



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch O-KG, vom 27. Februar 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 27. Jänner 2004 und. gegen den berichtigten Bescheid vom 29. Jänner 2004 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Inhaber eines Gärtnereibetriebes. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 machte er eine Investitionszuwachsprämie gem. § 108e EStG 1988 iHv. 124.995,90 € geltend.

In der "Aufstellung Investitionszuwachsprämie 2002" findet sich folgende Anmerkung:

"Nach unserer Rechtsauffassung handelt es sich bei einem Gewächshaus nicht um ein Gebäude, sondern um eine Betriebsvorrichtung (BMF 31.7.2003, 5426/26/2003). Für das Gewächshaus gelten nicht die AfA-Sätze des § 8 Abs. 1 (siehe deutsche AfA-Tabelle) und es kann auch nicht die vorzeitige Abschreibung nach § 10a Abs. 3 geltend gemacht werden."

Mit Bescheid vom 27. Jänner 2004 betreffend Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 setzte das Finanzamt die Investitionszuwachsprämie mit dem verminderten Betrag von 88.991,80 € (anstatt wie beantragt 124.995,90 €) fest mit folgender Begründung:

"Bei einem Glashaus handelt es sich um ein Gebäude und keine Betriebsvorrichtung. Die Investitionszuwachsprämie ist somit zu korrigieren. Auf die Anfragebeantwortung des bundesweit tätigen Fachbereiches bzw. die Ergebnisse der Nachschau gem. § 144 Abs. 1 BAO wird hingewiesen."

In einem berichtigten Bescheid vom 29. Jänner 2004 betreffend Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 wurde schließlich die Investitionszuwachsprämie mit 89.368,90 € festgesetzt. Als Begründung wurde angegeben, die Berichtigung sei auf Grund eines Rechenfehlers erforderlich geworden.

Die erwähnte Anfragebeantwortung des bundesweiten Fachbereichs betraf die Frage, ob ein Glashaus ein Gebäude oder eine Betriebsvorrichtung darstellt. Seitens des bundesweiten Fachbereiches wurde auf die Urteile des Bundesfinanzhofes vom 21. Jänner 1988 IV R 116/86 sowie vom 25.3.1977 III R 5/75 hingewiesen, wonach ein Glashaus ein Gebäude und keine Betriebsvorrichtung sei. Diese Rechtsansicht gelte auch für Österreich. Die Investitionszuwachsprämie stehe daher für das in der Anfrage vom 10.9.2003 beschriebene Glashaus nicht zu.

Der Anfrage an den bundesweiten Fachbereich war eine Anfrage an die zuständige Landwirtschaftskammer vorausgegangen in welcher der Bw. die Situation folgendermaßen schildert:

"Mit 1.1.1990 habe ich den Gärtnereibetrieb von meinen Eltern übernommen. Der Einheitswert für den gärtnerischen Betrieb beträgt 6.395,20 €. Bei den Einkünften aus diesem Betrieb handelt es sich um Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, da Einkünfte aus zugekauften Erzeugnissen nur in untergeordnetem Ausmaß vorliegen, d.h. dass der Einkaufswert der zugekauften Erzeugnisse jedenfalls unter 25 % des Gesamtumsatzes liegt (§ 30 Abs. 9 BewG).

Der Gewinn aus dem gärtnerischen Betrieb wird nach der Verordnung zu § 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988 ermittelt. Es handelt sich dabei um eine Teilpauschalierung, welche einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung iSd § 4 Abs. 3 EStG 1988 entspricht, d.h. ein Übergang von der Teilpauschalierung zur Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist ohne Zu- und Abschläge möglich. Ein Wechsel ist zu Beginn des Kalenderjahres ohne Bindungsfrist jährlich möglich. Die Umsätze werden nach den allgemeinen Vorschriften des UStG versteuert.

Gewinnermittlung 2002:

Im Jahr 2002 wurde ein neues Glashaus samt Einrichtung für die Züchtung von vor allem Rosen errichtet. Die Investitionskosten betragen netto ca. 1.220.000,00 €. Die beantragten Förderungen sind hier noch nicht abgezogen, da noch keine fixe Zusage gegeben wurde. Im September wurde mit dem Konjunkturbelebungs- bzw. Hochwasserpaket eine Investitionszuwachsprämie (§ 108e EStG) eingeführt. Die Prämie beträgt 10 % der Investitionen der Kalenderjahre 2002 und 2003, soweit diese den Durchschnitt der Investitionen der letzten drei Wirtschaftsjahre übersteigen. Ausgenommen von der Prämie sind u.a. Gebäude.

Was ein Gebäude ist, wird unter Hinweis auf die EStRL Rz 3140 definiert. Rz 3140 bezieht sich auf die AfA-Sätze bei Gebäuden nach § 8 Abs. 1 EStG 1988.

Eine fast gleichlautende Definition findet man im Einkommensteuerkommentar von Doralt zu § 108e: 'Als Gebäude gilt ein Bauwerk, dass durch räumliche Umfriedung Personen, Tieren oder Sachen Schutz vor äußeren Einflüssen gewährt, den Zutritt von Menschen gestattet, mit dem Grund und Boden verbunden und mit einiger Beständigkeit ist; zusätzlich ist die allgemeine Verkehrsauffassung zu berücksichtigen (Erkenntnis vom 21.12.1956, 1391/54, 1957, 39 zu § 51 BewG; siehe dazu auch zur Abgrenzung von Betriebsvorrichtungen, Doralt, ÖStZ 1985, 94).'

Lt. der deutschen AfA-Tabelle wird ein Glashaus auf 15 Jahre abgeschrieben. Der AfA-Satz von 7 % entspricht eher für eine Betriebsvorrichtung und schließt die vorzeitige AfA nach § 10a EStG aus.

Die Frage ist daher, ob das von mir errichtete Glashaus als Betriebsvorrichtung gesehen werden kann und damit IZPr-begünstigt ist.

Da die IZPr nur beantragt werden kann, wenn die AfA nicht abpauschaliert ist, müsse der Gewinn für 2002 durch eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt werden. Weiters ist das Anlageverzeichnis ab 1990 zu erstellen. Eine Umstellung von der Teilpauschalierung auf Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bringt auf jeden Fall einen hohen Arbeitsaufwand mit sich. Es sollte daher im Vorfeld geklärt werden, ob für die gesamte Investition die Prämie zusteht. Die Kosten für das Glashaus betragen rund 40 % der Gesamtinvestition, den Durchschnitt der Investitionen der Jahre 1999 bis 2001 schätze ich mit 15.000,00 €."

Dem Veranlagungsakt ist zu entnehmen, dass die gegenständliche Anfrage an die Landwirtschaftskammer nicht schriftlich an das BMF weitergeleitet wurde, sondern nur mündlich erörtert wurde. Eine Erledigung durch das BMF sei bis dato noch nicht erfolgt. Es sei daher der bundesweite Fachbereich mit dieser Frage befasst worden.

Der gegenständlichen Anfrage liegen Kostenaufstellungen sowie Fotos des Glashausprojektes (Kopien) bei.

Vor Erlassung des Bescheides betreffend Investitionszuwachsprämie 2002 war im Jänner des Jahres 2004 eine Nachschau gem. § 144 Abs. 1 durchgeführt worden, zur Klärung der Frage, ob es sich beim gegenständlichen Glashaus um ein Gebäude bzw. um eine Betriebsvorrichtung handelt und daher die Investitionszuwachsprämie zustehe oder nicht. Hierbei wurden folgende Feststellungen getroffen:

"Besichtigung des Gewächshauses:

Das Gewächshaus ist ca. 4.000 m² groß und umfasst zwei Kulturabteilungen (Rosen, Gerbera). Das Gewächshaus steht auf Punktfundamenten aus Beton bis in frostfreie Tiefe. Im Haus selbst wurde ein durchgehender Hauptweg betoniert. Sämtliche Kulturflächen befinden sich auf dem Mutterboden, der mit Kunststoffmatten belegt ist. Die Matten sind wasser- und luftdurchlässig. Das Gewächshaus wurde in holländischer Leichtbauweise errichtet und zur Gänze mit Plexiglas (16 mm Isolierglas) eingedeckt. Die Wände bestehen aus 4,50 Meter hohen und ein Meter breiten Glaselementen und können jederzeit herausgenommen werden. Die Glaselemente sind nur verschraubt und nicht verschweißt. Theoretisch kann das gesamte Gewächshaus jederzeit abgebaut und an einem anderen Standort wieder aufgebaut werden.

Heizsystem:

Für die Aufzucht von Rosen und Gerbera wurde ein eigenes spezielles Heizsystem aus Deutschland installiert. Das Warmwassersystem wird nur mit Heizöl extra leicht betrieben und befindet sich direkt unter den Kulturgattungen im Gewächshaus. Die Warmwasserleitungsrohre sind aufgehängt mit Ketten und Hacken und nicht wie bei einem gängigen Heizsystem in den sonst üblichen Gebäudeteilen (Boden, Wand) eingebaut. Um die für die Pflanzenzucht notwendige Wärme zu erhalten, musste ein spezieller Erdöltank mit einem Fassungsvermögen von 50.000 Liter errichtet werden. Die Rohre befinden sich direkt unterhalb der einzelnen Blumen, um die Wärme optimal nutzen zu können. Heizkörper im herkömmlichen Sinn sind nicht vorhanden. Das Heizsystem kann jederzeit abgebaut und in anderen Bereichen verwendet werden, da es freitragend ist und nicht im Mauerwerk eingebaut wurde.

Lampenanlage:

Die Lampenanlage wurde von einem spezialisierten deutschen Unternehmen gekauft und auch installiert. Als Subunternehmer wurde, um in Hinkunft einen Fachmann in greifbarer Nähe zu haben, die Firma D. in Frankenmarkt beigezogen. Zum Betrieb der Lampenanlage ist ein eigener Stromgenerator erforderlich. Der Generator hat ein Gewicht von mehr als

10 Tonnen und steht auf einem speziell dafür verstärkten Fundament, das aus ca. 40 cm Beton besteht. Die Lampen hängen frei an Haken in einer Höhe von 4,50 Meter und können je nach Bedarf versetzt werden. Sie sind mit dem Gewächshaus nicht direkt verbunden. Die Lampen werden dazu benötigt, um in den lichtarmen Wintermonaten die Blumenproduktion im erforderlichen Ausmaß zu ermöglichen.

Bewässerungssystem:

Das spezielle Bewässerungssystem wurde ebenfalls von einem deutschen Unternehmen gekauft und installiert. Unter jeder Pflanze wurde die Wasser- und Düngerversorgung installiert. Die Versorgung der Pflanzen erfolgt über Computer im geschlossenen Kreislaufsystem. Das Wasser und die Düngemittel in einer Menge von ca. 30.000 Litern befinden sich in fünf Behältern. Es wurde auch für die benötigten Wassermengen ein geeigneter Brunnen gebohrt. Für die Aufstellung der Wassertanks mit einem Gewicht von mehr als 30 Tonnen wurde ein eigens dafür verstärktes Fundament von mit ca. 50 cm Beton errichtet. Das zurücklaufende Wasser wird gefiltert und zu 100 % wieder verwendet; neues Wasser bzw. Ergänzung von Düngemitteln erfolgt per Computer.

Schirme und Einrichtung:

Über die gesamte Länge und Breite des Gewächshauses wurde in einer Höhe von ca. vier Metern auf Seilen liegend eine Beschattung in Form von vier Meterbahnen installiert. Die Beschattung ist computergesteuert und bringt in den Wintermonaten eine erhebliche Energieeinsparung bzw. in den Sommermonaten dient sie als Schattenspender. Eine direkte Verbindung mit dem Gewächshaus besteht nicht."

Gegen den Bescheid vom 27. Jänner 2004, mit dem die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2002 mit 88.991,80 € (mit Bescheid vom 29. Jänner 2004 auf Grund eines Rechenfehlers gem. § 293b abgeändert auf 89.368,60 €) festgesetzt wurde, erhob der Bw. mit folgender Begründung Berufung:

In der erklärten Bemessungsgrundlage für die Investitionszuwachsprämie 2002 sei auch ein von der niederländischen Firma B. geliefertes Glashaus enthalten, dessen Inbetriebnahme am 30.11.2002 erfolgt sei, mit Anschaffungskosten (einschließlich aktivierungspflichtiger Nebenaufwendungen) iHv. 356.273,24 €. Die beantragte Investitionszuwachsprämie iHv. 124.995,90 € sei zunächst am Abgabenkonto des Bw. gutgeschrieben worden. Nach Durchführung einer Nachschau gem. § 144 Abs. 1 BAO sei der bekämpfte Festsetzungsbescheid erlassen worden, mit welchem die bereits gutgeschriebene Investitionszuwachsprämie für das Gewächshaus aberkannt und rückgefordert worden sei. Die Berufung richte sich gegen die Qualifikation des Gewächshauses als Gebäude. Tatsächlich stelle dieses mit den anderen Betriebsvorrichtungen eine einheitliche Produktionsanlage dar, die der ganzjährigen Aufzucht von Rosen und Gerbera diene. Nach der aktuellen Fachliteratur würden Glashäuser nicht als Gebäude angesehen (vgl. Tunshirn R und Untiedt S, ausgewählte Fragen zur Investitionszuwachsprämie, SWK 3/2004, S. 113; Kommentar der Steuerreformen, WEKA-Verlag, Reg. 3, S. 46 – Anlage 3). Die Autoren würden diese rechtliche Beurteilung nicht auf bestimmte Bauweisen einschränken. Sie resultiere allein schon aus den den Gebäudebegriff determinierenden Merkmalsausprägungen, die beim Glashaus eben nicht kumulativ erfüllt seien.

Die Anfragebeantwortung des bundesweiten Fachbereiches vom 19.9.2003 stütze sich

ausschließlich und undifferenziert auf die Judikatur des deutschen BFH, ohne auf die Sachverhaltsdarstellung des zu Grunde liegenden Falles einzugehen.

Der BFH habe im Urteil vom 21. Jänner 1988, IV R 116/86 zu entscheiden, ob das gegenständliche Glashaus ein bewegliches Wirtschaftsgut sei. In diesem Fall sei der Bundesfinanzhof zum Ergebnis gekommen, dass (solche) Gewächshäuser eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, die nach der Verkehrsauffassung die Begriffsmerkmale eines Gebäudes erfüllen, keine Betriebsvorrichtungen seien, sondern zu den unbeweglichen Wirtschaftsgütern gehörten. Die den Gebäudebegriff erfüllenden Merkmalsausprägungen seien damals von allen Parteien des Verfahrens nicht bestritten worden.

Im Urteil vom 25.3.1977, III R 5/75, das zum deutschen BewG ergangen ist, habe sich der BFH von seinen früheren Entscheidungen betreffend Grunderwerbsteuer und Einkommensteuer (9.12.1964, II 11/50 U, sowie 29.4.1965, IV 386/62 U) distanziert. Noch in dieser Vorjudikatur hatte er Gewächshäuser in Gärtnereibetrieben nicht als Gebäude sondern als Betriebsvorrichtungen behandelt. Damals noch hatte er die Ansicht vertreten, der (bewertungsrechtliche) Gebäudebegriff könne u.a. für Zwecke der Einkommensteuer über die Verkehrsauffassung korrigiert werden. Er hatte auch gemeint, dass eine Betriebsvorrichtung deshalb vorläge, da Gewächshäuser nicht nur einen umschützenden Raum darstellen würden, sondern gleichzeitig, wenn nicht sogar überwiegend, die Funktion (Zweckbestimmung) hätten, den Produktionsvorgang (gedeihliches Wachsen in einem künstlichen Klima) zu dienen.

Eine eigenständige Aussage über das Verhältnis von typisiertem Gebäudebegriff zur Verkehrsauffassung treffe die österreichische Judikatur nicht. Nach Doralt, EStG, Loseblatt-Kommentar, Rz 8 zu § 108e, müsse die allgemeine Verkehrsauffassung jedenfalls "zusätzlich" berücksichtigt werden. Nach dieser und auch der Zweckbestimmung des Gewächshauses (enger Zusammenhang mit den anderen Anlagenteilen zur Blumenanzucht) liege nach Ansicht des Bw. eine Vorrichtung vor, die einer Betriebsanlage zugehöre und keinesfalls ein Gebäude.

Weiters führt der Bw. aus:

*"Ungeachtet dieses Spannungsfeldes ergibt auch eine Prüfung der Merkmale des typisierten Begriffs des Gebäudes, dass das konkrete Gewächshaus kein solches darstellt. Das Bauwerk bietet zwar Schutz gegen Witterungseinflüsse und gestattet sogar den Aufenthalt von Menschen. Eine Verbindung mit dem Grund und Boden besteht allerdings nur darin, dass auf Punktfundamenten ein Streifenfundament mittels Steckisen angebracht ist. Die tragenden Teile der sechs Glashausschiffe sind mit den Punktfundamenten verschraubt. Die frostfreie Fundamentierung ist nicht durchgängig. Auf die mit dem Streifenfundament ebenfalls lediglich verschraubten Aluprofile sind die 16 mm starken Isolierglaselemente aufgesteckt. Befestigt sind die Glaselemente (inklusive Dachelementen) mittels dem Aluprofil vorstehenden Deckleisten aus Kunststoff, d.h., es ist hier nicht einmal eine Verschraubung erforderlich. Lediglich durch Entfernen der Deck- (Steck-)leisten können die Glaselemente demontiert werden. **Der Kontakt der Plexisglaselemente des Gewächshauses mit dem Grundstück geht über ein bloßes Berühren nicht hinaus** (vgl. Kotschnigg M., "Zur Abgrenzung von Gebäuden und Betriebsvorrichtungen im BewG", ÖStZ 3/1990, Seite 24).*

Eine feste Verbindung mit dem Grund und Boden ist daher für Wand- und Dachelemente nicht gegeben. Ein Abbau und ein Versetzen an einem anderen Ort wäre ohne größeren Aufwand und ohne Verletzung der Substanz möglich. Auf Aufforderung können Firmen namhaft gemacht werden, welche Gewächshäuser dieser Art in Holland abgebaut und in Österreich wieder in der geschilderten Weise montiert haben. Das Bauwerk ist daher nach der Verkehrsauffassung als beweglich anzusehen. Die vor 16 Jahren geäußerte Rechtsansicht des BFH tritt nach Ansicht des Bw. für die Gewächshäuser nach der holländischen Leichtbauweise nicht mehr zu.

*Von einem Gebäude unterscheidet sich das konkrete Glashaus auch dadurch, dass es mit den Betriebsvorrichtungen (Bewässerungssystem, Heizsystem, Abdeckschirmen, Lampenanlage) eine **produktionstechnische Einheit** bildet. Die einzelnen Teile der Anlage, einschließlich der Umschließung sind im hohen Grade aufeinander abgestimmt. Erst deren Integration formiert die Gesamtanlage und ermöglicht die Aufzucht der Blumen. Ohne Ummantelung wäre die Einrichtung nicht komplett und könnte den Betriebszweck nicht erfüllen."*

Nach Ansicht des Bw. erfülle das gegenständliche Gewächshaus nicht alle Merkmale des Gebäudebegriffes. Es weise keine feste Verbindung mit dem Grund und Boden auf und bilde darüber hinaus einen integrierenden Teil der gesamten Produktionsanlage.

Auch die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Glashaus von 15 Jahren (Abschreibungsprozentsatz von 7 %) spreche für das Vorliegen einer Betriebsvorrichtung.

Dem Berufungsschriftsatz wurde die Zusammenfassung der finanzbehördlichen Nachschau in Kopie angeschlossen.

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Ergänzung zur Berufung teilte der Bw. mit Schreiben vom 9. Juni 2005 Folgendes mit:

"Das Glashaus wurde im Winter 2004/2005 durch Schneedruck so stark beschädigt, dass durch die Versicherung ein erheblicher Schaden an der Anlage festgestellt wurde. Ein Grund dafür war, dass die Bauelemente des Glashauses nur mit Punktfundamenten und daher nicht – wie bei einem Gebäude – fest und durchgehend mit dem Grund und Boden verbunden sind."

Zur Bauweise verwies der Bw. auf die detaillierten Ausführungen in der Berufung.

In Folge der Leichtbauweise dieses Typs eines Gewächshauses werde in Extremfällen die Grenze der Belastbarkeit bei weitem schneller überschritten als bei einem in herkömmlicher Weise errichteten Gebäude.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 108e Abs. 1 EStG 1988 kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden.

Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) abgesetzt werden.

Gemäß § 108e Abs. 2 EStG 1988 sind prämiengünstige Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Nicht zu den prämiengünstigen Wirtschaftsgütern zählen ua. Gebäude.

Als Gebäude gilt ein Bauwerk, das

- durch räumliche Umfriedung Menschen und Sachen Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt,
- den Eintritt von Menschen gestattet,
- mit dem Boden fest verbunden und
- von einiger Beständigkeit ist (VwGH 21.12.1956, 1391/94 sowie BFH v. 13.6.1969, BStBl. II, S. 517)

Die Entscheidung, ob ein Wirtschaftsgut als beweglich oder unbeweglich anzusehen ist, wird nicht nach bewertungsgesetzlichen oder zivilrechtlichen Grundsätzen getroffen, sondern ausschließlich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach der Verkehrsauffassung, die sich in der für das Steuerrecht geltenden typischen Betrachtungsweise manifestiert (Grabner, ÖStz 1983, 143 mit Hinweis auf VwGH vom 24.6.1960, 2464/59).

Ist ein Wirtschaftsgut mit einem Gebäude derart verbunden, dass es nicht ohne Verletzung seiner Substanz an einen anderen Ort versetzt werden kann, ist es als Teil des Gebäudes und als unbeweglich anzusehen; damit teilt es steuerrechtlich das Schicksal der Gesamtanlage.

Ist eine Anlage auf Grund ihrer Bauart (wegen ihrer bloß geringen, jederzeit leicht aufhebbaren Verbindung mit dem Gebäude) nach der Verkehrsauffassung als selbstständiges 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). Bewegliche Wirtschaftsgüter im o.a. Sinne sind daher jedenfalls keine Gebäude (VwGH 23.10.1990, 89/14/0118).

Das FA hat das Heiz- und Bewässerungssystem, die Lampenanlage, sowie Schirme und Einrichtung als bewegliche Wirtschaftsgüter qualifiziert und für die hierfür aufgewendeten Anschaffungskosten die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie anerkannt. Nach den Ergebnissen der durchgeführten Nachschau ist eine feste Verbindung zu einem Gebäude nicht gegeben, weshalb der Ansicht des FA im Hinblick auf die oa. Judikatur des VwGH zuzustimmen ist.

Zur Prüfung der typischen Gebäudemerkmale räumt der Bw. selbst ein, dass das gegenständliche Glashausschutz gegen Witterungseinflüsse bietet und den Aufenthalt von Menschen gestattet. Dem ist ebenfalls zuzustimmen.

Nicht jedoch besteht nach Ansicht des Bw. eine **feste Verbindung mit dem Boden**.

Dem Nachschaubericht des FA ist zu entnehmen, dass das Glashauss eine Fläche von ca. 6.000 m² aufweist, auf Punktfundamenten aus Beton (bis in frostfreie Tiefe) ruht, in holländischer

Leichtbauweise errichtet und zur Gänze mit Plexiglas (16 mm Isolierglas) eingedeckt wurde. Die Wände bestehen aus 4,50 Meter hohen und einen Meter breiten Glaselementen und können jederzeit herausgenommen werden. Die Glaselemente sind nur verschraubt und nicht verschweißt. Theoretisch könne das gesamte Gewächshaus jederzeit abgebaut und an einem anderen Standort wieder aufgebaut werden.

Zusätzlich wies der Bw. darauf hin, dass auf den Punktfundamenten ein Streifenfundament mittels Steckeisen angebracht ist und die tragenden sechs Glashausschiffe mit den Punktfundamenten verschraubt sind. Die frostfreie Fundamentierung sei nicht durchgängig hergestellt worden. Auf die mit dem Streifenfundament verschraubten Aluprofile seien die 16 mm starken Isolierglaselemente aufgesteckt.

Nach Gürsching/Stenger, Kommentar zum Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, Otto Schmidt; Loseblattausgabe, Rz 62 und 63 zu § 68 dBewG ist es **nicht erforderlich**, dass die feste Verbindung mit Grund und Boden durch ein im Boden **ruhendes Mauerwerk** hergestellt wird. Es spielt auch keine Rolle, ob es sich um ein **durchgehendes** Fundament oder um **Einzelfundamente** handelt. Auch ein Bauwerk, das auf **Holzpfählen** oder eingegrabenen Betonhöckern oder **Betonklötzen** ruht, besitzt die erforderliche feste Verbindung mit dem Grund und Boden.

Durch die für das Glashaus hergestellte Art der Fundamentierung wurde somit zweifelsfrei eine feste Verbindung mit dem Boden geschaffen. Nach Ansicht des UFS kommt es somit nicht darauf an, wie die Glaselemente in den (mit der Fundamentierung fest verbundenen) Alu-Profilen befestigt wurden.

Auch die mit Ergänzung zur Berufung nachgereichte Begründung, die Beschädigung des Glashauses im Winter 2004/2005 durch Schneedruck sei ua. durch die Fundamentierung nur mit Punktfundamenten verursacht worden, vermag in diesem Zusammenhang nicht zu überzeugen:

Das gegenständliche Glashaus verfügt über Punktfundamente bzw. nicht in frostfreie Tiefe mit den Punktfundamenten verbundene Streifenfundamente. Diese Art der Fundamentierung mag zwar wegen der verwendeten leichteren Bauteile (z.B. Plexiglas statt Glas) schwächer dimensioniert sein. Es ist jedoch davon auszugehen, dass diese Ausführung trotzdem dem Stand der Technik entspricht und den Erfordernissen der Statik Rechnung getragen wurde.

Dazu ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 30.4.1998, 97/06/0111, zu verweisen, wonach es hinsichtlich des Kriteriums "Beständigkeit und Standfestigkeit" auf die Erfordernisse einer **werkgerechten Herstellung** ankommt und nicht auf die tatsächlich gewählte (vereinfachte und raschere) Herstellung.

Zur "**Beständigkeit**" eines Bauwerks führen Gürsching/Stenger, aaO., Rz 71 aus, dass die Beständigkeit eines Bauwerks auch bei leichter Bauweise zu bejahen sein kann. ZB wird bei Zelthallen, deren Außenhaut aus hochreißfestem, beidseitig PVC-beschichtetem Polyestergewebe besteht, das Merkmal der Beständigkeit bejaht. (Ähnlich auch Rössler/Troll, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Rz 88 zu § 68 dBewG).

Die Ausführung des gegenständlichen Glashauses in Leichtbauweise und Eindeckung bzw. die Ausgestaltung der Wände mit 16 mm starkem Isolier-Plexiglas geht über die soeben dargestellten Mindestanforderungen an die Beständigkeit eines Bauwerkes weit hinaus, weshalb an der Erfüllung auch dieses Gebäudemerkmals kein Zweifel besteht.

Da jedoch das Bewertungsrecht nicht zwischen beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern unterscheidet, ist im gegenständlichen Fall weiter zu untersuchen, ob - nach der Verkehrsauffassung - Gebäudecharakter vorliegt (vgl. Zorn in: Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar, § 108e Tz 4, und die dort zitierte Judikatur und Literatur).

Ähnlich der VwGH im Erkenntnis vom 5.10.1962, 589/62 im Fall eines Gewächshauses, welches von einer Firma in Deutschland geliefert und dessen Einzelteile an Ort und Stelle verschraubt, also montiert und dann Glasplatten eingesetzt worden waren. Danach erblickt die Verkehrsauffassung bei einem Glashaus, welches der Aufzucht von Pflanzen dient, keine bewegliche Sache, sondern ein Bauwerk. Der Verwaltungsgerichtshof stellte bei seiner Argumentation nicht auf die technische Unbeweglichkeit des Glashauses ab, sondern begründete seine Entscheidung ua. vielmehr mit dem Vorliegen der typischen Gebäudeform:

"Schon die Bezeichnung des gegenständlichen Wirtschaftsgutes, aber insbesondere die angegebenen Ausmaße (14 bzw. 24 m Länge) sprechen dafür, dass seine Aufstellung nicht ohne entsprechendes Fundament möglich ist. Es fallen daher erhebliche Montagekosten an, die sich bei einer Aufstellung an einem anderen Ort nicht nur wiederholen, sondern noch um die Kosten der vorher erforderlichen Abbruchsarbeiten und um die Kosten des Transportes erhöhen. Außerdem sind bei einer Ortsveränderung Bruchschäden an der Verglasung oft unvermeidlich. Aus diesen Überlegungen ergibt sich, dass das Glashaus nicht ohne Werteinbuße und nur mit erheblichen Kosten von seinem Standort entfernt und an einem anderen aufgestellt werden kann. Deshalb erblickt die Verkehrsauffassung in einem Glashaus der gegenständlichen Art keine bewegliche Sache. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass es aus vorgefertigten Bestandteilen zusammengesetzt wurde. Wollte man diesen Umstand ausschlaggebende Bedeutung beimessen, müsste jedes Wohnhaus, das aus vorher angefertigten Bauteilen besteht und nur auf einen bestimmten Platz zusammengesetzt wird, als bewegliches Wirtschaftsgut angesehen werden."

So auch Grabner in ÖStZ 1983, 144, wonach bei einem "Glashaus" das äußere Erscheinungsbild und die Bezeichnung "-haus" dafür spricht, dass es von der Verkehrsauffassung als Gebäude betrachtet wird.

Die Kosten oder die wirtschaftliche Tunlichkeit einer Versetzung an anderer Stelle tritt immer mehr in den Hintergrund, während auf die Typenzugehörigkeit stärkeres Gewicht gelegt wird (Grabner, aaO., 147).

In den vom Bw. angeführten Literaturstellen (Tunshirn R und Untiedt S, ausgewählte Fragen zur Investitionszuwachsprämie, SWK 3/2004, S. 69; Kommentar der Steuerreformen, WEKA-Verlag, Reg. 3, S. 46) werden zwar Glashäuser als nicht den Gebäuden zuzuordnend bezeichnet, eine Begründung für diesen Standpunkt ist jedoch nicht ersichtlich.

Auch der BFH hat in seinen Urteilen vom 25. März 1977 III R 5/75 und vom 21. Jänner 1988 IV R 116/86 die ältere Judikatur durch die Entwicklung der Rechtsprechung als überholt bezeichnet. Im letztgenannten Urteil hat der BFH ausgesprochen, dass für die Abgrenzung vom Gebäudebegriff nach der Verkehrsauffassung auszugehen ist. Ein Bauwerk, das als Gebäude anzusehen ist, kann keine Betriebsvorrichtung sein. Der BFH kam zum Ergebnis, dass Gewächshäuser als Gebäude anzusehen sind.

Auf Grund des Ausmaßes des gegenständlichen Glashauses von ca. 6.000 m², der notwendig gewordenen Fundamentierung (Errichtung von Punktfundamenten sowie mittels Haken bei den Punktfundamenten eingehängten Streifenfundamenten) sind hohe Montagekosten angefallen, die im Fall des Neuaufbaus an einem anderen Ort neben den Transportkosten sowie den Kosten der Ersatzbeschaffung für bei Abbau und Transport beschädigter oder zu Bruch gegangener Einzelteile neuerlich anfallen würden.

Wohl handelte es sich in den in der zitierten Judikatur behandelten Fällen um Gewächshäuser mit "Verglasung". Doch selbst bei Verwendung von Plexiglas anstatt Glas kann nicht ausgeschlossen werden, dass im Falle des Abbaues, Transports und Neuaufbaues – vor allem im Hinblick auf das Ausmaß des Gewächshauses von 6.000 m² und der entsprechenden großen Menge von Einzelteilen – eine Anzahl von Plexiglaselementen bzw. Alu-Profilen etc. brechen oder beschädigt werden. Aus diesem Grund ist der gegenständliche Sachverhalt mit jenem dem Erkenntnis des VwGH vom 5.10.1962, 589/62, zu Grunde liegenden Sachverhalt durchaus vergleichbar.

Nach Ansicht des UFS erblickt daher die Verkehrsauffassung auch in einem Glashaus der vorliegenden Art keine bewegliche Sache.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 23. Februar 2006