



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat 3

GZ. RV/0185-I/06

Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Peter Grüner & Partner Steuerberatungsgesellschaft m. b. H. & Co. Kommanditpartnerschaft, 6460 Imst, Pfarrgasse 5, vom 10. 11. 2005 gegen den Feststellungsbescheid des Finanzamtes Landeck Reutte vom 14. 10. 2005 (Artfortschreibung zum 1. 1. 2004) entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Die Berufungswerberin (kurz Bw.) ist Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ xxxx KG X., auf der ein gegen Ende Dezember 2003 fertig gestelltes Gebäude mit einer Privatwohnung und mehreren zur Vermietung bestimmten Ferienwohnungen errichtet wurde.

Mit Bescheid vom 14. 10. 2005 führte das Finanzamt zum 1. 1. 2004 eine Artfortschreibung gemäß § 21 Abs. 1 Z 2 BewG durch und bewertete den gegenständlichen Grundbesitz als gemischt genutztes Grundstück. Den Einheitswert hiefür stellte das Finanzamt mit 97.800 € (gemäß AbgÄG 1982 um 35 % auf 132.000 € erhöht) fest. In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, die Fortschreibung sei erforderlich gewesen, weil ein Neubau errichtet worden sei.

Der Einheitswert wurde wie folgt berechnet:

Beginn Tabelle

	Gebäude- teil	Bauj.	Nutzb. Fläche	Bau- klasse	€/m ²	Zu/Ab. %	AfA%	Restw.	
--	------------------	-------	------------------	----------------	------------------	-------------	------	--------	--

			(m ²)						
3. UG:	Wellness	2003	87	15.24/25	156,2466	15,0	1,3	100,0	15.632,46
2. UG:	Privat	2003	78	15.24/25	156,2466	15,0	1,3	100,0	14.015,31
2. UG:	Appartements	2003	163,2	15.24/25	156,2466	15,0	1,3	100,0	29.324,35
1. UG:	Schiraum	2003	26,3	15.23	87,2074	15,0	1,3	100,0	2.637,58
1. UG:	Appartements	2003	147,5	15.24./25	156,2466	15,0	1,3	100,0	26.503,32
EG:	Privat	2003	40,3	15.24/25	156,2466	15,0	1,3	100,0	7.241,23
EG:	Aufenthaltsr.	2003	41,5	15.24/25	156,2466	15,0	1,3	100,0	7.456,86
EG:	PKW-Abstell.	2003	36,6	15.33	54,5046	-	1,3	100,0	1.994,86
OG:	Privat	2003	94,4	15.24/25	156,2466	15,0	1,3	100,0	<u>16.962,12</u>
Gebäudewert									121.768,09
Bodenwert: 400 m ² je 29,0691 €						11.627,64			
Bebaute Fläche: 312 m ²									
Wert bis zum 10-fachen der bebauten Fläche								11.627,64	
Davon 25 % Kürzung gemäß § 53 Abs. 2 BewG								<u>-2.906,91</u>	
								130.488,82	
Davon 25 % Kürzung gemäß § 53 Abs. 7 lit. d BewG								<u>-32.622,20</u>	
								97.866,62	
Einheitswert (abgerundet gemäß § 25 BewG)								97.800	
Erhöht um 35 % gemäß AbgAG 1982								132.000	

In der dagegen erhobenen Berufung wurde beantragt, den Einheitswert in Höhe von 70.800 € (um 35 % erhöht auf 95.500 €) festzustellen. Dieses Berufungsbegehren wurde damit begründet, dass die Bauklasseneinteilung nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspreche, weil sich das Gebäude „an zwei Seiten nahezu zur Gänze im Hang befindet“. Auch wenn die der Gebäudebewertung zugrunde gelegte gute bis sehr gute Ausführung grundsätzlich zutreffe, seien im Hinblick auf die unter dem Erdniveau gelegenen Gebäudeteile 40 % als sehr einfach ausgeführt einzustufen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. 12. 2005 gab das Finanzamt der Berufung keine Folge. Begründend wurde dazu nach Zitat des § 53 Abs. 5 BewG ausgeführt, dass die bei der Ermittlung des Gebäudewertes zu unterstellenden Durchschnittspreise in der Anlage zum Bewertungsgesetz festgelegt seien, welche einen Bestandteil dieses Bundesgesetzes bilde (§ 53a BewG). Der Bewertung seien die in Punkt 15 der Anlage angeführten Durchschnittspreise je Quadratmeter nutzbarer Fläche für Mietwohngrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke bei einer guten bis sehr guten Bauausführung zugrunde gelegt worden. Der Umstand, dass sich das Gebäude „an zwei Seiten zur Gänze im Hang befinden soll“, rechtfertige keinen „Abschlag laut BewG“.

Am 9. 1. 2006 stellte die Bw. ohne weiteres Sachvorbringen einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In der Folge forderte das Finanzamt mit Schreiben vom 7. 3. 2006 von der Bw. den Einreichplan und eine Baubeschreibung (Kopien) an, welchem Ersuchen die Bw. am 21. 3. 2006 entsprach.

Dazu wurde erwogen:

Das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Artfortschreibung gemäß § 21 Abs. 1 Z 2 BewG ist ebenso unstrittig wie die Bewertung des gegenständlichen Grundbesitzes als gemischt genutztes Grundstück (§ 54 Abs. 1 Z 3 BewG). Weiters stehen der gemäß § 53 Abs. 1 und 2 leg. cit. ermittelte Bodenwert sowie der Wertansatz für die vorhandenen Pkw-Stellplätze außer Streit.

Für die strittige Gebäudebewertung sind die Vorschriften des § 53 Abs. 3 bis 6 im Zusammenhang mit § 53a BewG maßgeblich. § 53 Abs. 5 BewG bestimmt dazu, dass der Gebäudewert bei Mietwohngrundstücken und bei gemischt genutzten Grundstücken aus dem Neuherstellungswert abzuleiten ist, der sich je nach der Bauweise und Ausstattung der Gebäude oder der Gebäudeteile bei Unterstellung von Durchschnittspreisen je Quadratmeter der nutzbaren Fläche der Gebäude oder der Gebäudeteile ergibt. Nutzbare Fläche ist die Gesamtfläche der insbesondere für Wohnzwecke, für gewerbliche Zwecke oder für öffentliche Zwecke nutzbar ausgestatteten Räume einschließlich der Nebenräume und Wandnischen (Einbauschränke) sowie einschließlich der für die erwähnten Zwecke nutzbar ausgestatteten Keller- und Dachbodenräume; Garagen sind in die nutzbare Fläche einzubeziehen. Die Wandstärke ist bei der Berechnung der nutzbaren Fläche außer Betracht zu lassen. Räume oder Teile von Räumen, die weniger als 150 cm hoch sind, sowie Treppen, Stiegenhäuser, Gänge, offene Balkone und Terrassen sind bei der Berechnung der nutzbaren Fläche nicht einzubeziehen.

Die bei der Ermittlung des Gebäudewertes zu unterstellenden Durchschnittspreise sind in der Anlage zum Bewertungsgesetz festgesetzt, die einen Bestandteil dieses Bundesgesetzes bildet (§ 53a BewG).

Was die Einreihung des aus drei Untergeschossen, Erdgeschoss und Obergeschoss bestehenden Gebäudes in den Bauklassenkatalog der Anlage zu § 53a BewG betrifft, so hat das Finanzamt alle Geschosse der für Massivgebäude vorgesehenen Bauklasse 15.2 zugeordnet, dabei eine gute bis sehr gute Ausführung (15.24/25) angenommen und hierfür einen Durchschnittspreis von 156,2466 Euro pro Quadratmeter in Ansatz gebracht. Nur bei einem im ersten Untergeschoss gelegenen Schiraum wurde eine mittlere Ausführung (15.23) mit einem Quadratmeterpreis von 87,2074 Euro unterstellt. Die solcherart ermittelten Durchschnittspreise wurden gemäß Z 18 der Anlage zu § 53a BewG um jeweils 15 % erhöht.

Wie dem Bauplan zu entnehmen ist, wurde das strittige Gebäude in einen Hang gebaut. Das als drittes Untergeschoss bezeichnete Geschoss befindet sich zur Gänze unter dem Erdniveau, während das darüber liegende zweite Untergeschoss teilweise unter der Erdoberfläche liegt; oberirdisch tritt nur die Westseite des zweiten Untergeschosses sowie ein geringer Teil der in Hangrichtung verlaufenden Süd- und Nordseite in Erscheinung. Das über dem zweiten Untergeschoss situierte erste Untergeschoss liegt auf der Ostseite ebenfalls unter der Geländeoberfläche, ansonsten darüber. Das auf dem ersten Untergeschoss aufgebaute Erdgeschoss ist (wie das Obergeschoss) zur Gänze oberirdisch ausgeführt.

Aus dem Wortlaut „Gebäude oder Gebäudeteile“ im § 53 Abs. 5 BewG ist abzuleiten, dass einzelne Gebäudeteile, die hinsichtlich ihrer Bauweise und Ausstattung von den übrigen Gebäudeteilen abweichen, unter Anwendung verschiedener Durchschnittspreise je Quadratmeter bewertet werden können. Demnach hat die Einstufung in die Bauklassen der Anlage zu § 53a BewG unter Bedachtnahme auf einzelne Gebäudeteile zu erfolgen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes resultiert der Begriff „Gebäudeteil“ sowohl aus einer vertikalen als auch aus einer horizontalen Komponente, sodass diesem Begriff auch einzelne Räume entsprechen, die für eine vom übrigen Gebäude (oder anderen Gebäudeteilen) abweichende Bewertung in Betracht kommen. Für eine vom übrigen Gebäude abweichende Bewertung kommen einzelne Räume insbesondere dann in Frage, wenn sie nach der Anlage zu § 53a BewG in eine andere Bauklasse fallen (vgl. VwGH 3. 12. 1979, 1134/78). Dies trifft für Keller und Kellergeschosse zu, für welche die Bauklasse 13 mit fünf verschiedenen Bauausführungsstufen (sehr einfache bis sehr gute Ausführung) besteht.

Im dritten Untergeschoss des strittigen Gebäudes befinden sich Räumlichkeiten, die nicht für Wohnzwecke, gewerbliche oder öffentliche Zwecke nutzbar ausgestattet sind und somit nicht in die nutzbare Fläche einzubeziehen waren (Heizraum, Tankraum, Technikraum, Waschküche, Hauskeller, Stiegenhaus, Gang). Weiters verfügt dieses Geschoss über einen so genannten „Wellnessbereich“ mit einer kleinen Sauna, Infrarot-Kabine, Ruheflächen sowie Dusche und WC. Da dieser Gebäudeteil durch besondere bauliche Maßnahmen für Freizeit- und Erholungszwecke nutzbar ausgestattet ist, war hierfür ein gesonderter Wertansatz zu ermitteln. Allerdings ist nicht nachvollziehbar, aus welchen Gründen dieser Teil des dritten Untergeschosses nicht der Bauklasse 13 (Keller und Kellergeschosse) zugeordnet und der sich aus einer solchen Einstufung ergebende geringere Durchschnittspreis um einen Zuschlag nach Z 18 der Anlage zu § 53a BewG erhöht wurde. Eine Begründung, weshalb der zur Gänze unter der Erdoberfläche gelegene „Wellnessbereich“ im untersten Geschoss des Gebäudes nicht in die Bauklasse 13 der Anlage zu § 53a BewG einzustufen sein sollte, lässt sich weder dem Erstbescheid noch der Berufungsvorentscheidung entnehmen, obwohl in der Berufung ausdrücklich auf unter dem Erdniveau gelegene Gebäudeteile hingewiesen wurde.

Die Anlage zu § 53a BewG sieht für die Beurteilung der baulichen Ausführung eines Gebäudes oder Gebäudeteiles verschiedene Merkmale vor. Die diesbezüglich von der Bw. in der Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke (BG 30) gemachten Angaben ergeben für die Bauteile

1. Dach (Eternit- oder Blecheindeckung) eine gute Ausführung;
2. Fassade (Edelputz) eine sehr gute Ausführung;
3. Decken (Massiv- oder Fertigteildecken) eine sehr gute Ausführung;
4. Fenster (Isolierverglasung) eine sehr gute Ausführung;
5. Türen (Bretter) eine sehr einfache Ausführung;
6. Fußböden (Spannteppich) eine gute Ausführung;
7. Boden- und Wandfliesen (erforderliches Ausmaß) eine gute Ausführung;
8. Wasser und Toiletten (in allen Wohnungen) eine sehr gute Ausführung;
9. Badezimmer (in allen Wohnungen vorhanden) eine sehr gute Ausführung;
10. Beheizung (zentral);
11. Sonstiges (Sauna).

Warum im Hinblick auf diese Angaben der bei der Gebäudebewertung gemäß Z 16 der Anlage zu § 53a BewG herangezogene Mittelwert zwischen einer guten und einer sehr guten Ausführung ($130,8111 \text{ €} + 181,6821 \text{ €} = 312,4932 \text{ €} : 2 = 156,2466 \text{ €}$) bei allen fünf Geschossen um jeweils 15 v. H. erhöht wurde, ist den Akten ebenfalls nicht zu entnehmen. Nach Z 18.1 der Anlage sind die Durchschnittspreise bei aufwendiger Ausführung um 5 bis 25 v. H. zu erhöhen. Als Beispiele hierfür nennt der Gesetzgeber die überdurchschnittliche Verwendung hochwertiger Materialien wie Naturstein, Klinker, Marmor, Metalle, Edelhölzer, Schmiedeeisen, Glas etc. sowie eine aufwendige Ausstattung mit Schwimmbecken, Sauna, offenen Kaminen und dergleichen. Weiters sieht Z 18.3 der Anlage zu § 53a BewG bei Vorliegen einer Zentralheizung einen Rahmen für die Erhöhung der Durchschnittspreise zwischen 3 und 6 v. H. vor. Mit dem Zuschlag von 15 v. H. laut Erstbescheid wollte das Finanzamt offenbar der Zentralheizung und der Sauna im dritten Untergeschoss Rechnung tragen. Dabei ist allerdings nicht nachvollziehbar, aufgrund welcher Ermittlungsergebnisse das Vorhandensein einer Sauna im untersten Kellergeschoss einen Zuschlag (auch) bei allen darüber liegenden Geschossen rechtfertigen soll.

Gemäß § 276 Abs. 6 BAO hat die Vorlage einer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz erst *nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen* zu erfolgen. Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde diesem Gesetzesauftrag nicht dadurch entsprochen, dass das Finanzamt nach Einbringung des Vorlageantrages von der Bw. einen Bauplan samt Baubeschreibung angefordert und diese Unterlagen den der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegten Akten angeschlossen hat. Vielmehr hätte das Finanzamt schon im

erstinstanzlichen Berufungsverfahren alle für die strittige Gebäudebewertung maßgeblichen Tatsachenfeststellungen treffen müssen. Da dies unterlassen wurde, liegen die Voraussetzungen für eine Aufhebung des in Berufung gezogenen Bescheides gemäß § 289 Abs. 1 BAO vor. Eine Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erscheint zweckmäßig, weil es andernfalls zu einer Verlagerung des Ermittlungsverfahrens in entscheidungswesentlichen Punkten vor die Abgabenbehörde zweiter Instanz käme, die aber nicht erstmals den für eine abschließende Sachentscheidung maßgeblichen Sachverhalt ermitteln, sondern ihre umfassenden Kontrollbefugnisse wahrnehmen soll (vgl. Ritz, BAO³, § 289, Tz 5, mwN).

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 28. April 2009