

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri über die Beschwerde der Bf, Adresse, vertreten durch BDO Agitas GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Kohlmarkt 8-10, 1010 Wien, vom 13. Juli 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels (belangte Behörde) vom 7. Juli 2010 betreffend Einheitswert des Grundbesitzes in Filiale-Adresse, EZ 0000, KG W, zum 1. Jänner 2010, EW-AZ 000-2-0000, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Für den im Spruch angeführten Grundbesitz wird festgestellt:

Der Einheitswert zum 1. Jänner 2011 beträgt 180.200 Euro.

Der gem. AbgÄG 1982 um 35% erhöhte Einheitswert beträgt 243.200 Euro.

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

Die Berufungswerberin (nunmehrige Beschwerdeführerin, im Folgenden als Bf. bezeichnet) erwarb im Jahr 2008 durch Kaufvertrag die Liegenschaft EZ 0000, KG W, mit der Grundstücksadresse Filiale-Adresse. Im Jahr 2009 ließ sie auf diesem Grundstück eine Supermarktfiliale errichten.

Mit **Feststellungsbescheid** vom 7. Juli 2010 nahm das Finanzamt Grieskirchen Wels **zum 1. Jänner 2010** eine Nachfeststellung gemäß § 22 Abs. 1 BewG vor.

Die Abgabenbehörde stellte für den als Geschäftsgrundstück bewerteten Grundbesitz den Einheitswert in Höhe von 172.900 Euro und den gemäß AbgÄG 1982 um 35% erhöhten Einheitswert in Höhe von 233.400 Euro fest.

Aus dem dem Bescheid beigelegten Berechnungsblatt ging hervor, dass der Berechnung des Einheitswertes der Durchschnittspreis der Bauklasse 7.23/24 (mittlere bis gute Ausführung) in Höhe von Euro 28,7057/m<sup>3</sup> zugrunde gelegt wurde. Zusätzlich wurde ein

Zuschlag von 5% (Verwaltung) bzw. 3 % (Verkaufsraum und Lager) für Zentralheizung berücksichtigt.

Gegen diesen Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 2010 vom 7.7.2010 erhab die Bf. fristgerecht durch ihren Vertreter **Berufung**. Gleichzeitig beantragte sie eine mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Die Bf. wandte sich gegen die vom Finanzamt bei der Berechnung des Einheitswertes zugrunde gelegte Bauklasse nach der Anlage nach § 53 a BewG sowie gegen den Ansatz eines Zuschlages.

In der **Begründung** führte der Vertreter aus, dass das Finanzamt zur Bewertung des umbauten Raumes der Filiale die Bauklasse 7.23/24, mittlere bis gute Ausführung (Euro 28,7057/m<sup>3</sup>) mit einem Zuschlag von 5% bzw. 3 % angesetzt habe.

Die Filialbauten der Bf. würden streng nach kostengünstigen Gesichtspunkten errichtet.

Die Mehrheit der Baumerkmale spreche für eine mittlere Ausführung. Darunter falle vor allem die Fassade (sehr einfach bis mittel). Das Gebäude beinhalte keine Direktionszimmer oder Zimmer mit repräsentativem Charakter. Es handle sich um einen reinen Zweckbau, der verglichen mit gleichartigen Bauten einfach ausgestattet sei.

Gegen den Ansatz eines Zuschlages brachte die Bf. vor, dass die Temperaturregelung mittels einer VRA-Anlage (Variable Refrigerent Volume) erfolge, die mit dem Gebäude nicht fest verbunden sei und daher als eigenständiges Wirtschaftsgut nicht in die Bewertung der Baulichkeit einzubeziehen sei.

Mit **Vorlagebericht** vom 29. Juli 2010 legte das Finanzamt Grieskirchen Wels die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Ergänzend wurde ausgeführt, dass nach Ansicht des Finanzamtes aufgrund der baulichen Ausführung die Zuordnung des gegenständlichen Gebäudes zur Bauklasse 7.23 nicht möglich sei. Bei der beschriebenen VRA-Anlage dürfte es sich um eine Klimaanlage handeln, für welche nicht ein Zuschlag nach Z. 18.3 der Anlage zu § 53a BewG 1955 (3 bis 6%), sondern nach Z. 18.4 (8 bis 10%) anzusetzen wäre.

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 11. Mai 2017 wurde dem Vertreter der Bf. mitgeteilt, dass der VwGH betreffend vergleichbare Supermarktfilialen (ebenfalls der Bf) inzwischen mit Erkenntnis vom 16.9.2015, Zl. 2012/13/0047, entschieden habe. Danach sei die von der belangten Behörde (unabhängiger Finanzsenat) als zutreffend erachtete Bauklasse 7.23/7.24 (mittlere bis gute Ausführung) nicht zu bemängeln.

Die von der Bf. vertretene Ansicht, wonach die VRA-Anlage zur Temperaturregelung (Heizung und Kühlung) als eigenständiges bewegliches Wirtschaftsgut nicht in die Bewertung der Baulichkeit einzubeziehen sei, finde in der Rechtsprechung und in der Verwaltungspraxis keine Deckung.

Mit **Vorhaltsbeantwortung** vom 23. Mai 2017 erklärte der Vertreter für die Bf., dass die beschwerdegegenständliche Filiale in ihrer Ausführung denjenigen Filialen der Bf. entspreche, über welche der VwGH abgesprochen habe.

Die Bf. wäre mit der Aufhebung des angefochtenen Einheitswertbescheides zum 1.1.2010 vom 7.7.2010 einverstanden und stimme der Erlassung eines neuen abgeänderten Bescheides durch das Finanzamt unter der Bedingung der Berücksichtigung der folgenden Änderung zu: Einstufung des Gebäudes in die Bauklasse 7.23/24 und Bewertung mit dem Zwischenwert von Euro 27,6156/m<sup>3</sup> sowie 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, Zi. 2012/13/0047, als unbegründet abgewiesen. Auf dieses VwGH-Erkenntnis wird zur Vermeidung von Wiederholungen betreffend die auch im beschwerdegegenständlichen Fall relevanten Ausführungen zu den einzelnen Ausstattungsmerkmalen des Gebäudes verwiesen.

Mit **Vorhalt** des Bundesfinanzgerichtes vom 7. 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 31. Juli 2017 (Stellungnahme des Finanzamtes zur Vorhaltsbeantwortung der Bf. vom 23.5.2017) teilte das Finanzamt Grieskirchen Wels 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/m<sup>3</sup> heranzuziehen sei. Gleichzeitig wiederholte die Abgabenbehörde ihren Antrag, wegen des Vorhandenseins einer Klimaanlage bei der Berechnung des Gebäudewertes den Zuschlag zum Durchschnittspreis von bisher 3 bzw. 5% auf 8% zu erhöhen.

Nach Kenntnisnahme dieser Stellungnahme des Finanzamtes zur Vorhaltsbeantwortung nahm die Bf. durch ihren Vertreter mit Schreiben vom 8. September 2017 die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurück.

## **Beweiswürdigung**

Zur Beweiswürdigung betreffend die Einstufung des strittigen Filialbaus zu einer bestimmten Bauklasse bzw. zu einem bestimmten Zwischenwert wird auf die Vorhaltsbeantwortung vom 23. Mai 2017 verwiesen, wonach die beschwerdegegenständliche Filiale der Bf. in ihrer Ausführung denjenigen Filialen der Bf. entspreche, über welche der VwGH abgesprochen habe.

Es können daher auch im beschwerdegegenständlichen Fall die im VwGH-Erkenntnis vom 16.9.2015, Zl. 2012/13/0047, 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 verflieseten Fußböden im Katalog der Klassifikation nicht vorkommen und daher nicht beim Ausstattungsmerkmal Fußböden, sondern beim Ausstattungsmerkmal Boden- und Wandfliesen zu berücksichtigen seien.

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 Massivgebäude, Stahl- oder Stahlbetonskelettgebäuden bei mittlerer Ausführung (Bauklasse 7.23) Euro 25,4355/m<sup>3</sup> als Durchschnittspreis je Kubikmeter umbauten Raumes und bei guter Ausführung (Bauklasse 7.24) Euro 31,9760/m<sup>3</sup> 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.

Nach Punkt 18.3 der Anlage sind die Durchschnittspreise bei als Teil des Grundstückes zu betrachtenden Zentralheizungen um 3 bis 6 v.H. zu erhöhen.

Nach Punkt 18.4 der Anlage sind die Durchschnittspreise bei Klimaanlagen um 8 bis 10 v.H. zu erhöhen.

## **Erwägungen**

Die Einstufung des Gebäudes in die Gebäudeklasse 7.23/24 ist zwischen der Amtspartei (Finanzamt Grieskirchen Wels) und der Bf. grundsätzlich nicht strittig.

Strittig ist lediglich, ob der Mittelwert zwischen den Ausstattungsmerkmalen gute Ausführung und mittlere Ausführung in Höhe von € 28,7058/m<sup>3</sup> (Ansicht des Finanzamtes) oder ein Zwischenwert in Höhe von € 27,6156/m<sup>3</sup> (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.

Nach der Verwaltungspraxis ist es üblich, wenn die Ausstattungsmerkmale eines Gebäudes einer bestimmten baulichen Ausführung (sehr einfache, einfache, mittlere, gut oder sehr gute Ausführung) nicht eindeutig zuzuordnen sind, 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 ob eine Tendenz zu der einen oder zu der anderen Ausführung angenommen wird.

Grundlage für diese Verwaltungspraxis ist Punkt 16. der Anlage zu § 53a BewG, wonach innerhalb der Bauklassen 1, 3, 4, 6-13 und 15 ist 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*, steht 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, Zl. 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, Zl. 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 verfliest sind und die verfliesten 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 die Beschwerde als unbegründet abzuweisen und der von der Abgabenbehörde angesetzte Mittelwert zwischen den Ausstattungsmerkmalen gute Ausführung und mittlere Ausführung in Höhe von € 28,7058/m<sup>3</sup> unverändert zu belassen.

Der angefochtene Bescheid war insowiet abzuändern, als wegen des Vorhandenseins einer Klimaanlage bei der Berechnung des Gebäudewertes der Zuschlag zum Durchschnittspreis von bisher 3 bzw. 5% auf 8% zu erhöhen war.

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/m<sup>3</sup> (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/m<sup>3</sup> (Ansicht der Beschwerdeführerin) geführt hätte. Dies ist keine Rechtsfrage, sondern eine Tatsachenfrage, welche im Rahmen der Beweiswürdigung zu entscheiden war.

Darüber hinaus 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.

Linz, am 15. September 2017