen ist, und Grundstücke, die sich zum Feststellungszeitpunkt im Zustand der Bebauung befinden), ist vom Bodenwert (Abs. 2) und vom Gebäudewert (Abs. 3 bis 6) auszugehen. (2) Als Bodenwert ist 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. v. H. zu kürzen. (3) Der Gebäudewert ist vorbehaltlich der Bestimmungen der Abs. 4 und 5 aus dem Neuherstellungswert abzuleiten, der sich je nach der Bauweise und Ausstattung der Gebäude oder der Gebäudeteile bei Unterstellung von Durchschnittspreisen je Kubikmeter des umbauten Raumes der Gebäude oder der Gebäudeteile ergibt. Umbauter Raum ist der auf mindestens drei Seiten von Wänden umschlossene innere nutzbare Raum zuzüglich des Raumes, den die Umwandlung einnimmt. (4) Bei offenen Hallen (Überdachungen, Flugdächer), das sind von höchstens zwei Seiten durch Wände umschlossene Räume, ist der Gebäudewert aus dem

Neuherstellungswert abzuleiten, der sich je nach der Bauweise und Höhe bei Unterstellung von Durchschnittspreisen je Quadratmeter der überdachten Fläche ergibt. (...) (6) Bei der Ermittlung des Gebäudewertes ist der Neuherstellungswert (Abs. 3 bis 5) entsprechend dem Alter der Gebäude oder der Gebäudeteile im Hauptfeststellungszeitpunkt durch einen Abschlag für technische Abnutzung zu ermäßigen. Als Alter des Gebäudes oder des Gebäudeteiles gilt der Zeitraum vom Beginn des Kalenderjahres, in dem das Gebäude oder der Gebäudeteil benutzungsfertig wurde, bis zum Hauptfeststellungszeitpunkt. (...) (10) Bei bebauten Grundstücken, deren gemeiner Wert geringer ist als der auf Grund der Bestimmungen der Abs. 1 bis 9 ermittelte Wert, ist auf Antrag der gemeine Wert zugrunde zu legen.“

„§ 60. Betriebsgrundstücke.

(1) Betriebsgrundstück im Sinne dieses Bundesgesetzes ist der zu einem gewerblichen Betrieb gehörige Grundbesitz, soweit er, losgelöst von seiner Zugehörigkeit zu dem gewerblichen Betrieb,

1. zum Grundvermögen gehören würde oder
2. einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bilden würde.

[...]“

Der Gesetzgeber hat mit den Vorschriften des § 53 Abs. 1 bis 9 BewG Hilfswerte geschaffen, um den bei der Ermittlung „echter“ gemeiner Werte bestehenden Schwierigkeiten zu begegnen. Hält der Steuerpflichtige die vom Gesetz grundsätzlich heranzuziehenden Hilfswerte des § 53 Abs. 1 bis 9 BewG ausnahmsweise für unangemessen, so ist gemäß § 53 Abs. 10 BewG auf Antrag der gemeine Wert zu Grunde zu legen.

Der gemeine Wert wird gemäß § 10 Abs. 2 BewG 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 (vgl. VwGH 6.3.1989, 86/15/0109). Die geeignetste Grundlage für die Feststellung des gemeinen Wertes eines Grundstückes werden in der Regel die tatsächlich gezahlten Preise für Vergleichsliegenschaften bilden (vgl. VwGH 26.7.2006, 2005/14/0019).

Der geringere gemeine Wert im Sinne des § 53 Abs. 10 BewG ist vom Abgabepflichtigen schlüssig nachzuweisen (vgl. VwGH 14.1.1991, 90/15/0001; sowie die Erläuterungen zur Regierungsvorlage 100 BlgNR 10. GP 11, und Twaroch/Wittmann/Frühwald, BewG¹⁷, § 53, 28).

Dazu ist festzuhalten, dass die Revisionswerberin im gesamten Verfahren keinen Nachweis eines niedrigeren gemeinen Wertes erbracht hat; es wurde im Verfahren weder ein Gutachten mit einer Bewertung zum relevanten Stichtag vorgelegt noch sonstige Nachweise, aus denen

ein niedrigerer gemeiner Wert hätte entnommen werden können (etwa ein Verkauf der Liegenschaft zu einem unter dem Einheitswert liegenden Preis).

Im Recht ist die Revision allerdings damit, dass das Bundesfinanzgericht sich mit dem Vorbringen der fehlenden Abschlüsse für die Decke und den Fußboden nicht auseinandergesetzt habe. Die Revisionswerberin hat im gesamten Verfahren moniert, die Einheitswertberechnung für die Gebäude sei nicht nachvollziehbar, weil nicht erkennbar sei, welche Zu- und Abschlüsse vorgenommen worden seien. Dies ist zutreffend, weil aus der Berechnung des Einheitswertes für die Halle durch das Bundesfinanzgericht nicht ersichtlich ist, ob und inwieweit bei der Bewertung bei den dort angeführten Zahlen Zu- und Abschlüsse berücksichtigt wurden und wie das Bundesfinanzgericht diese Beträge ermittelt hat.

Das Bundesfinanzgericht hat sein Erkenntnis somit mit einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben war....“

Das BFG hat daher im fortgesetzten Verfahren die Zu- und Abschlüsse darzustellen.

II. Beweiserhebung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Einheitswertakt *****4*****, die Vorhalteverfahren, die Beischaffung des BFG-Aktes *****8*****, die Abhaltung der mündlichen Verhandlung am 09.11.2017 und am 16.10.2018 im Vorverfahren sowie die weiteren Ermittlungen.

III. Rechtslage und Erwägungen

Hinsichtlich des Sachverhaltes und des bisherigen Verfahrensganges wird auf die ausführliche Darstellung im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 19. Oktober 2018, RV/7100379/2013, verwiesen.

§ 53a BewG 1955 lautet

„§ 53a. Durchschnittspreise

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.“

Vorweg ist zu sagen, dass bereits aus der Tabelle im Erkenntnis des BFG vom 19. Oktober 2018 zu erkennen ist, dass die Zuschläge „bei als Teil des Grundstückes zu betrachtenden Zentralheizungen“ (Punkt 18.3 der Anlage zu § 53a BewG) für das Sozialgebäude und das Bürogebäude entfallen sind und ausschließlich der „nackte Wert“ für die Bauklasse 1.21 (sehr

einfache Ausführung) laut Anlage zu § 53a BewG mit 14,5346 Euro (anstelle bisher 15,2613 Euro) angesetzt worden ist. Dieser Wert ist der Anlage zu entnehmen.

Hinsichtlich der vom Verwaltungsgerichtshof beanstandeten fehlenden Auseinandersetzung mit dem Vorbringen fehlender Abschlüsse für Decke und Fußboden der Werkshalle bzw. fehlender Darstellung, wie diese Beträge ermittelt worden sind, ist folgendes zu sagen:

Hinsichtlich der Werkshalle wurde die ursprüngliche Bewertung des Finanzamtes (mit 7,1946 €) übernommen, wobei der Durchschnittspreis bereits *unter* jenem laut Anlage Punkt 2.62 liegt, da trotz eines langwierigen und umfangreichen Ermittlungsverfahrens die ursprüngliche Berechnung dieses Zuschlages nicht mehr exakt ermittelt werden konnte.

Die Berechnung der Halle ist nach Punkt 2.6 (Hallengebäude, Gebäude mit Geschoßhöhen über 6m) bzw. 2.62 (Massivgebäude, Stahl- oder Stahlbetonskelettgebäude) der Anlage zu § 53a BewG vorzunehmen. Die Geschoßhöhe beträgt unter 8m (6,70m), womit gemäß Punkt 2.62 ein Wert von 8,7207€/m³ anzusetzen ist. Diese Durchschnittspreise ermäßigen sich bei fehlendem Fußboden um 10. v. H. und bei fehlender Decke ebenfalls um 10. v. H..

Hinsichtlich der Bedachung ist zu sagen, dass es sich um Stahlträger mit Trapezblechdeckung handelt und darunter keine Zwischendecke ersichtlich ist.

[...]

Hier ist der Abschlag gemäß Punkt 2.62 der Anlage zu §53a BewG in Höhe von 10% gerechtfertigt.

Bezüglich des Fußbodens ist zu sagen, dass das Bewertungsgesetz selbst keine Definition des Fußbodens enthält.

Als Fußboden wird in der Bautechnik jener Bauteil in einem Gebäude bezeichnet, welcher als begehbarer Fläche mit je nach technischer und ästhetischer Anforderung unterschiedlichen Bodenbelägen auf einer statisch tragenden Schicht oder einem horizontalen Bauteil wie der Bodenplatte oder Geschossdecke ruht. Als Fußbodenaufbau bezeichnet man im Bauwesen die Gesamtheit aller Schichten des Fußbodens. Der Fußboden kann auf verschiedene Weise aufgebaut sein, im Wesentlichen abhängig von Konstruktion und Nutzung des Gebäudes. Dass eine Massivbauhalle ohne Boden ausgestattet sein sollte, ist zumindest ungewöhnlich, da hier wohl eine statisch tragende Schicht erforderlich ist. Ob Rohestrich, wie im vorgelegten Gutachten ausgeführt, als „Fußboden“ zu verstehen ist, sei dahingestellt. Aufgrund der vorgelegten Fotos (allerdings vom Dezember 2013, also nach dem Bewertungsstichtag) ist durch die Flutung der Halle der Untergrund nicht mehr erkennbar. Es wird jedoch das von der Bf. behauptete Fehlen eines entsprechenden Fußbodens als glaubhaft erachtet und der Abschlag für fehlenden Fußboden in Höhe von 10% vorgenommen, womit in Summe der von der Bf. ursprünglich beantragte Durchschnittspreis von € 6,97656 zum Ansatz kommt.

Die Zuschläge für Zentralheizung entfallen – wie bereits ausgeführt – ebenfalls.

Es ergibt sich somit folgende neue Berechnung:

	Baujahr	Kubatur	Bauklasse	Durchschnitts	Afa	Gebäudewert
			Zu/Abschlag	preis	Restwert	
Werkhalle	1976	10.100	2.62/20%	6,97656	100	70.463,25
Sozialgeb.	1976	1.205	1.21	14,5346	100	17.514,19
Bürogeb.	1976	798	1.21	14,5346	100	11.598,61
Energiegeb.	1973	395	1.21	14,5346	100	5.741,16
Gebäudewert						105.317,21
Bodenwert	6.271m2	je 0,7267	4.557,13			
Bebaute Fläche: 2.232 m2						
Wert bis zum Zehnfachen der bebauten Fläche:						4.557,13
Davon 25% Kürzung gemäß § 53 Abs. 2 BewG						-1.139,28
						108.735,06
Davon 25% Kürzung gemäß § 53 Abs. 7 lit.d BewG						-27.183,77
						81.551,29
Davon 4% Kürzung gemäß § 53 Abs. 8 BewG						-3.262,05
						78.289,24
Einheitswert						78.200,00
Erhöht um 35% gem. AbgÄG 1982						105.500,00
Gemäß § 25 BewG sind errechnete Einheitswerte auf volle 100€ nach unten abzurunden.						

Ein geringerer gemeiner Wert im Sinne des § 53 Abs. 10 BewG konnte mangels eines geeigneten Nachweises nicht zum Ansatz kommen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

IV. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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 sowohl der Judikatur des VwGH als auch der Rechtsprechung des BFG.

Wien, am 26. April 2023

