



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Dr. O.P., Z., vom 1. Februar 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 1. Jänner 2007 betreffend Feststellungsbescheid (Wertfortschreibung gem. §21 Abs.1 Z1 BewG 1955 zum 1. Jänner 2001), EW-AZ . entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid der Marktgemeinde Y. vom 4. Juni 2003 wurde Bw. die Errichtung einer Einstellhalle auf dem Grundstück y bewilligt. Dabei sollte – nach dem Einreichprojekt der Fa. H GmbH, vom 14.3.2003 – ein auf diesem Grundstück befindlicher Schuppen zur Gänze abgetragen werden und innerhalb des Abbruchsbereiches eine Einstellhalle für Busse errichtet werden. Weiters – so wurde im Bescheid festgestellt – war vorgesehen eine Betriebstankanlage zu errichten. .... Die Nutzfläche der Einstellhalle wird ca. 360 m<sup>2</sup> betragen.

Als Auflagen wurde bescheidmäßig u.a. unter 6. aufgetragen: "die Grundstücke .a,b,c sind zu vereinen".

In weiterer Folge wurde mit Bescheid der Bezirkshauptmannschaft S die gewerbebehördliche Bewilligung zur Änderung der Betriebsanlage für folgendes Bauvorhaben erteilt: „Änderung

der Betriebsanlage durch Errichtung und Betrieb einer Park- und Rangierfläche, auf dem Grundstück Nry.“ – die Bewilligung erfolgte auf Grund der Einreichunterlagen der Fa. H GmbH, vom 15.6.2004.

Nun ist festzustellen, dass unter dem EW-AZ zumindest bereits zum 1. Jänner 1977 ein Betriebsgrundstück (§§ 59 und 60 BewG), als Geschäftsgrundstück (§54 Abs.1 Z2 BewG) bewertet war. Zum 1. Jänner 1987 wurde eine Zurechnungsfortschreibung unter diesem EW-AZ vorgenommen und BW je zur Hälfte als Eigentümer des unter diesem EW-AZ bewerteten Grundstücks y, angeführt. Der Einheitswert war zum 1. Jänner 1987 mit S 212.000,- (das entspricht € 15.406,64) und der erhöhte mit S 286.000,- (das entspricht € 20.784,43) festgestellt worden.

Eine Anfrage des Finanzamtes S vom 25.9.2006 bezüglich des Grundstückes y; ergab, dass die o.a. Einstellhalle seit Jänner 2006 benutzt wurde und in diesem Zeitpunkt auch die Fertigstellung gemeldet wurde.

Zum 1. Jänner 2007 stellte das Finanzamt S mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 1. Jänner 2007 den Einheitswert im Wege der Wertfortschreibung mit € 38.000,- fest und daraus resultierend den auf Grund des AbgÄG um 35% erhöhten mit € 51.500,-. Die Wertfortschreibung wurde damit begründet, dass ein Zubau errichtet worden war.

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben und ausgeführt:

*„Im Bescheid wurde der Neubau einer Einstellhalle im Jahre 2006 unter Bauklasse 3.32 der Anlage zu § 53a des Bewertungsgesetzes als zur Gastwirtschaft gehörig bewertet. Tatsächlich handelt es sich bei dem Neuobjekt aber um ein Bauwerk, welches zur Gänze dem Personenbeförderungsbetrieb als Einstellraum für Fahrzeuge dient. Die Einstufung des Gebäudes wird daher unter Bauklasse 2.3 mit 10,1742 €/m<sup>3</sup> (Stahlfachwerkbauten mit Plattenverkleidungen bis 5 m Höhe) anstelle von 14,5346 €/m<sup>3</sup> nach Bauklasse 3.32 beantragt. Des weiteren beantragen wir den gemäß Bauklasse 2.62 zustehenden Abschlag von 10 % für fehlenden Fußboden, da der Boden des Gebäudes aus grobem Betonboden (keine Feinbetondecke) besteht. Das Gebäudegedach besteht übrigens nur aus einer ca. 6 cm dicken Isolierung (Schaumfülle), die Fassade ist nicht verputzt, sondern besteht aus Blech, die Fenster sind eine einfache Lage dünnes Isolierglas, die Türen bestehen aus verzinktem Blech, Fliesen wie überhaupt ein Verputz sind nicht vorhanden, an Wasserversorgung besteht nur eine Pipe ohne Ablauf, ebenso ist kein Badezimmer, büroähnlicher Raum, etc. vorhanden. Ebenso ist das Gebäude unbeheizt.“*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. April 2006 wies das Finanzamt die Berufung mit folgender Begründung ab:

„..... Die Berufung richtet sich gegen die Einstufung des Gebäudes in die Gebäudeklasse 3. Weiters wird ein Abschlag von 10 % für fehlenden Fußboden beantragt. Hierzu wird ausgeführt und festgestellt: Bei dem vorliegenden Akt handelt es sich um ein Geschäftsgrundstück. Auf dem Grundstück befinden sich Gebäude und Gebäude Teile, die überwiegend betrieblich genutzt werden (Gasthaus) sowie die private Wohnung des Grundstückseigentümers. Darüber hinaus wurde mit baubehördlicher Bewilligung der Marktgemeinde Sallingberg vom 04.06.2003 im Jahr 2003 eine Einstellhalle auf der Parz.Nr. 'y errichtet. Laut Spruch des vorgenannten Bescheides dient diese Einstellhalle als Busgarage und somit wiederum gewerblichen Zwecken. Die Bewertung der Einstellhalle erfolgte in der Einstufung der Bauklasse 3.32 der Anlage zu § 53a BewG unter Berücksichtigung der derzeit üblichen Bauausführungen abgestellt auf die Wertverhältnisse zum 1.1.1973 nach den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes 1955 in der derzeit geltenden Fassung. In der Ergänzung zur Berufung wird beantragt, das Gebäude mit der Bauklasse 2.3 zu bewerten. Bei Bauwerken der Bauklasse 2 gemäß der Anlage zu § 53a BewG handelt es sich um Fabriksgebäude, Werkstattengebäude, Garagen, Lagergebäude und Kühlhäuser, die Teile der wirtschaftlichen Einheit eines Fabriksgrundstückes sind. Im gegenständlichen Fall liegt auf Grund der allgemeinen Verkehrsanschauung als auch der ausgeübten gewerblichen Tätigkeiten (Gasthaus und Autobusunternehmen) kein Fabriksgrundstück vor, da das wesentliche Merkmal eines Produktionsbetriebes nicht gegeben ist. Damit sind die Voraussetzungen zur Einstufung in die Bauklasse 2 nicht gegeben. Hinsichtlich des beantragten Abschlages mangels Fehlens eines Fußbodens wird festgestellt, dass ein derartiger Abschlag weder in der Bauklasse 3 noch in der beantragten Bauklasse 2.3 vorgesehen ist.“

In der Folge wurde ein Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt und ergänzend ausgeführt:

„Die Einreihung des Neubaus unter Ziffer 3 erstreckt sich laut Gesetzestext auf "Hotels, Gasthöfe, Pensionsbetriebe, Erholungs- und Kurheime, Restaurants und ähnliche". Keineswegs sind Garagen für das Transportgewerbe in dieser taxativen Aufzählung enthalten. Die Anführung von "Garagen" in Ziffer 3.3 unter "Nebengebäude" kann nur solche Garagen beinhalten, die im Rahmen des Hauptbetriebes der Gastronomie von untergeordneter Bedeutung sind, was im Berufungsfall nicht zutrifft, da der Gastronomiebetrieb mit einem Umsatz von € 40.056,00 gegenüber den Personentransporten mit € 154.776,00 (Ziffern 2006) keineswegs an die Gastronomie herankommt. Die alleinige Zuordnung des Garagenbaues zum Geschäftszweig des Transportunternehmens wird durch den beiliegenden Überprüfungsbericht der BH Zwettl vom 12.01.2006 dargelegt.

Die in der Berufung beantragte Einstufung unter Ziffer 2 ist dadurch gestützt, dass der Text

dieser Ziffer lautet: "Fabriksgebäude, Werkstättengebäude Garagen, Lagergebäude und Kühlhäuser, die Teile der wirtschaftlichen Einheit eines Fabriksgrundstückes sind". Aus diesem Gesetzestext bleibt die Frage offen, ob der Nebensatz: "die Teile der wirtschaftlichen Einheit eines Fabriksgrundstückes sind" sich auf den Begriff "Fabriksgebäude" oder auf den Begriff "Kühlhäuser" bezieht. Im ersten Fall wäre die Einreichung unter Ziffer 2, wie in der Berufungsvorentscheidung vertreten, mangels eines vorhandenen Fabriksgrundstückes nicht auf Grund eines ausdrücklichen Gesetzesbefehls gegeben. Dies wäre sehr wohl aber dann der Fall, wenn sich der obige Nebensatz allein auf die "Kühlhäuser" beziehen würde, da die "Garagen" in dieser Ziffer neben den Kühlhäusern angeführt sind. Dann wären ex lege Garagen immer unter Klasse 2 einzureihen. Im ersten Fall wären Garagen für Kraftfahrzeuge des Transportgewerbes in keiner der beiden Ziffern ausdrücklich angeführt, wo sie einzureihen sind. Es wird daher sekundär der Antrag gestellt, im Sinne einer analogen Gesetzesauslegung die beantragte Einreichung unter die Bauklasse 2.3 durchzuführen, da sinngemäß die kalkulatorischen und technischen Affinitäten zwischen Transportunternehmen und Fabrik größer sind als zwischen Transportunternehmen und Gastgewerbe."

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 BewG 1955 wird der Einheitswert neu festgestellt, wenn der gemäß § 25 abgerundete Wert, der sich für den Beginn eines Kalenderjahres ergibt, a) bei den wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens sowie bei den Betriebsgrundstücken, die losgelöst von ihrer Zugehörigkeit zu einem Betriebsvermögen einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bilden würden (§ 60 Abs. 1 Z. 2), entweder um mehr als ein Zwanzigstel, mindestens aber um 200 Euro oder um mehr als 3.650 Euro, b) bei den übrigen wirtschaftlichen Einheiten und Untereinheiten des Grundbesitzes 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) oder

...

§ 53 Abs. 1 BewG: Bei der Bewertung von bebauten Grundstücken ..... ist vom Bodenwert (Abs. 2) und vom Gebäudewert (Abs. 3 bis 6) auszugehen.

Abs. 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 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.

Abs. 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 des 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. ....

§ 53a: Die bei Ermittlung des Gebäudewertes gemäß § 53 Abs. 3 bis 4 zu unterstellenden Durchschnittspreise sind in der Anlage festgesetzt; die Anlage ist ein Bestandteil dieses Bundesgesetzes.

§ 54 Abs. 1: Die bebauten Grundstücke werden eingeteilt in: ..... 2. Geschäftsgrundstücke. Als Geschäftsgrundstücke gelten solche Grundstücke, die zu mehr als 80 von Hundert unmittelbar eigenen oder fremden gewerblichen oder öffentlichen Zwecken dienen. ....

Für den Wert eines Gebäudes sind allgemein seine Bauweise und Ausstattung sowie sein Alter und die durchschnittlichen Ertragsverhältnisse maßgebend. Der Wortlaut "Gebäude oder Gebäudeteile" des § 53 Abs. 3 BewG weist darauf hin, dass ein Gebäude nicht durchgehend mit dem gleichen Durchschnittspreis je Kubikmeter bewertet werden muss, sondern für Gebäudeteile je nach ihrer Bauweise und Ausstattung ein anderer Durchschnittspreis in Betracht kommen kann. Eine besondere Erfassung von Gebäudeteilen ist auch dann erforderlich, wenn die Gebäudeteile ein verschiedenes Alter aufweisen (vgl. Twaroch - Wittmann - Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Stand 1.12.2006, § 53 Abs. 3, S. 267).

Gemäß der Anlage zu § 53a BewG ist die Einteilung in Bauklassen grundsätzlich vorgegeben und danach richten sich sodann die Durchschnittspreise je Kubikmeter umbauten Raumes oder je Quadratmeter nutzbarer Fläche.

Punkt 17 dieser Anlage enthält eine Regelung, für die in den davor genannten Bauklassen nicht aufgeführten Gebäuden und Gebäudeteile – diese sind nach jener Bauklasse zu bewerten, die ihrer Bauweise und Ausstattung entspricht.

Im Berufungsfall steht außer Streit, dass die berufungsverfangene Liegenschaft zu mehr als 80% gewerblichen Zwecken dient und es sich bei dem Grundstück um ein Geschäftsgrundstück handelt. Auf diesem Grundstück befindet sich seit längerem ein Gasthof und es wurde zu einem späteren Zeitpunkt eine Autobusgarage für 3 Omnibusse und 2 Kleinbusse errichtet.

Nun sind Autobusgaragen in der Anlage zu § 53 a BewG nicht für sich aufgezählt.

Das Finanzamt hat die Zuordnung dieser Garagen, auf Grund der Anlagenregelung Punkt 17. zur Bauklasse 3 vorgenommen. Diese Bauklasse betrifft „Hotels, Gasthöfe, Pensionsbetriebe,

Erholungs- und Kurheime, Restaurants und ähnliche.“ In der Unterklasse 3 findet sich der Durchschnittspreis für die Nebengebäude zu den vorher genannten Hauptgebäuden, wie Garage, Waschküchen, Wirtschaftsgebäude u. ähnl.

Die Berufungswerber bekämpfen diese Zuordnung und erachten die Bewertung der Autobusgarage in die Bauklasse 2 als gerechtfertigter

In der Bauklasse 2 sind aufgeführt: Fabriksgebäude, Werkstattengebäude, Garagen, Lagergebäude und Kühlhäuser, die Teile der wirtschaftlichen Einheit eines Fabriksgrundstückes sind.

Eine solche Einstufung setzt jedoch voraus, dass die in diesen Bauklassen zu bewertenden Garagen Teile der wirtschaftlichen Einheit eines Fabriksgrundstückes sind.

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 des der Stromversorgung der Abnehmer dienenden Verteilungsprozesses von erzeugtem Strom, nicht hingegen eine solche im Rahmen der Stromerzeugung erfülle. Die Beschwerde behauptet auch nicht das Vorliegen atypischer Verhältnisse im vorliegenden Fall. Von den angeführten Merkmalen einer Fabrik fehle somit das 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 Elektrizitätswerken 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 wenn keine Erzeugung, keine Fertigung erfolgt auch keine Fabrikation im obigen Sinn vorliegt. Eine Baulichkeit zur Unterbringung von Transportmittel steht in keinerlei Zusammenhang mit einem Fabrikationsvorgang und kann daher nicht der Gebäudeklasse 2 zugeordnet werden, da eine solche Einstufung voraussetzt, dass die in diesen Bauklassen zu bewertenden Garagen Teile der wirtschaftlichen Einheit eines Fabriksgrundstückes sind.

Einiges spricht für die vom Finanzamt getroffene Einordnung der Busgarage in die Bauklasse 3.32.

So verweisen sowohl die Ausführungen zur Bauklasse 8 für Krankenhäuser und Sanatorien unter Punkt 8.6 Nebengebäude (Garagen, Küchen und Wirtschaftsgebäude) auf die Bauklasse 3.3 zurück. Dabei ist insbesondere im Zusammenhang mit Krankenhäusern aber davon auszugehen, dass der Gesetzgeber bei Garagen, also einer Unterbringung für Transportmittel, vor allem auch an Transportmittel zum Transport 3. Personen (Fremder) gedacht hat.

Auch bei Nebengebäuden zu Einfamilienhäusern und einfamilienhausartigen Gebäuden wird in Bezug auf Garagen wiederum auf die Bauklasse 3.3. verwiesen.

Insgesamt lässt sich daraus aber der Schluss ziehen, dass Garagen grundsätzlich eher der Bauklasse 3.3 zuzuordnen sind.

Es ist daher dem Finanzamt nicht entgegenzutreten, wenn es die Zuordnung der Busgarage in die Bauklasse 3.32 vorgenommen hat, zumal das Finanzamt hier auch von einer einfachen Ausstattung ausgegangen ist.

Wie das Finanzamt auch bereits zutreffend in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt hat, ist ein Abschlag mangels Fehlens eines Fußbodens nicht vorzunehmen, da ein derartiger Abschlag weder in der Bauklasse 3 noch in der beantragten Bauklasse 2.3 vorgesehen ist.

Insgesamt war die Berufung daher abzuweisen und spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Juli 2012