



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 Z., gegen den Feststellungsbescheid des Finanzamtes A vom 17. Februar 2010 (Wertfortschreibung gem. §21 Abs.1 Z1 BewG zum 1. Jänner 2010), Steuernummer, nach der am 3. November 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird hinsichtlich der Gebäudeklassen teilweise Folge gegeben, der angefochtene Bescheid wird jedoch gemäß §289 Abs.2 BAO abgeändert wie folgt:

Feststellungsbescheid
(Wertfortschreibung zum 1. Jänner 2010)

Für den Grundbesitz Betriebsgrundstück (§§59 und 60 BewG 1955) bewertet als Geschäftsgrundstück, xy, wird der Einheitswert zum 1. Jänner 2010 mit 195.900,00 Euro und der gemäß AbgabenänderungsG 1982 um 35% erhöhte Einheitswert mit 264.400,00 Euro festgestellt.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Mit dem berufungsgegenständlichen Feststellungsbescheid wurde eine Wertfortschreibung gem. §21 Abs. 1 Z1 BewG vorgenommen, welche eine Feststellung des Einheitswertes in Höhe von Euro 194.400,-, erhöht gemäß AbgÄG 1982 um 35% Euro 262.400,- mit sich brachte. Fristgerecht wurde Berufung eingebracht. Die Berufungswerberin bringt vor, im gegenständlichen Fall sei die alte Filiale abgerissen und durch einen Neubau ersetzt worden.

Grund dafür sei eine Erweiterung des Verkaufsraumes gewesen. Bautechnisch entspreche der Neubau dem Standard der abgebrochenen Filiale, die entsprechend der Berufsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 23. Oktober 2001 (GZ xxx) mit Bauklasse 7.23 bewertet gewesen sei. Die Bw beantragt daher, den Neubau gleichfalls mit Bauklasse 7.23 zu bewerten.

Bei der Bewertung des umbauten Raumes sei aus folgenden Gründen kein Zuschlag anzusetzen: Die der Temperierung dienende VRA-Anlage (Variable Refrigerant Volume) sei mit dem Gebäude nicht fest verbunden und sei daher als eigenständiges bewegliches Wirtschaftsgut nicht in die Bewertung der Baulichkeit einzubeziehen.

Die VRV-Anlage sei im Raum frei aufgestellt und könne mit Hilfe eines Hubwagens jederzeit bewegt werden.

Die Anlage werde mit Strom betrieben, sie benötige keine baulichen Vorrichtungen wie Heizkessel, Lagertanks für Brennstoffe oder Rauchfänge.

Grundsätzlich funktioniere das VRV-Heiz- und Kühlsystem ähnlich wie die Gewerbekühlung für die Lebensmittel. Mit einem Kompressor werde gasförmiges Kältemittel verdichtet, im Kondensator (im Freien aufgestellt) verflüssigt und in flüssiger Form zu den Kühlgeräten im Gebäudeinneren geleitet. Dort werde mittels Einspritzventil das Kältemittel in das Kühlgerät eingebracht. Die notwendige Wärmeenergie, die für die Aggregatzustandsänderung von flüssig auf gasförmig notwendig sei, werde der Umgebung entzogen und sei damit der Kühleffekt am Kühlgerät gegeben. In weiterer Form werde das gasförmige Kältemittel wieder vom Kompressor angesaugt und der Kreislauf beginne von neuem.

Die Abgabe von Wärme bzw. Kälte erfolge über frei von der Decke der Filiale abgehängte Geräte mit Ventilatoren, die durch gleichfalls frei verlegte Rohrleitungen mit der VRV-Anlage verbunden seien. Eine feste Verbindung mit dem Gebäude bestehe bei keinem dieser Elemente. Sie stellten wie auch alle anderen, dem Filialbetrieb dienenden Einrichtungsgegenstände, wie z.B. Regale, Kassen, Kühlgeräte etc. keine typischen Gebäudeteile nach der Verkehrsauffassung dar, sondern gehörten zu den Betriebsanlagen

eines Einzelhandelsgeschäftes, die für die ordnungsgemäße Lagerung und Feilbietung der zum Verkauf bestimmten Waren erforderlich seien.

In EU-Vorgaben sei künftig vorgesehen, dass Lebensmittel im gewerblichen Bereich nicht mehr bei Temperaturen über 25° gelagert werden dürften. Demnach müssten in den Filialen zusätzlich zu den konventionellen Heizungen Kühlanlagen eingebaut werden.

Der Einsatz der VRV-Anlage entspreche schon diesen künftigen gewerbebehördlichen Vorgaben. Die Anlagen sind in den Betriebsanlagengenehmigungen als Wärmepumpen erfasst (Niederschrift zum Erörterungsgespräch vom 30.6.2010).

Überdies erfolge der Einbau von VRV-Anlagen aus ökonomischen Gründen zum Zwecke der Kostensenkung, da deren Anschaffungskosten geringer seien, als die für getrennte Heizungs- und Kühlanlagen.

Am 30. Juni 2010 fand vor der h.o Behörde ein Erörterungsgespräch statt.

Mit Vorhalt vom 12. Juli 2010 wurde der Bw auf Grund des Ergebnisses des Erörterungsgesprächs die vorläufige sachliche und rechtliche Würdigung zur Kenntnis gebracht.

Die Bw nahm mit Antwortschreiben vom 29. Juli 2010 wie folgt Stellung:

1. Zu Bau- und Gebäudeteil "Dach"

Die Angabe "Beton" bezieht sich auf den Bau- oder Gebäudeteil "Decke".

Die Eindeckung selbst erfolgt durch eine Folie, dies entspräche der als sehr einfach eingestuften Ausführung in "Pappe". Im Hinblick auf die Wärmedämmung wäre u.E. bestenfalls die Einstufung mittel gegeben.

2. Zu Bau- und Gebäudeteil "Decken"

Die Decken bestehen aus Hohldielen-Fertigteildecken. Für Fertigteildecken sind in der Anlage zum BewG die Ausführungen mittel, gut und sehr gut vorgesehen.

Im Hinblick auf die einfache Konstruktion der Fertigteile, die auch eine rasche und kostengünstige Montage ermöglichen, wäre u.E. eine Einstufung mittel gegeben, da die Wärmedämmung überdies schon beim Bauteil "Dach" berücksichtigt wurde.

3. Zu Bau- und Gebäudeteil "Fenster"

Mit wenigen Ausnahmen im Sozialbereich sind die unter Fenster erfassten Elemente Oberlichtbänder, die außerhalb der menschlichen Reichweite angebracht sind.

Insoweit könnten sie wie z.B. Glasbausteine als Bestandteil der Wandelemente angesehen und so bei der Bewertung nicht berücksichtigt werden. Bestenfalls wäre eine Bewertung "mittlere Ausführung" anzusetzen, da die Oberlichtbänder die Funktionen eines Fensters nur teilweise erfüllen.

4. Zu Bau- und Gebäudeteil "Badezimmer" und "Anteil besonderer Räume"

Wie im Vorhalt angeführt, ist in der Überschrift zur Anlage festgehalten: "Sind bei Gebäuden (Gebäudeteilen) einzelne Merkmale üblicherweise nicht vorhanden, sind sie nicht zu beachten. U.E. kann nicht davon ausgegangen werden, dass in Gewerbe betrieben mit bis zu 20 Beschäftigten (im Schichtbetrieb) und in denen auch regelmäßig Managementfunktionen ausgeübt werden, üblicherweise keine Bäder mit Duschen bzw. entsprechende Besprechungsräume eingerichtet sind.

In diesem Sinne wäre für beide Teile die Ausführung "keine - sehr einfach" bei der Bewertung zu berücksichtigen.

5. Zu Zuschläge gemäß 18.4. der Anlage

Der Einsatz von Kühlanlagen erfolgt zur Umsetzung des Hazard Analysis and Control Points-Konzeptes (abgekürzt: HACCP-Konzept). Dies ist ein vorbeugendes System, das die Sicherheit von Lebensmitteln und Verbrauchern gewährleisten soll.

Die EG-Verordnung 852/2004 sieht die Anwendung des HACCP-Konzeptes in allen Unternehmen, die mit der Produktion, der Verarbeitung und dem Vertrieb von Lebensmitteln beschäftigt sind, verpflichtend vor.

Am 1. Jänner 2006 trat das 2004 angenommene Hygienepaket der EU in Kraft. Hierin wird verordnet, dass nur noch Lebensmittel, die die HACCP-Richtlinien erfüllen, in der Union gehandelt und in die Union eingeführt werden dürfen.

Zur Information über das HACCP-System legen wir den allgemeinen Teil einer Rechtsinfo der WKO Wien sowie deren Anhang 3: "Beispiele aus der guten Hygienepraxis in einem Einzelhandelsunternehmen" bei. Nach diesen Vorgaben sind bei der Lagerung von Lebensmitteln grundsätzlich die vom Hersteller angegebenen Temperaturen einzuhalten, besondere Bestimmungen gelten für Lebensmittel, die gekühlt oder tiefgekühlt gelagert werden müssen.

Wir verweisen diesbezüglich auf Pkt 10. des Anhangs 3 der WKO-Rechtsinfo, wo u.a. ausgeführt ist:

Folgende maximale Produkt-Temperaturen werden für den Gastronomiebereich empfohlen bzw sind für die anderen Einzelhandelsunternehmen verpflichtend:

Fleisch von Geflügel, Kaninchen und Kleinwild	+ 4°C
Fleisch von anderen Tieren	+ 7°C
Innereien	+ 3°C
rohes Faschiertes	+ 4°C
rohe Fische und Fischereierzeugnisse	Schmelzeis-Temperatur
gegarte, gekühlte Krebs- und Weichtiererzeugnisse	Schmelzeis-Temperatur
Tiefkühlprodukte	- 18°C

Die von der Z eingesetzten Kühlmöbel entsprechen in der EN-Norm der Klimaklasse 3. Die maximalen Auslegungsbedingungen für die zugesicherten Leistungen (also die zugesicherten Temperaturen in den Kühlmöbeln) für die von der Z eingesetzten Kühlmöbel beträgt maximal + 25°C Verkaufsraumtemperatur und einer relativen Feuchte von maximal 60 %.

Zur Einhaltung der vorgegebenen Produkt-Temperaturen müssen zur Umsetzung des HACCP-Systems von Z Kühlgeräte eingesetzt werden. In den neu errichteten Filialen geschieht dies aus Kostengründen durch VRV-Anlagen, die auch für Heizzwecke eingesetzt werden können.

Der Einsatz der VRV-Anlagen erfolgt daher keineswegs dazu, den Aufenthalt von Menschen im Gebäude angenehmer zu gestalten, sondern dient unmittelbar dem im Gebäude ausgeübten Betriebszweck. Nachweis dafür ist, dass vor Umsetzung des HACCP-Konzeptes in keiner Filiale der Z eine Kühlmöglichkeit vorgesehen war. Die alten Filialen mit konventionellen Heizsystemen wurden nach Möglichkeit mit Kühlgeräten ausgestattet.

Weiters ist auch die technische Beweglichkeit der VRV-Anlagen von Bedeutung (wenn auch nach einigen VwGH-Erkenntnissen zwar nur von untergeordneter Rolle; aber nicht völlig belanglos).

Wie zuvor ausgeführt, wurden Filialen jahrzehntelang ohne Kühlmöglichkeit betrieben. Die VRV-Anlagen stellen u.E. daher Betriebsvorrichtungen dar, die keinen Zuschlag nach Punkt 18.4 der Anlage rechtfertigen.

Unter Berücksichtigung dieser Einwendungen ergibt sich folgende Einstufung:

Bau- und Ausführungsmerkmale	sehr einfach	einfach	mittel	gut	sehr gut
Dach			/		
Fassade	/				
Decken			/		

Fenster			/		
Türen				/	/
Fußböden	/				
Boden- und Wandfliesen				/	
Badezimmer	/				
Anteil besonderer Räume	/				

Im Sinne dieser Ausführungen stellen wir namens der Z den Antrag, den umbauten Raum in die Bauklasse 7.22 bis 7.23 einzureihen und keinen Zuschlag gemäß Bauklasse 18.4 vorzunehmen.

In der am 3. November 2010 durchgeführten mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat wurde von einem Vertreter der Berufungswerberin anhand einer Präsentationsmappe unter Hinweis auf das Erörterungsgespräch der Aufbau einer "Z-filiale" erklärt: "Wir haben im Allgemeinen bei den Filialen ein Flachdach mit dieser Schüttung, damit die Folie fixiert wird. Am Dach wird die mechanische Befestigung der Rundrieselschüttung aufgebracht. Wie eine Schuhschachtel werden die einzelnen Elemente zusammengestellt. Wenn diese Fertigteilplatten im Fundament eingesetzt werden, entsteht die Z-filiale und wird noch weiß angestrichen. Die Kabel verlaufen zwar in Kabeltassen, aber außerhalb der Wand. Im Verkaufsraum wird das überdeckt. Die Oberbelichtungen haben Ausmessungen nach der österreichischen Bauordnung. Die Außeneinheit der VRV-Anlage ist außerhalb des Gebäudes aufgestellt. Die Inneneinheiten sind im Lagerbereich bzw. Verkaufsraum und Sozialbereich. Hinter dem Regal ist die Wand nicht gestrichen im Verkaufsraum. Die VRV-Anlage ist unabhängig von der Belüftung. Zusätzlich gibt es noch steckerfertige Tiefkühltruhen im Verkaufsraum, die werden einfach angesteckt – das ist auch unabhängig von der VRV-Anlage."

Der Parteienvertreter führt weiter aus, dass die Bw. sehr funktionale Gebäude errichte. Die im Gesetz vorgesehene Einstufung entspreche nicht mehr dem gängigen Stand der Technik und teilweise auch nicht den Baugesetzen. Die Errichtung des Gebäudes erfolge am Kostengedanken orientiert. Das Gebäude solle zwar der Technik und den Gesetzen entsprechen, es solle aber kostengünstig und so einfach wie möglich hergestellt werden. Die Einstufung der Filialen gehöre in den einfachen bis mittleren Bereich. Es gebe etwa keinen speziellen Schulungsraum, Schulung und Fortbildung würden bei der Bw. im so genannten Sozialraum vorgenommen.

Hinsichtlich der VRV-Anlage führte der Parteienvertreter aus, dass es früher in den Filialen nur Heizungen gegeben habe, die lediglich dazu gedient hätten Extremtemperaturen abzufangen,

wo die Abwärme der Kühlgeräte nicht ausreichte. Mit dem HACCP-Konzept sei es erforderlich geworden, dass die Raumtemperatur 25 Grad nicht übersteige. Die VRV-Anlage habe sich dafür bei Neubauten als kostengünstigste Variante erwiesen. Außerdem beinhalte sie Umweltschutzelemente. Mit der Meinung des Finanzamtes sei man nicht einverstanden, dass die VRV-Anlage deshalb keine Betriebsvorrichtung sei, weil sie fest mit dem Gebäude verbunden sei. Die feste Verbindung mit dem Gebäude bestehe lediglich darin, dass die Kältemittelleitungen in Kabelkanälen, die nur angeschraubt seien, verlegt seien. Sie seien nicht in der Hohlziele drinnen. Die früheren Zentralheizungen seien eingestemmt und damit mit dem Gebäude fest verbunden gewesen. Die VRV-Anlage diene dem Betriebszweck der Bw., deswegen sei sie Betriebsvorrichtung. Über Befragen der Referentin erläutert der Parteienvertreter, dass die "25 Grad" nicht direkt in der angesprochenen Verordnung stünden, sondern dass die Hersteller der Kühlmöbel die Kühlung dann garantieren würden, wenn die Raumtemperatur 25 Grad nicht überschreite.

Der Vertreter des Finanzamtes ergänzt, dass man bei der Erstellung des ursprünglichen Bescheides nicht gewusst hätte, wie die VRV-Anlage funktioniere. Nun habe man erfahren, dass die VRV-Anlage sowohl heize als auch kühle. Sie sei auch keine Betriebsvorrichtung, da die VRV-Anlage mit dem Gebäude fix verbunden sei, nämlich durch die Verrohrung. Da es sich sowohl um ein Heiz- als auch um ein Kühlgerät handle, das durch die Verrohrung mit dem Gebäude fest verbunden sei, beantrage das Finanzamt den Zuschlag gemäß Punkt 18.4 der Anlage mit 10% festzusetzen und die Bauklasseneinstufung im Sinne des Vorhaltes vom 12. Juli 2010 vorzunehmen. Hinsichtlich der Gebäudeeinstufung entspreche eine mittlere bis gute Einstufung den Tatsachen. Wäre das Gebäude im Jahr 1973 errichtet worden, wäre das keine einfache Ausführung gewesen, so wie das von der Bw. beantragt werde.

Der Parteienvertreter entgegnet, dass der Einsatz der VRV-Anlage zur Umsetzung der gesetzlichen Vorschriften des HACCP-Konzeptes erfolgt sei. Die Anlage sei daher als Betriebsvorrichtung zu qualifizieren, die zur Erfüllung der für Lebensmitteleinzelhändler gesetzlich vorgegebenen Vorschriften notwendig sei. Die Anlage könne nur im Freien aufgestellt werden. Die Verbindung mit den Innenräumen erfolge über frei verlegte Kältemittelleitungen, die jederzeit ohne großen Aufwand abgebaut werden könnten, was auch technisch möglich sei. Da Betriebsvorrichtungen bei der Einheitsbewertung nicht zu berücksichtigen seien werde der Antrag gestellt, bei der Bewertung des umbauten Raumes keinen Zuschlag nach §53a, Punkt 18.4 der Anlage anzusetzen. Aus den vorgebrachten Gründen werde die Auffassung vertreten, dass die Z-filialen unter kostenminimierenden Gesichtspunkten errichtet würden und bestensfalls eine einfache bis mittlere Bauausführung vorliege. Es werde daher beantragt, eine Bewertung mit der Bauklasse 7.23, wie dies auch einer ursprünglichen Berufungsentscheidung der FLD entsprochen habe, vorzunehmen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorab ist festzustellen, dass es sich – abgesehen davon, dass eine Entscheidung der Finanzlandesdirektion ohnedies keine Bindungswirkung zu begründen vermag – um ein anderes Verfahren handelt als jenes, zu dem die zitierte Entscheidung ergangen ist. Das ursprüngliche, mittlerweile abgerissene Gebäude befand sich auf einem anderen Grundstück und wurde als gesonderte wirtschaftliche Einheit unter einem anderen Aktenzeichen erfasst.

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 (Fertigstellungsanzeige 11.2.2009) zum 1.1.2010 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 §53 a 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 Einreichung werden die ausgefüllte Erklärung "BG 30", die Ausführungen in der Berufung und das Ergebnis des Erörterungsgesprächs zu Grunde gelegt.

Bau- und Gebäudeteil	Ausführung	Einstufung
Dach	Pappe (laut "BG 30")	sehr einfach
Fassade	Rohbau (laut "BG 30")	sehr einfach
Decken	Fertigteil (laut "BG 30")	gut bis sehr gut
Fenster	Metall, Isolierverglasung (laut "BG 30"); laut FÖ im Verkaufsraum	sehr gut
Türen	Lt. "BG 30" (Brettertüren), Paneeltüren, furniert oder lackiert Metalltüren	(sehr einfach), gut bis sehr gut
Fußböden	Linoleum (lt. "BG 30")	sehr einfach bis einfach
Boden- und Wandfliesen	im erforderlichen Ausmaß	gut
Wasser und Toiletten	im Sozialbereich ("lt. BG 30")	
Badezimmer	keine	
Anteil besonderer Räume	keine	
Beheizung	VRV-Anlage, Betriebsvorr. (lt. "BG 30")	8-10% (Punkt 18.4)

Bau- und Ausführungsmerkmale	sehr einfach	einfach	mittel	gut	sehr gut
Dach	/			/	
Fassade	/				
Decken				/	/
Fenster					/
Türen	/			/	/
Fußböden	/	/			
Boden- und Wandfliesen				/	

Demnach enthält das Gebäude sehr einfache sowie gute/sehr gute Bau- und Ausführungsmerkmale. Die Türen, welche sich in guter Ausführungsstufe befinden, sind allerdings laut Ausführungen im Erörterungsgespräch nur in geringer Anzahl vorhanden. Die Außenfassade fällt in den sehr einfachen Bereich. Es liegt eine im Allgemeinen untypische Streuung der Merkmale – einerseits sehr einfach und andererseits gut/sehr gut – vor, welche in der Gesamtbetrachtung Berücksichtigung finden muss.

Ein Gebäude ist grundsätzlich als Ganzes zu betrachten und das Erscheinungsbild hinsichtlich der Ausstattungsmerkmale als Ganzes der Bewertung zu unterziehen. Das Gebäude macht vom Gesamterscheinungsbild her einen eher sparsamen Eindruck.

Im Zuge des Erörterungsgespräches wurde Übereinstimmung dahingehend erzielt, dass die Einstufung für das Gebäude (Verkaufshalle) in der Gebäudeklasse 7 zu erfolgen hat. Das Finanzamt hat in vorliegendem Fall eine Einstufung in die Gebäudeklasse 7.23/24 bzw. 14.12 vorgenommen, was einer mittleren bis 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, wobei Ausstattungsmerkmale wie zB Innentüren in geringem Ausmaß vorhanden sind und die "Fenster" nur zum Teil geöffnet werden können, der Großteil dient der Belichtung.

Im Hinblick auf das Gesamterscheinungsbild des Gebäudes ist eine Einstufung in die Gebäudeklasse 7.23/24 unter Berücksichtigung des Gesamteindrucks vorzunehmen, womit ein Zwischenwert hinsichtlich der betroffenen Gebäudeklassen zum Ansatz kommt. Unter Berücksichtigung einer Tendenz zur "mittleren" Ausführung ergibt sich ein Durchschnittspreis von Euro 27,6156/m³.

Hinsichtlich der Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung ist zu sagen, dass bei der vorliegenden Bewertung im Rahmen des Gesamterscheinungsbildes (s.o.) bereits auf die einfache Konstruktion sowie die Fenstergestaltung Rücksicht genommen wurde.

Hinsichtlich des Zuschlages für als Teil des Grundstückes zu betrachtende Zentralheizungen ist zu sagen, dass es sich in vorliegendem Fall nicht um eine klassische Zentralheizung handelt, sondern um eine der Temperierung dienende VRV-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 (Quelle: y VRV System, www.y.at). In den Filialen der Bw gibt es üblicherweise etwa 5 Stück Inneneinheiten (Unterdeckeneinheiten) im Verkaufsraum und jeweils 3 Stück im Sozialbereich und Lagerraum, je nach Filialgröße. Das von der Bw. übermittelte Photo (Bild 22 der Präsentationsmappe) zeigt ein Außengerät ("Outdoor-Air Processing Unit), die Bilder 24 und 25 zeigen ein Innengerät im Lager (Unterdeckengerät) und im Verkaufsraum (Kassettengerät, in der Zwischendecke montiert). Am Dach sind zwei Entlüftungsschächte erkennbar (Bild 23)

Die Bw beantragt, bei der Bewertung des umbauten Raumes keinen Zuschlag anzusetzen, da diese VRA-Anlage mit dem Gebäude nicht fest verbunden und daher als eigenständiges bewegliches Wirtschaftsgut nicht in die Bewertung der Baulichkeit einzubeziehen sei. Sie gehörte vielmehr zu den Betriebsanlagen eines Einzelhandelsgeschäftes.

Dazu ist folgendes zu sagen:

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, Zl. 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).

Der unabhängige Finanzsenat 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.

Schon die Verkehrsanschauung spricht eindeutig für die Richtigkeit dieser Ansicht. Nach der Verkehrsanschauung werden Anlagen wie im vorliegenden Fall eindeutig als typische Gebäudeteile betrachtet. Der Sonderfall einer "Betriebsanlage" im Sinne des §51 BewG, liegt hier offensichtlich nicht vor, dient doch die berufsgegenständliche Anlage als Ganzes gesehen keineswegs unmittelbar dem im Gebäude ausgeübten Betriebszweck. Die Anlage ist

für den Betriebsablauf nicht unentbehrlich, vielmehr dient sie der Gebäudenutzung und macht unter Umständen den Aufenthalt von Menschen im Gebäude angenehmer. Selbst wenn dem Argument einer positiven Einflussnahme auf die dort angebotenen Lebensmittel durch die Herstellung eines günstigen Raumklimas durchaus Berechtigung zukommt, ist das doch nicht der einzige, unmittelbare und ausschließliche Betriebszweck. Der Tatsache, dass im Gebäude Lebensmittel zu Verkauf angeboten werden wird insoweit Rechnung getragen, als für Kühlgut eigene Kühl- und Tiefkühlgeräte zur Verfügung stehen. Dass die VRV-Geräte zwingend zum Einsatz kommen müssen um die Qualität der Lebensmittel zu erhalten kann insoweit nicht angenommen werden, als die überwiegende Anzahl der Filialen derzeit noch mit Zentralheizungsanlagen ausgestattet ist.

Für die Beurteilung der berufungsgegenständlichen Anlage als Gebäudeteil spricht auch, dass eine Verbindung durch Leitungen gewährleistet sein muss. Eine Abtrennung im Verkaufsfall wäre jedenfalls unwirtschaftlich und wird eine Klimaanlage in der Regel mit dem Gebäude mitverkauft.

Im Übrigen ist aber selbst im Fall der bloß geringen, jederzeit leicht aufhebbaren Verbindung der berufungsgegenständlichen Anlage mit dem Gebäude der Berufung noch kein Erfolg beschieden, denn bei typischen Gebäudeteilen wie im vorliegenden Fall spielt die Frage der rein technischen "Beweglichkeit" und Versetzbarkeit an einen anderen Ort – wie bereits ausgeführt - ohnedies nur eine untergeordnete Rolle (VwGH 11.6.1965, 316/65; Grabner, ÖStZ 1983, 143ff).

Die o.a. Rechtsprechung, wonach z.B. auch Gas- und Wasserleitungen, Elektroinstallationen, sanitäre Anlagen wie Klosettanlagen, Waschtische, Badewannen, Duschen, weiters Aufzugsanlagen, aber auch Zentralheizungsanlagen und Etagenheizungen, Be- und Entlüftungsanlagen als Gebäudeteile anzusehen sind untermauert diese Ansicht. Es würde weiters zu einer Ungleichbehandlung führen, die berufungsgegenständliche Anlage bewertungsrechtlich anders zu beurteilen als beispielsweise eine Zentralheizungsanlage. Demzufolge wäre für eine Zentralheizungsanlage als Teil des Gebäudes ein Zuschlag zwischen 3 und 6% festzusetzen, für eine Klimaanlage, die kühlt- und auch heizt aber kein Zuschlag.

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 vorliegendem System nach näherer Erläuterung offensichtlich um eine durchaus durchschnittliche Anlage handelt, ist – entgegen dem Vorhalt - ein Zuschlag in Höhe von lediglich 8% anzusetzen.

Hinsichtlich der angesprochenen EG-Verordnung 852/2004 ist zu sagen, dass diese im Rahmen des Hygienepaketes lediglich vorschreibt, die vom Hersteller angegebenen Temperaturen einzuhalten bzw. die Kühltaste nicht zu unterbrechen, nicht aber, spezielle Klimageräte zu verwenden. Das Hygienepaket der EU trat laut Berufungsvorbringen mit 1. Jänner 2006 in Kraft.

Bisher wurden die Ziele der Verordnung durch den Einsatz von Kühlgeräten (Splitklimaanlagen) erreicht. Erst die neu gebauten Filialen wurden ab etwa 2008 mit VCR-Anlagen ausgestattet. Die alten Filialen wurden nicht umgerüstet.

Es ergibt sich somit folgende Berechnung:

Baujahr	Geschoss	m ³	Bauklasse	€/m ³	Zuschlag	
2009	EG Verkaufsraum	5.518,9	7.23/24	27,6156	8%	164.600,35
2009	EG Lager Büro	1.921,9	7.23/24	27,6156	8%	57.320,37
2009	EG Lager	127,8	7.23/24	27,6156	8%	3.811,61
2009	EG Lager	101,3	7.23/24	27,6156	8%	3.021,25
2009	Überdachung	65,6	14.12	21,8019		1.430,20
2009	Überdachung	72,9	14.12	21,8019		1.589,35
						231.773,13
Bodenwert wie bisher						39.266,40
davon Kürzung gem. §53 Abs.2 BewG 25%						<u>-9.816,60</u>
						261.222,93
davon Kürzung gem. §53 Abs.7 lit. d BewG 25%						<u>-65.305,73</u>
						195.917,12
Einheitswert						195.900,00
Erhöht um 35% gemäß AbgÄG 1982						264.400,00

Der Einheitswert für gegenständliche Liegenschaft wird nach den obigen Ausführungen zum 1. Jänner 2010 mit Euro 195.900,-, erhöht Euro 264.400,- festzustellen sein.

Der Berufung war daher hinsichtlich der Gebäudeklassen stattzugeben, hinsichtlich des Zuschlages war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 8. November 2010