

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ri über die Beschwerde der K Kommanditgesellschaft, Adresse, vertreten durch BDO Agitas GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Kohlmarkt 8-10, 1010 Wien, vom 3. November 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr (belangte Behörde) vom 9. September 2011 betreffend Einheitswert des Grundbesitzes (Gebäude auf fremden Grund und Boden) in Filiale, EZ 0000, KG B, zum 1. Jänner 2011, EW-AZ 000-2-0000, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Für den im Spruch angeführten Grundbesitz wird festgestellt:

Der Einheitswert zum 1. Jänner 2011 beträgt 164.600 Euro.

Der gemäß AbgÄG 1982 um 35% erhöhte Einheitswert beträgt 222.200 Euro.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Alleineigentümer der Liegenschaft EZ 0000, KG B, ist laut Grundbuchsatz J. Für die Berufungswerberin (nunmehrige Beschwerdeführerin, im Folgenden als Bf. bezeichnet) ist im Grundbuch der KG B ein Bestandrecht bis zum 31.12.2023 sowie ein Vorkaufsrecht eingetragen.

Die Bf. errichtete im Jahr 2001 auf diesem Grundstück eine Supermarktfiliale.

Das Finanzamt Urfahr rechnete das Gebäude als Gebäude auf fremden Grund und Boden der Bf. zu, bewertete mit Feststellungsbescheid vom 16. April 2002 diese Supermarktfiliale im Wege der Nachfeststellung gem. § 22 Abs. 1 BewG zum 1. Jänner 2002 als Geschäftsgrundstück und stellte den Einheitswert in Höhe von 68.300 Euro sowie den gemäß AbgÄG 1982 um 35% erhöhten Einheitswert in Höhe von 92.200 Euro fest. Die im Jahr 2001 errichtete Supermarktfiliale wurde im Jahr 2011 großteils abgerissen und die Bf. ließ auf der Liegenschaft EZ 0000, KG B, eine neue Supermarktfiliale (Neubau) errichten.

Das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr nahm daraufhin mit **Feststellungsbescheid** vom 9. September 2011 zum 1. Jänner 2011 eine Wertfortschreibung nach § 21 Abs. 1 Z 1 BewG vor. Die Abgabenbehörde stellte den Einheitswert für das auf fremden Grund und Boden errichtete Gebäude in Höhe von 195.600 Euro und den gemäß AbgÄG 1982 um 35% erhöhten Einheitswert in Höhe von 264.000 Euro fest.

Aus einem dem Bescheid beigelegten Berechnungsblatt ging hervor, dass der Berechnung des Einheitswertes eine Kubatur des Gebäudes im Ausmaß von 8.324,4 m³ (Neugebäude 7.264,6 m³ und Altgebäude 1.059,8 m³) sowie der Durchschnittspreis der Bauklasse 7.23/24 (mittlere bis gute Ausführung) in Höhe von Euro 28,7057/m³ zugrunde gelegt wurde.

In der Bescheidbegründung wurde u.a. darauf hingewiesen, dass die Fortschreibung wegen Errichtung eines Neubaues erforderlich war und die Ermittlung des Gebäudewertes nach den Angaben in der Baubeschreibung erfolgt sei.

Gegen diesen Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 2011 er hob die Bf. nach Verlängerung der Berufungsfrist durch ihren Vertreter **Berufung**. Die Bf. wandte sich gegen die vom Finanzamt angesetzte Kubatur des Filialneubaues und gegen die der Berechnung des Einheitswertes zugrunde gelegte Bauklasse nach § 53 a BewG.

Gleichzeitig beantragte die Bf. eine mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

In der **Begründung** führte der Vertreter aus, dass die auf der Liegenschaft in Filiale, befindliche Altfiliale im Jahr 2010 zur Gänze abgebrochen wurde und eine neue Filiale errichtet und am 9.9.2010 eröffnet wurde.

Die Bf. beantragte entsprechend dem beigelegten Plan des Technischen Büros Ing., die Kubatur des Filialneubaues mit 7.012,2 m³ anzusetzen.

Das Finanzamt habe zur Bewertung des umbauten Raumes der Filiale die Bauklasse 7.23/24, mittlere bis gute Ausführung (Euro 28,7057/m³) mit einem Zuschlag von 8% und einem Durchschnittspreis von 31/m³ angesetzt.

Der Unabhängige Finanzsenat (Außenstelle Wien, Senat 21) habe in seinen Berufungsentscheidungen RV/1285-W/10 vom 8.11.2010 und RV/1917-W/10 vom 23.5.2011 bzw. 1.6.2011 den umbauten Raum mehrerer Filialen in der Bauklasse 7.23/24, mittlere bis gute Ausführung, (Euro 27,6156/m³) mit einem Zuschlag von 8% und einem Durchschnittspreis von 29,82/m³ angesetzt. Die in den angeführten Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates behandelten Filialen seien nach einem einheitlichen

bautechnischen Standard errichtet worden, sodass bei der Bewertung der Baulichkeiten die gleichen Wertansätze heranzuziehen seien. Die Bf. beantragte daher das strittige Gebäude nach der Bauklasse 7.23/24 mit einem Durchschnittspreis von Euro 27,6156/m³ und einem Zuschlag von 8% zu bewerten.

Mit **Vorlagebericht** vom 16. April 2012 legte das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Ergänzend wurde ausgeführt, dass die Ausführungen der Bf., wonach das ursprüngliche Gebäude zur Gänze abgebrochen worden sei, nicht dem Inhalt der Baubewilligung vom 9.10.2009 entspreche. Entsprechend der Baubewilligung und einer (im Akt befindlichen) Stellungnahme der Baubehörde beantragte das Finanzamt, den stehengebliebenen Gebäudeteil mit dem ursprünglichen Baujahr 2001 festzusetzen. Die Berechnung der Kubatur sei im Erstbescheid nicht richtig erfolgt. Die nunmehr berichtigte Berechnung ergebe beim Bestand aus dem Jahr 2001 ein Ausmaß von 892,2 m³ und beim im Jahr 2010 fertiggestellten Neubau ein Ausmaß von 6.100,1 m³, somit insgesamt eine Kubatur von 6.992,3 m³.

Zur Einstufung in eine bestimmte Bauklasse wurde bemerkt, dass bei der Einstufung mit dem Mittelwert der Bauklasse 7.23/24 der mathematische Mittelwert (Euro 28,7058/m³) heranzuziehen sei. Das Finanzamt beantragte deshalb, die im Erstbescheid vorgenommene Einstufung zu belassen.

Da die Berufung am 31. Dezember 2013 noch unerledigt war, war sie vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Mit **Vorhalt** des Bundesfinanzgerichtes vom 17. Mai 2017 wurde die Bf. aufgefordert, sich zum Vorlagebericht des Finanzamtes und insbesondere zur Neuberechnung der Kubatur des Filialbaus zu äußern.

Mit **Vorhaltsbeantwortung** vom 23. Mai 2017 erklärte die Bf. durch ihren Vertreter ihre Zustimmung zur Aufhebung des angefochtenen Einheitswertbescheides zum 1.1.2011 vom 9.9.2011 und zur Erlassung eines neuen abgeänderten Bescheides durch das Finanzamt unter der Bedingung, dass folgende Änderungen berücksichtigt würden:

- a) Ansatz der Kubatur von 6.992,3 m³ anstatt bisher 8.324,4 m³
- b) Einstufung des Gebäudes in die Bauklasse 7.23/24 und Bewertung mit dem Zwischenwert von Euro 27,6156/m³ und einem Zuschlag für die VRV-Anlage von 8%.

Zur Begründung verwies der Vertreter auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 9.3.2012, RV/2071-W/06, betreffend 22 Filialbauten der Bf. In dieser Entscheidung wurde im Hinblick auf das Gesamterscheinungsbild des Gebäudes unter Berücksichtigung des Gesamteindruckes eine Einstufung in die Bauklasse 7.23/24 vorgenommen. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates war eine allgemeine Tendenz zur mittleren Ausführung erkennbar, weshalb für die Ermittlung des Zwischenwertes die Bauklasse 7.23 zu zwei Dritteln und die Bauklasse 7.24 zu einem Drittel berücksichtigt wurde.

Die gegen diese Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates eingebrachte **Amtsbeschwerde** hat der VwGH mit Erkenntnis vom 16.9.2015, Zl. 2012/13/0047, als unbegründet abgewiesen. Betreffend die auch im beschwerdegegenständlichen Fall relevanten Ausführungen zu den einzelnen Ausstattungsmerkmalen des Gebäudes wird auf dieses VwGH-Erkenntnis zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

Mit **Vorhalt** des Bundesfinanzgerichtes vom 6. Juni 2017 wurde das Finanzamt eingeladen, zur Vorhaltsbeantwortung der Bf. Stellung zu nehmen und bekannt zu geben, ob die Abgabenbehörde bereit sei, in einem neuen abgeänderten Bescheid die vom Vertreter der Beschwerdeführerin dargestellten Änderungen zu berücksichtigen.

Mit Schreiben vom 18. Juli 2017 (**Stellungnahme des Finanzamtes** zur Vorhaltsbeantwortung der Bf. vom 23.5.2017) teilte das Finanzamt mit, dass eine Erledigung der Beschwerde nach § 300 BAO nicht angestrebt werde.

Das Finanzamt blieb bei seiner Ansicht, wonach bei der Berechnung des Einheitswertes der mathematische Mittelwert zwischen der Bauklasse 7.23 und der Bauklasse 7.24 mit Euro 28,7058/m³ heranzuziehen sei. Das Ausmaß der Kubatur des Gebäudes von 6.992,3 m³ wurde außer Streit gestellt.

Nach Kenntnisnahme dieser Stellungnahme des Finanzamtes zur Vorhaltsbeantwortung nahm die Bf. durch ihren Vertreter mit Schreiben vom 17. August 2017 die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurück.

Beweiswürdigung

Das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr berechnete die Kubatur des strittigen Filialbaus der Bf. im Vorlagebericht im Ausmaß von 6.992,3 m³ (Altbau 892,2 m³, Neubau 6.100,1 m³).

In der Vorhaltsbeantwortung vom 23. Mai 2017 hat der Vertreter der Bf. dieser Berechnung zugestimmt.

Auch das Bundesfinanzgericht geht daher von der Richtigkeit dieser Berechnung der Kubatur aus.

Zur Beweiswürdigung betreffend die Einstufung des strittigen Filialbaus zu einer bestimmten Bauklasse bzw. zu einem bestimmten Zwischenwert wird auf die unbestrittenen Beschwerdeausführungen verwiesen, wonach alle Filialbauten der Bf. nach einem einheitlichen bautechnischen Standard errichtet wurden.

Es können daher auch im beschwerdegegenständlichen Fall die im VwGH-Erkenntnis vom 16.9.2015, Zl. 2012/13/0047, und in der Entscheidung des UFS vom 9.3.2012, RV/2071-W/06, beschriebenen Ausstattungsmerkmale (betreffend 22 vergleichbare Supermarktfilialen der Bf.) zur Beweiswürdigung herangezogen werden.

Demnach gibt es eine breite Streuung der Einstufungen der einzelnen Bauteile. Die Fassade ist der sehr einfachen Ausführung zuzuordnen, weil es sich lediglich um einen Anstrich auf Beton handelt.

Die Fußböden sind ebenfalls der sehr einfache Ausführung zuzuordnen, weil die verfliesten Fußböden im Katalog der Klassifikation nicht vorkommen und daher nicht beim Ausstattungsmerkmal Fußböden, sondern beim Ausstattungsmerkmal Boden- und Wandfliesen zu berücksichtigen sind.

Das Dach sowie die Boden- und Wandfliesen sind der guten Ausführung zuzuordnen.

Die Decken und Türen sind der guten bis sehr guten Ausführung zuzuordnen.

Die Fenster sind der sehr guten Ausführung zuzuordnen.

Rechtslage

Nach § 53 Abs. 1 BewG 1955 (Bewertungsgesetz 1955) ist bei der Bewertung von bebauten Grundstücken vom Bodenwert (Abs. 2) und vom Gebäudewert (Abs. 3 bis 6) auszugehen.

Nach § 53 Abs. 3 BewG 1955 ist der Gebäudewert 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 Gebäudeteile ergibt. Umbauter Raum ist der auf mindestens drei Seiten von Wänden umschlossene innere nutzbare Raum zuzüglich des Raumes, den die Umwandlung einnimmt.

Nach § 53a BewG 1955 sind die bei der Ermittlung des Gebäudewertes gemäß § 53 Abs. 3 bis 5 BewG 1955 zu unterstellenden Durchschnittspreise in der Anlage festgesetzt; die Anlage ist ein Bestandteil dieses Bundesgesetzes.

Nach Punkt 7. der Anlage zu § 53a BewG 1955 sind für Warenhäuser, Kaufhäuser, Markt-, Messe- und Sporthallen, Kioske u. ähnl. bei Massivgebäuden, Stahl- oder Stahlbetonskelettgebäuden bei mittlerer Ausführung (Bauklasse 7.23) Euro 25,4355/m³ als Durchschnittspreis je Kubikmeter umbauten Raumes und bei guter Ausführung (Bauklasse 7.24) Euro 31,9760/m³ gesetzlich festgesetzt.

Nach Punkt 16. der Anlage zu § 53a BewG 1955 ist innerhalb der Bauklassen 1, 3, 4, 6-13 und 15 ein entsprechender Zwischenwert anzusetzen, wenn eine eindeutige Einstufung nicht möglich ist.

Erwägungen

Das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr und die Bf. haben nunmehr Übereinstimmung darüber erzielt, dass die Kubatur des strittigen Filialbaus der Bf. ein Ausmaß von 6.992,3 m³ (Altbau 892,2 m³, Neubau 6.100,1 m³) aufweist. Auch das Bundesfinanzgericht geht von der Richtigkeit dieses Ausmaßes der Kubatur aus.

Die Einstufung des Gebäudes in die Gebäudeklasse 7.23/24 ist ebenfalls unstrittig.

Strittig ist lediglich, ob der Mittelwert zwischen den Ausstattungsmerkmalen gute Ausführung und mittlere Ausführung in Höhe von € 28,7058/m³ (Ansicht des Finanzamtes) oder ein Zwischenwert in Höhe von € 27,6156/m³ (Ansicht der Beschwerdeführerin) zum Ansatz kommt.

Die Bf. beruft sich dabei auf die Entscheidung des UFS vom 9.3.2012, RV/2071-W/06, wonach bei den dort gegenständlichen baugleichen Filialbauten eine allgemeine Tendenz zur mittleren Ausführung erkennbar war.

Die Abgabenbehörde beruft sich auf die Verwaltungspraxis.

Wenn die Ausstattungsmerkmale eines Gebäudes einer bestimmten baulichen Ausführung (sehr einfache, einfache, mittlere, gut oder sehr gute Ausführung) nicht eindeutig zuzuordnen sind, ist es nach der Verwaltungspraxis üblich, der Berechnung des Einheitswertes einen Zwischenwert zwischen den Ausstattungsmerkmalen zu Grunde zu legen. Es ist aber nicht üblich, diesen Zwischenwert weiter zu differenzieren, je nachdem eine Tendenz zu der einen oder zu der anderen Ausführung angenommen wird.

Grundlage für diese Verwaltungspraxis ist Punkt 16. der Anlage zu § 53a BewG 1955, wonach innerhalb der Bauklassen 1, 3, 4, 6-13 und 15 ein entsprechender Zwischenwert anzusetzen ist, wenn eine eindeutige Einstufung nicht möglich ist. Für eine weitergehende Differenzierung gibt es in der im Gesetzesrang stehenden Anlage zu § 53a BewG keinen Anhaltspunkt.

Die vom Finanzamt angewendete Verwaltungspraxis, *wonach nur ein Zwischenwert zwischen den einzelnen Ausstattungsmerkmalen angesetzt wird und nicht weiter differenziert wird, je nachdem eine Tendenz zu der einen oder zu der anderen Ausführung angenommen werden kann*, ist also durchaus mit dem Gesetzestext im Einklang.

Die Zuordnung von Ausstattungsmerkmalen eines Gebäudes zu den einzelnen Ausführungen (sehr einfache, einfache, mittlere, gut oder sehr gute Ausführung) sollte lediglich ein Hilfsmittel sein, um eine Zuordnung zu einer bestimmten baulichen Ausführung nachvollziehbar zu machen. Eine exakte Ermittlung eines Zwischenwertes ist nach der Anlage zu § 53 a BewG nicht vorgesehen und kann aufgrund des der Zuordnung zu einer bestimmten Ausführungsstufe innewohnenden Schätzungscharakters auch nicht vorgenommen werden.

Zu dem auch im beschwerdegegenständlichen Fall relevanten VwGH-Erkenntnis vom 16.9.2015, ZI. 2012/13/0047, ist ergänzend auszuführen:

In diesem Verfahren war nicht strittig, ob die Abgabenbehörde dazu verpflichtet ist, den Zwischenwert innerhalb der einzelnen Bauklassen weiter zu differenzieren, je nachdem ob eine Tendenz zu der einen oder zu der anderen Ausführung angenommen werden kann. Wenn der VwGH eine solche weitere Differenzierung im Einzelfall zugelassen hat, ergibt sich daraus noch keine Verpflichtung der Abgabenbehörde, dass sie in jedem Fall, in dem sie einen Zwischenwert zwischen den einzelnen Bauklassen festgestellt hat, noch weiter überprüfen muss, ob innerhalb der einzelnen Bauklassen eine Tendenz zu der einen oder zu der anderen Ausführung angenommen werden kann.

Bei den im VwGH-Erkenntnis vom 16.9.2015, ZI. 2012/13/0047, beschriebenen Einstufungen der Bauteile (s. Pkt. Beweiswürdigung) ergibt sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes noch keine Tendenz zu der einen oder zu der anderen Ausführung der Bauklasse 7.23 oder 7.24. Denn das arithmetische Mittel sämtlicher relevanter

Ausstattungsmerkmale bedeutet noch nicht, dass auch alle Ausstattungsmerkmale gleich zu gewichten sind. Im gegenständlichen Fall wurde dem Ausstattungsmerkmal für Fußböden (sehr einfach) zu große Bedeutung beigemessen. Dies deshalb, weil die Böden verliest sind und die verliesten Fußböden nicht beim Merkmal Fußböden, sondern beim Ausstattungsmerkmal Boden- und Wandfliesen zu beurteilen sind. Diesem Merkmal (Boden- und Wandfliesen) kommt daher im Vergleich zum Merkmal für Fußböden erhöhte Bedeutung zu. Bei einer Neugewichtung der einzelnen Ausstattungsmerkmale nach ihrer Bedeutung für die Gesamtbeurteilung des Gebäudes ist die erwähnte Tendenz zur mittleren Ausführung nicht mehr erkennbar.

Aus den angeführten Gründen war der Beschwerde daher teilweise Folge zu geben und der von der Abgabenbehörde angestetzte Mittelwert zwischen den Ausstattungsmerkmalen gute Ausführung und mittlere Ausführung in Höhe von € 28,7058/m³ unverändert zu belassen.

Die Berechnung des Einheitswertes ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Erkenntnisses.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Strittig war, ob bei der Einstufung des Gebäudes in die Gebäudeklasse 7.23/24 der Mittelwert zwischen den Ausstattungsmerkmalen gute Ausführung und mittlere Ausführung in Höhe von € 28,7058/m³ (Ansicht des Finanzamtes) zum Ansatz zu kommen hat oder ob eine Tendenz zur mittleren Ausführung erkennbar war, die zum Ansatz eines Zwischenwertes in Höhe von € 27,6156/m³ (Ansicht der Beschwerdeführerin) geführt hätte.

Dies ist keine Rechtsfrage, sondern eine Tatsachenfrage, welche im Rahmen der Beweiswürdigung zu entscheiden war.

Darüberhinaus ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die Differenz zwischen den beiden Werten (mathematischer Mittelwert bzw. Wert mit Tendenz zur mittleren Ausführung) zu gering, um von einer Rechtsfrage sprechen zu können, welcher grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Es war deshalb zu entscheiden, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig ist.

