



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat am 3. November 2010 durch die Vorsitzende Hofrätin Mag. Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder Hofrätin Andrea Wimmer-Bernhauser, KR Ing. Gottfried Parade und Herrn Robert Steinocher über die Berufung der H, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 9. September 2004, Steuernummer, betreffend 1. Feststellungsbescheid (Wertfortschreibung gem. §21 Abs.1 Z1 BewG 1955 zum 1. Jänner 2002) und 2. Grundsteuermessbescheid (Fortschreibungsveranlagung gem. §21 GrStG) zum 1. Jänner 2002 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß §289 Abs.2 BAO abgeändert wie folgt:

1. Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2002:
(Wertfortschreibung gem. §21 Abs.1 Z1 BewG)

Für den Grundbesitz Betriebsgrundstück (§§59 und 60 BewG 1955) bewertet als Geschäftsgrundstück, xy, wird der Einheitswert zum 1. Jänner 2002 mit ccc Euro und der gemäß AbgabenänderungsG 1982 um 35% erhöhte Einheitswert mit cccc Euro festgestellt.

2. Grundsteuermessbescheid zum 1. Jänner 2002:
(Fortschreibungsveranlagung gem. §21 GrStG)

Für den unter 1. angeführten Grundbesitz und den Eigentümer H. wird auf Grund des Grundsteuergesetzes 1955 in der geltenden Fassung der Grundsteuermessbetrag mit z. Euro festgesetzt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 3.9.1973 hat die Berufungswerberin (Bw) die Liegenschaft xy. erworben. Das Grundstück ist Betriebsgrundstück (§§ 59 und 60 BewG), bewertet als Geschäftsgrundstück (§54 Abs.1 Z2 BewG). Die Bauklasseneinstufung nach der Anlage zu §53a BewG für die Lagerhalle und das Verwaltungsgebäude erfolgte bisher in den Bauklassen 1.23 bzw. 2.62 sowie 13.2 bis 13.3 (für die Kellerräumlichkeiten) und 14.12 (für die Rampenüberdachung).

Der Berufungswerberin wurden von der a hinsichtlich des Standortes b folgende Bewilligungen erteilt:

mit Bescheid vom 16. Juni 1999, -, die Baubewilligung für die Erweiterung des bestehenden Lagers um Kühllager-, Tiefkühllager- und Trockenlagerflächen, eine Abfallsammelstelle sowie eine LKW-Waschhalle/Tankstelle

mit Bescheid vom 17. Dezember 1999, ---, die Baubehördliche Genehmigung der Änderung der gewerblichen Betriebsanlage durch die Änderung der LKW-Waschhalle samt Tankstelle

mit Bescheid vom 8. August 2000,---, die Baubewilligung für Zu- und Umbau des Betriebsabteilungsleiterbüros und Verwaltungsbüros sowie die Errichtung eines Büros/Probenküche

Anlässlich einer Besprechung am 9. November 2001 wurde die Fertigstellung dieser Bauvorhaben angezeigt.

Auf Grund dieser Fertigstellungsanzeige erließ das Finanzamt mit Bescheid vom 9. September 2004 einen Feststellungsbescheid, Wertfortschreibung gem. §21 Abs.1 Z1 BewG, zum 1. Jänner 2002 (Fortschreibungszeitpunkt) wegen der erfolgten Zubauten, wobei es Gebäudeeinstufungen von 4.3 (Verwaltungsgebäude) und 5.23 (Lagerhalle und Hallenerweiterung) vornahm. Kellerräumlichkeiten wurden der Bauklasse 13.3, die Rampenüberdachungen der Bauklasse 14.12 zugeordnet. Der Einheitswert wurde zum 1. Jänner 2002 mit c Euro, erhöht cc Euro festgestellt.

Gleichzeitig erließ das Finanzamt einen Grundsteuermessbescheid (Fortschreibungsveranlagung) zum 1. Jänner 2002.

Nach erfolgter Fristverlängerung wurde gegen beide Bescheide Berufung eingebracht.

Die Bw bringt vor, der berufungsgegenständliche Einheitswertbescheid betreffe eine Wertfortschreibung gem. §21(1) Z1 BewG zur Berücksichtigung eines im Jahr 2001 erfolgten Zubaus zu der größtenteils schon im Jahr 1977 errichteten Anlage. Diese sei ein Logistikzentrum zur laufenden Versorgung von rund z Filialen der H. im Raum AB. Im Zuge der Wertfortschreibung habe das Finanzamt sowohl die Altgebäude als auch den Zubau aus dem Jahr 2001 ohne Begründung nicht mehr den Bauklassen 1 und 2 zugeteilt, die gemäß Anlage zu §53a BewG für Baulichkeiten anzuwenden seien, die Teile der wirtschaftlichen Einheit eines Fabriksgrundstücks seien.

Die Bw erachtet die Bewertung der Anlage nach den für Teile der wirtschaftlichen Einheit eines Fabriksgrundstücks vorgesehenen Ansätzen als gerechtfertigt, eine Rechtsansicht die bislang seit dem Jahr 1977 auch von der Finanzverwaltung geteilt worden sei, und begründet dies wie folgt:

Die gesamte Anlage umfasse auf einer Grundfläche von rund 0 m² eine bebaute Fläche von rund 00 m². Davon seien rund 000 m² ebenerdige Mehrzweckhallen, die, wie eingangs angeführt, als Logistikzentrum für die tägliche Versorgung von rund z Filialen der H. mit Handelswaren aller Art dienen. Insgesamt betrage die tägliche Warenbewegung rund -, t, die An- und Auslieferung erfolge in rund --, LKW-Fuhren und werde von bis zu Dienstnehmern im Lager bewältigt. Diesen stehe dazu ein umfangreicher Maschinenpark an Lagergeräten sowie ein elektronisches Lagerlogistikprogramm zur Verfügung.

Im Hinblick auf diese Dimensionen der Anlage sei die Bw der Rechtsauffassung, dass eine Bewertung nach der für Baulichkeiten die Teile der wirtschaftlichen Einheit eines Fabriksgrundstückes vorgesehenen Bauklassen 1 und 2 der Anlage zu §53a BewG vorzunehmen sei.

Das Wort Fabriksgrundstück sei mangels einer entsprechenden Definition nach dem allgemeinen Sprachgebrauch auszulegen. Eine einengende Auslegung nur auf fabriksmäßige Erzeugungsvorgänge entspreche nicht dem allgemeinen Sprachgebrauch, nach dem zB auch in einschlägigen Fachveröffentlichungen die Bezeichnung Logistikfabrik verwendet werde.

Ein Merkmal sei bereits in der Anlage zu §53a BewG angeführt, wenn zu Bauklasse 2 darauf hingewiesen werde, dass den Wertansätzen eine einfache Ausstattung unterstellt sei. Da die Anlage entsprechend den Vorgaben der H- Gruppe streng funktional unter dem Prinzip der Kostenminimierung errichtet worden sei, sei dieses Merkmal gegeben.

Die Bezeichnung fabriksmäßig umfasse nach allgemeinem Sprachgebrauch massenhafte, automatisierte Vorgänge, die elektronisch gesteuert von einer Vielzahl von Arbeitern meist ohne nennenswerte Vorbildung unter Einsatz von Einrichtungen abgewickelt würden.

Alle diese Voraussetzungen seien für das gegenständliche Logistikzentrum gegeben, so dass eine Bewertung nach den Bauklassen 1 und 2 der Anlage zu §53a BewG nach den in den vorhergehenden Bescheiden angewandten Grundsätzen vorzunehmen sei.

Neben diesen grundsätzlichen Einwendungen werde auch darauf verwiesen, dass die Hallen mit Bauklasse 5.23 - Tragfähigkeit der Decken über 1.000 kg/m² vorgenommen worden seien, obwohl es sich um ebenerdige Lagerhallen handle, für deren Bewertung die Bauklasse 5.21 vorgesehen sei.

Weiters stellten einzelne Verwaltungs- und Sozialräume Einbauten in Lagerhallen dar, die nach Auffassung der Bw wie diese zu bewerten seien.

Der Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Februar 2005 hinsichtlich der Halleneinstufung in die Bauklasse 5.21 stattgegeben, weiters wurde der Büro/Aufenthaltsbereich in die Bauklasse 4.2/3+5% eingestuft. Im Übrigen wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Begründet wurde, das gegenständliche Betriebsgrundstück diene keiner Fabrikation. Die wirtschaftliche Einheit sei daher auch kein Fabriksgrundstück. Bei Ermittlung des Gebäudewertes seien daher die Bauklassen 1 und 2 der Anlage zu §53a BewG nicht anzuwenden. Dem Argument der Berufung, dass die Anlage entsprechend den Vorgaben des Eigentümers streng funktional unter dem Prinzip der Kostenminimierung errichtet worden sei, sei insofern entsprochen worden, als die Einstufung des Büro/Aufenthaltsbereiches von 4.3+5% beim bekämpften Bescheid auf 4.2/3+5% gesenkt worden sei. Weiters sei der Anregung in der Berufung entsprochen und die Hallen in die Bauklasse 5.21 eingestuft worden.

Die Berechnung des Einheitswertes laut Berufungsvorentscheidung (Angaben in €) ergab folgendes:

Gebäudewert (nicht automatisiert ermittelt)	a.
Gebäudewert	a.
Bodenwert: 0x0 m ² , je 0xx0 €, x0x0	
Bebaute Fläche: xxxxx m ²	
Wert bis zum 10-fachen d. bebauten Fläche:	b.
davon 25 % Kürzung gemäß §53 Abs.2 BewG	c.
	d.
davon 25 % Kürzung gemäß §53 Abs.7 lit.d BewG	e

- f.
davon 20 % Kürzung gemäß §53 Abs.8 BewG g.
h.
Einheitswert (gerundet gemäß §25 BewG) i.
Erhöhter Einheitswert (gerundet gemäß §25 BewG) j.

Hinsichtlich des Afa-Satzes kamen gemäß §53 Abs.6 lit.a) und c) bezüglich sämtlicher Hallen ein Afa-Satz von 2,0 v.H., hinsichtlich der Verwaltungsgebäude ein Afa-Satz von 1,3 v.H. zur Anwendung.

Fristgerecht stellte die Bw den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, da das Finanzamt bei der Bewertung die Baulichkeiten auch weiterhin nicht den entsprechenden Bauklassen nach der Einteilung in der Anlage zu §53 a BewG zugeordnet habe. Weiters beantragt die Bw die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie Durchführung einer mündlichen Verhandlung, zu der der Vertreter zeitgerecht zu laden wäre.

Die Bw verweist auf die Berufung vom 9. November 2004 und bringt ergänzend vor, in der Begründung der gegenständlichen Berufungsvorentscheidung werde angeführt, dass das gegenständliche Betriebsgrundstück keiner Fabrikation diene, die wirtschaftliche Einheit kein Fabriksgrundstück sei und daher bei Ermittlung des Gebäudewertes die Bauklassen 1 und 2 der Anlage zu §53 a BewG nicht anzuwenden seien.

Auf die in der Berufung dargestellte erweiterte und aktualisierte Definition des Wortes "Fabriksgrundstück" sei in der Berufungsvorentscheidung nicht näher eingegangen worden. Überdies verkenne die Finanzbehörde, dass für eine Bewertung nach Bauklasse 1 und 2 der Anlage zu §53 a BewG das Betriebsgrundstück nicht zwingend einer "Fabrikation" dienen müsse, auch wenn dieser Begriff eingengt und historisch auf die Erzeugung von Wirtschaftsgütern verwendet werde.

Diese Anwendung ermögliche Punkt 17 der Anlage zu §53 a BewG:

"In obigen Bauklassen nicht enthaltene Gebäude und Gebäudeteile sind nach jener Bauklasse zu bewerten, die ihrer Bauweise und Ausstattung entspricht."

Da der Finanzverwaltung seit jeher bekannt sei, dass im gegenständlichen Logistikzentrum keine Produktion im engeren Sinne statfinde und die Bw davon ausgehe, dass die bisherige Bewertung richtig gewesen sei, habe die Finanzverwaltung bislang die Bauklasse 1 und 2 der Anlage zu §53a BewG offensichtlich unter Anwendung von Punkt 17 der Anlage zu §53 a BewG herangezogen.

Wenn nunmehr für die Hallen des Logistikzentrums, die die wesentlichsten Teile der Anlage darstellten, die Bauklasse 5 "Lagerhäuser und Kühlhäuser" herangezogen werde, entspreche diese Zuordnung nicht der Bauweise und Ausstattung dieser Hallen. Nach allgemeiner Definition (zitiert aus Dr. Gablers Wirtschafts-Lexikon, 6.Auflage, Wiesbaden) seien unter dem Begriff Lagerhaus "Räume zur gewerbsmäßigen Einlagerung von Gütern Dritter" zu verstehen. Hauptnutzung derartiger Baulichkeiten sei sohin die lang- oder mittelfristige Lagerung von Gütern. Beispiele dafür seien die in der Nähe von Güterbahnhöfen und Hafenanlagen errichteten speziellen Lagerhäuser, die vielfach auch der Lagerung von Schüttgut (Landesprodukte) dienten. Für diese Lagerzwecke sei eine spezielle Bauweise, besonders hinsichtlich der Statik erforderlich, die im berufsgegenständlichen Fall und auch im Hinblick auf die unterschiedliche Nutzung nicht gegeben sei.

In der Anlage zu §53a BewG kämen Hallenbauten überdies noch in Bauklasse 7 "Warenhäuser, Kaufhäuser, Markt-, Messe- und Sporthallen, Kioske und ähnl." Anzuwenden wäre allenfalls die Untergruppe 7.33, (EUR 10.9009/m³).

Die Zuordnung der gegenständlichen Hallen in diese Bauklasse sei nach Ansicht der Bw zutreffender als die Anwendung der Bauklasse 5.

Grundsätzlich erachte die Bw aber aus den angeführten Gründen die bisherige Vorgehensweise der Finanzverwaltung für richtig, zur Bewertung der gegenständlichen Anlage die Bauklassen 1 und 2 der Anlage zu §53a BewG heranzuziehen.

Am 30. Juni 2010 fand vor der h.o. Behörde ein Erörterungsgespräch zum Thema "Logistikzentrum" statt.

Hiezu wurde ausgeführt, dass in diesem Logistikzentrum im Lager . Personen beschäftigt sind, davon .. Fahrer. Es kommen ... Stapler und Flurfördergeräte, sowie Hänger-Züge zum Einsatz. Die Anlieferung erfolgt durch Eigen- und Fremdfahrzeuge (Frächter). m² Nutzfläche dienen dem Warenumsatz, davon m² für Kühl- und Tiefkühlware. Paletten werden monatlich bewegt, Touren täglich gefahren. Insgesamt legen Mitarbeiter monatlich rund km im Lager zurück. 60% der Waren sind Durchläufer zur Verteilung. Die Durchläufer werden auch in der Nacht verarbeitet (geprüft, elektronisch im System erfasst, auf die Filialen aufgeteilt). Auch Bestellungen werden elektronisch entgegengenommen. Es wird sprachgesteuert kommissioniert. Tore dienen der An- und Auslieferung. Der LKW dockt an – die Ware wird elektronisch abgenommen. Auch die Wareneingänge werden elektronisch erfasst. Jede Filiale hat eigene Zeilen, wo ihre Waren aufgestellt werden, wobei es mehr Ausgangs- als Eingangspaneele gibt. Es gibt kein Lager für die dauerhafte Lagerung von Gütern. Alles befindet sich in einer Ebene, es gibt keine Regale

außer in geringem Umfang im Tiefkühlbereich. m² Fläche dienen dem Umschlag von Lebensmitteln im Kühlbereich, die aufgrund ihres knappen Ablaufdatums nicht langfristig gelagert werden können. Auch Obst, Gemüse und Blumen müssen rasch an die Filialen geliefert werden. Bis zu Filialen können beliefert werden, derzeit sind es „.

Diese Organisation ergibt sich durch Einsatz des Zentraleinkaufs in Z der langfristig bestellt und vereinbart, dass die Anlieferung "just in time" erfolgt und somit die klassische Lagerhaltung vermieden wird. Damit soll eine Behinderung des Warenumschlages im Zentrallager vermieden werden.

Es kommt zum Einsatz von zahlreichen Maschinen und Personal. Es handelt sich um geplantes Vorgehen unter Einsatz von Maschinen mit elektronischer Steuerung. Es liegt eine fabrikmäßig organisierte Bearbeitung unter personellem und maschinellem Einsatz vor. Es handelt sich um große Warenbewegung und um große personelle Bewegung.

Mit Vorhalt vom 29. Juli 2010 wurde der Bw auf Grund des Ergebnisses des Erörterungsgespräches die vorläufige sachliche und rechtliche Würdigung zur Kenntnis gebracht. Eine Gebäudeaufstellung wurde dem Vorhalt angeschlossen. Ergänzend wurde ersucht, anhand der beigelegten Aufstellung jene Büro- und Aufenthaltsräume unter Angabe der Maße bekannt zu geben, die in die Lagerhalle eingebaut worden sind und die gleiche Bauweise und Ausstattung wie diese aufweisen. Weiters wurde um Übersendung einer Plankopie gebeten.

Die Bw nahm mit Antwortschreiben vom 1. September 2010 wie folgt Stellung:

"Gegen die Darstellungen der in der gegenständlichen Betriebsanlage (-/-) erbrachten Leistungen bestehen keine Einwendungen, auch nicht gegen die Klassifizierung als „Güterverteilungszentrum“.

Unbestritten ist auch, dass in der -/ keine Fabrikation im Sinne des VwGH Erkenntnisses vom 6.4.1995, 97/15/0059 stattfindet, jedoch auch keine Leistung als Lagerhalter.

Ein "Güterverteilungszentrum" ist in den Bauklassen der Anlage zu §53a BewG nicht enthalten. Punkt 17 dieser Anlage sieht daher vor, dass "in obigen Bauklassen nicht enthaltene Gebäude und Gebäudeteile nach jenen Bauklassen zu bewerten sind, die ihrer Bauklasse und Ausstattung entsprechen".

Nach unserer Auffassung ist dies - wie auch in der gegenständlichen Berufung ausgeführt - die Bauklasse 2. Dieser Auffassung liegen auch die vor dem berufsgegenständlichen Bescheid ergangenen Einheitswertbescheide zugrunde.

Eine Bestätigung, dass die Einstufung in die Bauklasse 2 im gegenständlichen Fall richtig ist, ergibt sich aus dem Erlass des BMF, GZ BMF-010202/0005-N/5/2007 vom 23.2.2007 betreffend die Bundessteuertagung 2005, Protokoll-Bewertung 2005.

Dort wird zu §53a BewG 1955, Anlage zu §53 a BewG 1955 ausgeführt:

Bauklasseneinstufung:

„In welche Bauklasse sind Tiefgaragen, Parkdecks, Werkstätten und Lagerhallen, die nicht zu einem Fabriksgrundstück gehören, einzustufen?

Einstufung in Bauklasse 17

Art des Gebäudes	Einstufung in Bauklasse 17
	nach Bauklasse
Tiefgaragen	13.3 (bei Mietwohngrundstücken nach Bkl. 15. 3x)
Parkdeck	4.2
Werkstätten	2 jedoch 1,3% AfA, da kein Fabriksgrundstück
Lagerhallen	2 jedoch 1,3% AfA, da kein Fabriksgrundstück

Aus dieser Sicht wurde mit dem berufsgegenständlichen Bescheid eine richtige Bauklasseneinstufung durch eine falsche ersetzt.

Eine hinreichende Begründung für diese Vorgehensweise ist unseres Erachtens bislang nicht erfolgt. Unser Berufsbegehren halten wir daher unverändert aufrecht."

In der am 3. November 2010 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wurde folgendes ausgeführt:

Der Parteienvertreter stellt neuerlich fest, dass die Einstufung nicht richtig sei. Es werde dort nichts gelagert. Die LKWs würden andocken, die Ware werde geprüft und an die Filialen verteilt und ausgeliefert. Es sei kein Lager und keine Fabrik, es wäre daher die ursprüngliche Einstufung richtig. Es gebe einen Erlass des BMF aus dem Jahr 2007, der den ursprünglichen Bescheid bestätigen würde. Der Vertreter der Amtspartei entgegnet, er sei der Auffassung, dass keine Fabrik vorliege, da nichts hergestellt werde und auch keine Lohnveredelung stattfinde, sondern es werde verteilt. Aus diesem Grund erscheine die Einstufung als Lagerhalle richtiger. Es werde gelagert und zwar für kurze Zeit. In der Bauklasse 5 sei kein

Zeitraum bestimmt, wie lange gelagert werden müsse. Der Parteienvertreter bringt vor, das Bewertungsgesetz 1955 habe etwas anderes unter Lagerhallen verstanden, diese frühere Art von Lager gebe es gar nicht mehr. Was die Bw. mache, habe mit einem Lager nichts zu tun. Der Vertreter der Amtspartei führt aus, hinsichtlich des Erlasses seien Klein- und Mittelbetriebe gemeint. Auch ein Tischler lagere Holz; das sei kein Fabriksgrundstück. Der Parteienvertreter ergänzt hierzu, dass diese Einschränkung auf Klein- und Mittelbetriebe dem Erlass nicht entnommen werden könne. Im Logistikzentrum stehe die Leistung im Vordergrund. Die Ware werde geprüft und wenn alles passe, in das Logistikzentrum aufgenommen. Laufend gingen die Bestellungen der Filialen ein, die weitergegeben würden. Im Logistikzentrum werde das Warenpaket für die jeweilige Filiale zusammengestellt, verpackt und zum Transport übergeben. Manche Waren wie zB Textilien kämen aus Übersee, diese würden kontrolliert und für die einzelnen Filialen portioniert. Weiters würden die Kartons und das Verpackungspapier verwogen. Das entspreche eher einer fabriksmäßigen Fertigung als einer Lagerhaltung. Die Mengendisposition verändere die Verkaufsfähigkeit. Der Berufungswerberin sei klar, dass das Logistikzentrum weder einer Fabrik noch einer Lagerhaltung entspreche, jedoch sei es eher eine Fabrik. Mengen würden erfasst und Preise vergeben, das gehe über die Lagerhaltung hinaus. Lagerhalle sei etwas, wo ich etwas hinstelle und nach einiger Zeit etwas abhole. Dazwischen passiere nichts. Das Manipulative, Organisatorische des Logistikzentrums entspreche eher einer Fabrik und das Finanzamt sei früher auch dieser Meinung gewesen. Hauptzweck des Zentrums sei die Verteilung, um die Lagerung möglichst kurz zu halten. Blumen, Frischgebäck und Obst würden nicht einmal zwischengelagert, sondern gleich verteilt. Das "Just in time" System habe es in den 50iger Jahren noch nicht gegeben. Die einzelnen Filialen hätten gar nicht die Möglichkeit, viel zu lagern. Die Nachfrage nach manchen Produkten schwanke, zB Grillfleisch, Getränke. Der Filialleiter bestelle seine Mengen, die er brauche, das gehe über EDV. Die Lagerhaltung werde auf den Hersteller überbunden; der müsse schauen, dass er die Waren, die die Berufungswerberin brauche, rechtzeitig bekomme. Sie erstelle kein Produkt.

Der Vertreter der Amtspartei stellt fest, er sei der Auffassung, dass es sich um eine moderne Form der Lagerung handle. Durch die Organisation werde die Lagerung zwar verkürzt, doch herrsche dieses Kriterium der Lagerung vor, gegenüber der Veränderung der Ware. Eine Fabrikation liege hier nicht vor, auch nicht die Be- und Verarbeitung der Ware. Es werde daher der Antrag gestellt, im Sinne der Berufungsvorentscheidung vom 4. Februar 2005 zu entscheiden.

Der Parteienvertreter führt aus, nach seiner Auffassung sei die Lagerhaltung absoluter Nebenaspekt der dort erbrachten Leistungen. Die Prüfung und Erfassung des Wareneingangs, die Ermittlung der für die Verpackungsverordnung erforderlichen Daten und die

Kommissionierung der Waren für die Auslieferung an die Filialen seien die vorrangigen Aufgaben, - die Lagerung selbst sei unbedeutend. Für die Einstufung in die Bauklasse 2 iVm Punkt 17 der Anlage sei eine Be- und Verarbeitung nicht erforderlich. Daher stelle die Berufungswerberin den Antrag, der Berufung vollinhaltlich stattzugeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wie die Bw richtig ausführt, ist der Fabriksbegriff im Gesetz nicht näher definiert.

Eine Fabrik, von lat. fabricare "anfertigen", ist eine Produktionsstätte im industriellen Maßstab, die eine größere Anzahl unterschiedlicher Arbeitsvorgänge vereinigt und wesentlich mit Hilfe von Maschinen, Produktionsmitarbeitern und einer Betriebsführung Erzeugnisse herstellt. Den Besitzer oder Betreiber einer Fabrik bezeichnete man früher als Fabrikant, heute meist als Unternehmer. Auch das Gebäude, in dem diese Einrichtung untergebracht ist, bezeichnet man als Fabrik. Die materielle Einrichtung einer Fabrik besteht zu einem erheblichen Teil aus Maschinen (buchhalterisch das Anlagevermögen), was eine Steigerung der Produktivität ermöglicht. Mit zunehmender Bürokratisierung und Arbeitsteilung wurde der Begriff Fabrik durch Werk oder Betrieb ersetzt (Quelle: wikipedia).

Gablers Wirtschaftslexikon versteht die Fabrik als historischen Begriff für eine Betriebsform der Industrie. Die Fabrik ist demnach durch eine stark mechanisierte Produktion gekennzeichnet, die vorwiegend für den anonymen Markt erfolgt.

Produktion wird nach Gabler definiert als Erzeugung, Fertigung oder Herstellung. Der von Menschen gelenkte Entstehungsprozess von Produkten (Sachgütern, Energie und Dienstleistungen). Er wird durch den Einsatz von Arbeitskräften, technischen Anlagen, Material, Energie und Dienstleistungen (Produktionsfaktoren) sowie Informationen unter Beachtung technologischer Bedingungen und Verfahrensregeln bewirkt. Man verwendet den Terminus Fertigung für die zusammenbauende und den Terminus Erzeugung für die chemische Industrie.

Ein Logistikzentrum hingegen ist ein Zusammenschluss mehrerer Betriebe, die gemeinsam den Bezug von zugekauften Waren und den Vertrieb ihrer eigenen Produkte mit firmeneigenen Fahrzeugen des Logistikzentrums organisieren und durchführen.

Unternehmensziel ist hier nur der Vertrieb von Waren. Während bei einem Lager meistens die Ware dem Selbstabholer ausgehändigt wird und zudem ein Lager nur innerhalb eines Betriebes/einer Firma die Waren zuteilen kann, arbeitet ein Logistikzentrum im Anliefermodus bisweilen grenzübergreifend. Bei einem Logistikzentrum werden zudem die Waren nur umgeschlagen und lagern dort nicht. Daneben werden im Lager Waren Auftragsweise

kommissioniert, im Gegensatz zum Logistikzentrum wo dieses Artikelweise in mehreren Stufen geschieht (Quelle: wikipedia).

Logistikzentren entstehen aufgrund indirekter Beschaffungswege in der Logistik. Bei diesen Wegen sind zwischen den Hersteller einer Ware und den Kunden oder auch Zulieferer ein oder mehrere Zwischenglieder geschaltet, über die der Material- und Informationsfluss gesteuert wird. Diese Glieder oder transportlogistischen Knoten stellen eine Schnittstelle zwischen verschiedenen Einheiten der Beschaffung, Produktion und Distribution dar. Eine klassische Schnittstelle ist der Zwischenhändler, anzutreffen in der Handelslogistik. In den letzten Jahren hat sich an Stelle des Zwischenhändlers der Broker stark durchgesetzt.

Dieser übt nicht nur die Handelsfunktion aus, sondern übernimmt auch logistische Dienstleistungen. Solche Dienstleistungen können unter anderem sein:

- Zwischenlagerung der Warensortimente als Pufferfunktion für das zeitliche und quantitative Auseinanderklaffen von Produktion und Konsum
- Kommissionierung der Waren
- Organisation und Durchführung der Anlieferungs- und Auslieferungstransporte
- Realisierung der rechnergestützten informationellen Koppelung zwischen Lieferant und Abnehmer usw.

Die Broker-Funktion ist ein herausragendes Merkmal eines Logistikzentrums, sie definiert das Zentrum als eine räumliche Konzentration von Dienstleistungen des logistischen Bereichs unter Berücksichtigung der Ziele potentieller oder tatsächlicher Kunden wie Kostenersparnis, Effizienz etc.. Die logistischen Zentren ermöglichen durch die räumliche Zusammenfassung gleichartiger Dienstleistungen eine neue Qualität in einem wichtigen Teilbereich des Güterverkehrs. Somit lassen sich Logistikzentren wie folgt definieren: Sie sind spezielle, knotenorientierte logistische Betriebe.

Innerhalb der oben gegebenen Definition eines Zentrums als knotenorientierter logistischer Betrieb lassen sich verschiedene Einrichtungen bestimmen. Diese Einrichtungen oder Arten sind das Güterverkehrszentrum, das Güterverteilzentrum, das logistische Dienstleistungszentrum, das Zentrum für Produktionslogistik und das Transportgewerbegebiet. Es ist wichtig zu beachten, dass die Definition eines speziellen Zentrums mehreren Formen entsprechen kann. Beispielsweise ist es vorstellbar, dass ein Güterverteilzentrum ebenfalls ein logistisches Dienstleistungszentrum beinhaltet und in einem Transportgewerbegebiet liegt. Das Güterverteilzentrum übernimmt für einen Kunden oder als ausgrenzter Teil eines Gesamtunternehmens die Verteilungsfunktion im Raum. Ein

Güterverteilzentrum ist eine moderne Speditionsanlage, in der das Unternehmen seinen Kunden ein umfassendes logistisches Dienstleistungs- und Serviceangebot bietet (Quelle: Arbeitspapier Thore Arendt, Raumplanung, UNI Dortmund, 2002).

Wie aus dem Erörterungsgespräch vom 30. Juni 2010 hervorgeht, handelt es sich in gegenständlichem Fall offensichtlich größtenteils um ein solches Güterverteilungszentrum:

Auch der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 06.04.1995, 93/15/0059, ausgeführt, dass die Beschwerdeführerin zutreffend davon ausgehe, dass es mangels einer gesetzlichen Definition des Begriffes "Fabriksgebäude" bzw. "Fabrik" im zusammengesetzten Wort eines Rückgriffes auf den allgemeinen Sprachgebrauch bedürfe. Unter einer "Fabrik" sei danach die vorherrschende Form des Industriebetriebes, die durch die Be- und Verarbeitung von Werkstoffen unter Einsatz mechanischer und maschineller Hilfsmittel bei räumlicher Zentralisation der Arbeitsplätze innerhalb einer Fertigungsstätte (im Gegensatz etwa zur Heimarbeit) gekennzeichnet sei, zu verstehen (siehe Meyers Enzyklopädisches Lexikon).

Der Verwaltungsgerichtshof führt in diesem Erkenntnis hinsichtlich eines Umspannwerkes weiter aus, zwar könne auch die Verteilung von Energie zu der einen Industriezweig darstellenden Energiewirtschaft gehören, daraus lasse sich aber für die rechtliche Beurteilung, ob Gebäude Fabriksgebäude seien, ebenso wenig etwas gewinnen wie aus den für die Annahme eines in der Form eines "Industriebetriebes" ausgeübten Gewerbebetriebes. Auch im Hinblick auf den ersten Satz des §2 Abs.1 BewG, wonach jede wirtschaftliche Einheit für sich zu bewerten sei, könne vielmehr nur maßgebend sein, ob auf dem jeweils betroffenen Grundstück eine Fabrik betrieben werde. Dies sei aber trotz des im Umspannwerk der Beschwerdeführerin erfolgenden Überführens des elektrischen Stromes in einen anderen Spannungszustand, worin eine "Be- und Verarbeitung" iS obiger Definition erblickt werden mag, nicht der Fall, weil ein Umspannwerk primär eine Funktion im Rahmen der Stromversorgung der Abnehmer dienenden Verteilungsprozesses von erzeugtem Strom, nicht hingegen eine solche im Rahmen der Stromerzeugung erfülle. Die Beschwerde behaupte auch nicht das Vorliegen atypischer Verhältnisse im vorliegenden Fall. Von den angeführten Merkmalen einer Fabrik fehle somit das des Vorliegens einer "Fertigungsstätte" im obigen Sinn. Zwar treffe es zu, dass der elektrische Strom nicht in dem für den Transport in Überlandleitungen geschaffenen Spannungszustand an Verbraucher abgegeben werden könne, die (sukzessive) Rückführung der Stromspannung beim Transport mache aber (ebenso wie die in Elektrizitätskraftwerken für Zwecke des Transportes erfolgende Höhertransformation) deutlich, dass die Veränderung der Stromspannung transport- und nicht erzeugungsbedingt sei.

Für gegenständlichen Fall ist daraus zu gewinnen, dass es sich zwar - wie die Bw ausführt - unbestritten um ein geplantes Vorgehen unter Einsatz von Maschinen mit elektronischer Steuerung handelt, ebenso, dass eine große Warenbewegung unter personellem Einsatz erfolgt, jedoch das Vorliegen einer Fertigungsstätte verneint werden muss, da ein auch noch so umfangreicher Verteilungsprozess keine Fabrikation im obigen Sinn darstellt.

Wenn die Bw ausführt, der Finanzverwaltung sei seit jeher bekannt gewesen, dass im gegenständlichen Logistikzentrum keine Produktion im engeren Sinne stattfindet, so hindert dies eine geänderte Einstufung anlässlich gegenständlicher Wertfortschreibung grundsätzlich nicht. Darüber hinaus können Wertfortschreibungen auch zur Fehlerberichtigung vorgenommen werden (VwGH 17.2.1992, 90/15/0155, Ritz, BAO³, §193, Rz9, "Die Wert-, Art- und Zurechnungsfortschreibung", Ritz, 1983, ÖStZ 1983, 287).

Hinsichtlich des Argumentes, dass in der Anlage zu §53a BewG Hallenbauten überdies noch in Bauklasse 7 "Warenhäuser, Kaufhäuser, Markt-, Messe- und Sporthallen, Kioske und ähnl." kämen und somit allenfalls die Untergruppe 7.33 (EUR 10.9009/m³) anzuwenden wäre ist zu sagen, dass es sich einerseits nach obigen Ausführungen nach Ausstattung (6000 m² Fläche für Kühl- und Tiefkühlware) und Verwendungszweck eher um ein Gebäude der Bauklasse 5 handelt und die für eine Einstufung nach 7.33 geforderte Geschosshöhe von 6m nicht durchgehend erreicht wird.

Die Bw bringt vor, ein "Güterverteilungszentrum" sei in den Bauklassen der Anlage zu §53a BewG nicht enthalten. Punkt 17 dieser Anlage sehe daher vor, dass "in obigen Bauklassen nicht enthaltene Gebäude und Gebäudeteile nach jenen Bauklassen zu bewerten seien, die ihrer Bauklasse und Ausstattung entsprechen. Genau das ist in vorliegendem Fall geschehen und es sind dementsprechend die Bauklassen 4 und 5 herangezogen worden. Wie die Amtspartei zutreffend ausgeführt hat, ist in der Bauklasse 5 kein bestimmter Zeitraum genannt, wie lange gelagert werden muss, um das Kriterium eines Lagerhauses zu erfüllen.

Eine Einstufung in die Gebäudeklassen 1 und 2 kann nicht erfolgen, da eine solche Einstufung voraussetzt, dass die in diesen Bauklassen zu bewertenden Büro- bzw. Lager- Kühlgebäude etc. *Teile der wirtschaftlichen Einheit eines Fabriksgrundstückes sind*. Genau das ist aber hier nicht der Fall.

Zum Erlass des BMF ist zu sagen, dass es sich in vorliegendem Fall einerseits nicht bloß um eine Lagerhalle handelt, sondern um ein komplexeres Gebäude (mit Zwischenlager- und Kühlflächen) und andererseits, dass die h.o. Behörde in ihrer Entscheidung an Erlässe nicht gebunden ist.

Dementsprechend wurde die Bewertung im Sinne der Berufungsvorentscheidung vorgenommen.

Der Berufung war daher teilweise statt zu geben.

Wien, am 4. November 2010