



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die gemäß § 277 BAO zur gemeinsamen Entscheidung verbundenen Berufungen 1) der X GmbH und 2) der X Y reg. Gen.m.b.H., beide Adr, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 28. Juli 2005 betreffend Feststellung des Einheitswertes des Grundvermögens (einschließlich der Betriebsgrundstücke) zum 1. Jänner 2004 (Wertfortschreibung gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1 BewG) zu EWAZxxx-2-xxxx nach der am 11. September 2007 und am 13. November 2007 durchgeführten mündlichen Verhandlung entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie Folgt:

Für den gegenständlichen Grundbesitz wird der Einheitswert zum 1. Jänner 2004 mit Euro 380.500,00 und der gemäß AbgabenänderungsG 1982 um 35 % erhöhte Einheitswert mit Euro 513.600,00 festgestellt.

Im Übrigen werden die Berufungen als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

1.1. Bewertung zum 1.1.1988

Mit Einheitswertbescheid vom 20. Dezember 1995 war für die Liegenschaften EZ-1 und Teile der EZ-2 (Grundstücke Nr.xxx) Grundbuch GB zu EWAZxxx-2-xxxx der Einheitswert zum 1. Jänner 1988 gegenüber der X Y reg. Gen.m.b.H. (kurz Y.) mit S 6.622.000,00 und der um 35 % erhöhte Einheitswert mit S 8.939.000,00 festgestellt worden. Die restlichen Grundstücke der EZ-2 (Grundstücke Nr.yyy) sind nicht Teil der gegenständlichen wirtschaftlichen Einheit.

Für die auf den Grundstücken Nr.xxx errichteten Gebäude wurde zum 1.1.1988 ein Gebäudewert von insgesamt S 7.246.984,00 und ein Bodenwert von S 975.300,00 angesetzt und die Summe von S 9.197.584,00 gemäß § 53 Abs. 7 BewG um 25 % (= S 2.299.396,00) und gem. § 53 Abs. 8 BewG um 4 % (= S 275.928,00) gekürzt und so ein Gesamtwert von S 6.622.260,00 ermittelt.

Bei der Ermittlung dieses Gebäudewertes waren Gebäudeteile doppelt erfasst worden (einmal als „neue Brückenwaage“ (Baujahr 1979/1980) und „Düngerhalle“ mit einem Wert von gemeinsam S 448.160,00 und einmal als „Silo Neu (x-2-xxxx)“ mit einem Wert von S 928.000,00.

1.2. Verhältnisse zum Bewertungsstichtag 1.1.2004

Im Zeitraum 1.1.1998 bis 31.12.2003 wurden Gebäude, für die zum 1.1.1988 ein Gesamtwert von gesamt S 755.091,00 angesetzt worden war, abgetragen.

Zum 1. Jänner 2004 war Eigentümerin der Liegenschaften EZ-1 und EZ-2 Grundbuch GB nach wie vor die Y..

1.3 Änderung der Eigentumsverhältnisse nach dem Bewertungsstichtag

Mit Einbringungsvertrag vom 30. August 2004 brachte die Y. ihren Betrieb samt allen Rechten und Pflichten – ausgenommen einige Beteiligungen, Forderungen iHv € 3.062.411,58, liquider Mittel von € 35.000,00 sowie Verbindlichkeiten von € 2.783.972,92 – als Gesamtsache auf der Grundlage der dem Vertrag angeschlossenen Einbringungsbilanz zum 31.5.2004 zum Stichtag dieser Bilanz nach Art. III UmgrStG in die X GmbH (kurz GmbH) ein.

In Erfüllung dieser Einbringung übertrug Y. die im Eigentum von Y. stehenden Liegenschaften und liegenschaftsgleichen Rechte, wie sie in Beilage 4 des Einbringungsvertrages genannt waren (darunter die Liegenschaften EZ-1 und EZ-2 Grundbuch GB) an die GmbH. Noch im Jahr 2004 wurde die GmbH als Eigentümerin der EZ-1 und EZ-2 Grundbuch GB im Grundbuch eingetragen.

2. Verfahren vor dem Finanzamt

2.1. Antrag auf Wertfortschreibung zum 1.1.2004

Am 31. Dezember 2004 brachte die GmbH beim Finanzamt FA zur EWAZxxx-2-xxxx einen Antrag auf Wertfortschreibung gemäß § 21 Abs. 3 BAO zum 1. Jänner 2004 ein, in dem insgesamt eine Reduzierung des Gebäudewertes von bisher (umgerechnet) € 526.659,00 auf € 204.896,00 beantragt wurde.

Dies mit der Begründung, dass im Einheitswertbescheid vom 20. Dezember 1995 - mit dem für die Liegenschaften EZ-1 und Teile der EZ-2 Grundbuch GB der um 35 % erhöhter

Einheitswert mit S 8.939.000,00, das entspricht € 649.622,47, festgestellt wurde - Siloanlagen im Gebäudewert enthalten seien, obwohl es sich bei diesen Anlagen um eine Betriebsvorrichtung handle. Es seien daher vom bisherigen Gebäudewert von S 7.246.984,00 (oder € 526.659,00) folgende Positionen wegen der Umordnung der Siloanlage zur Betriebsvorrichtung in Abzug zu bringen (alle Beträge in S)

Pos 15 Silo (Keller, Erdgeschoß, bis 2. Stockwerk, BJ 1962)	2.739.555,00
Pos 16 Siloaufbau BJ 1962	4.914,00
Pos 18 Silo Neu (x-2-xxxx)	928.000,00
Summe	3.672.469,00

Weiters seien bereits in Vorjahren folgende Gebäude abgetragen worden:

Pos 1 Düngermagazin BJ 1958	277.242,00
Dachgeschoß Rundsilo BJ 1958	41.264,00
Pos. 4 Lagerraum, ehem. Verkaufskiosk BJ 1963	86.860,00
Pos 6 Rundsilo BJ 1958	338.625,00
Kohlenboxen überdacht BJ 1958	11.100,00
Summe	755.091,00

Insgesamt sei daher ein Betrag von S 4.427.560,00 oder € 321.763 in Abzug zu bringen und reduziere sich der Gebäudewert von bisher € 526.659,00 auf € 204.896,00.

2.2. Ermittlungen durch das Finanzamt

Am 4. Februar 2005 wurde das Maschinenhaus und der Silo von Mitarbeitern des Finanzamtes besichtigt. Dabei wurde festgehalten, dass sich der Getreidesilo in insgesamt 18 Zellen gliedert und er einen Fassungsraum von 4.200 Tonnen hat. Das Fundament des Silos ist stabil (Stahlbeton) und es gibt einen Personenaufzug und eine Massivstiege.

Am 22. Juli 2005 wurden anlässlich einer weiteren Besichtigung durch Mitarbeiter des Finanzamtes digitale Fotos von der Baulichkeit angefertigt.

2.3. Bescheid des Finanzamt

Mit Bescheid vom 28. Juli 2005 stellte das Finanzamt für den oben angeführten Grundbesitz den Einheitswert mit € 403.200,00 und den gemäß AbgÄG 1982 um 35 % erhöhten Einheitswert zum 1. Jänner 2004 mit € 544.300,00 fest. Adressiert war der Bescheid an:

"XY

zHd. X GmbH"

Dabei wurde der bisherige Gebäudewert von S 7.246.984,00 um den Wert der bereits abgebrochenen Gebäude(-teile) von S 755.091,00 reduziert, ergibt S 6.491.893,00 oder € 471.784,26. Der Bodenwert wurde unverändert mit € 141.755,30 angesetzt, sodass abzüglich der Kürzungen gemäß § 53 (2) BewG von € 35.438,82, gemäß § 53 (7) lit. d BewG von € 144.525,18 und gemäß § 53 (8) BewG von 30.350,29 ein Wert von € 403.225,26 errechnet wurde.

Hingegen wurde dem Begehren der GmbH auf Ausklammerung des Wertes der Siloanlage keine Rechnung getragen.

Am 23. April 2007 wurde der zum 1. Jänner 2004 erlassene Einheitswertbescheid vom Finanzamt FA direkt der Y. zugestellt.

3. Berufungen

Gegen den Einheitswertbescheid zum 1.1.2004 erhoben sowohl die GmbH als auch die Y. Berufung. Beide Berufungswerberinnen beantragten die Durchführung einer mündliche Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z. 1 BAO.

Inhaltlich decken sich die geltend gemachten Berufungsgründe. Zusammengefasst sei nach Ansicht der beiden Berufungswerberinnen der Silo vor allem aus folgenden Gründen als Betriebsvorrichtung und nicht als Gebäude zu beurteilen:

- Ein selbständiges Bauwerk könne nicht in seine Teile zerlegt werden (Einheitlichkeit der Zuordnung).
- Nur wenn sämtliche Merkmale des Gebäudebegriffes gegeben seien, so sei das Bauwerk insgesamt ein Gebäude und keine Betriebsvorrichtung.
- Die Beziehung zum Betrieb eines Gewerbes sei wesentlich stärker ausgeprägt als die Beziehung zum Grundstück.
- Es sei nur eine eingeschränkte Aufenthaltsmöglichkeit für Menschen gegeben (sowohl in räumlicher als auch in zeitlicher Hinsicht als auch hinsichtlich der Nutzungsintensität)
- Die Standfestigkeit als Mitvoraussetzung liege nicht vor (Teile der Umschließungen könnten nicht stehen bleiben, wenn die Betriebsvorrichtung herausgelöst würde). Dazu wurde eine Stellungnahme der B GmbH vom 11. August 2005 vorgelegt.

4. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat:

Beweis wurde vom unabhängigen Finanzsenat erhoben durch Grundbuchsabfragen zu EZ-1 und EZ-2 Grundbuch GB, Firmenbuchabfragen zu FN-1 und FN-2, Einsicht in den im Bemessungsakt des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien zu ErfNr.xxx

befindlichen Einbringungsvertrag vom 30. August 2004 - abgeschlossen zwischen der X GmbH und der Y., Einsicht in von der Gemeinde B. übermittelte Planunterlagen zur Zl.xxx (Einreichplan, Ansichten und Übersichtslageplan) sowie Einsicht in die vom Finanzamt FA übermittelten Einheitswertakte EWAZxxx-2-xxxx, yy-2-yyyy und zz-2-zzzz.

Bei der am 11. September 2007 in Abwesenheit der Berufungswerberinnen abgehaltenen mündlichen Verhandlung (zu der für die Berufungswerberinnen trotz ausgewiesener Ladungen kein Vertreter erschienen ist) wurde dem Finanzamt vom Unabhängigen Finanzsenat der Auftrag erteilt, noch Ermittlungen darüber durchführen, welche Baulichkeiten sich zum 1.1.2004 tatsächlich auf der gegenständlichen Liegenschaft befunden haben.

Mit Schreiben vom 4. Oktober 2007 teilte das Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat mit, dass nach seinen Ermittlungen die „neue Brückenwaage“ (Baujahr 1979/1980) sowie die „Dünghalle“ im Gebäudewert doppelt erfasst worden sei und nach Ansicht des Finanzamtes der Gebäudewert daher zum 1.1.2004 um S 448.160,00 auf S 6.043.733,00 zu vermindern sei.

Mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung vom 13. November 2007 teilte die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates den Parteien mit, dass auf Grund der Doppelerfassung von Gebäudeteilen der Einheitswert zum 1.1.2004 jedenfalls neu zu berechnen sei und wurden als Beilage noch 2 Varianten der Neuberechnung des Einheitswertes (Variante 1: bei Einbeziehung des Silos in den Gebäudewert und Variante 2: bei Beurteilung des Silos als Betriebsvorrichtung) übersandt. Nach diesen Berechnungen ergibt sich zum 1.1.2004 in der Variante 1 (unter Einbeziehung des Silos) ein Gebäudewert von S 6.043.733,00 und ein erhöhter Einheitswert von € 513.000,00 und in der Variante 2 (bei Beurteilung des Silos als Betriebsvorrichtung) ein Gebäudewert von S 3.299.264,00 und ein erhöhter Einheitswert von € 325.700,00.

Bei der am 13. November 2007 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde einleitend von der Referentin festgehalten, dass Gegenstand der Verhandlung sowohl die Berufung der GmbH als auch die Berufung der Y. gegen den zum 1.1.2004 zu EWAZxxx-2-xxxx erlassenen Einheitswertbescheid sind und beide Berufungsverfahren gemäß § 277 BAO verbunden werden und darüber gemäß § 290 Abs. 1 BAO eine einheitliche Entscheidung ergehen werde.

Anschließend wurde allen Anwesenden eine Darstellung des Sachverhalts samt Aufstellungen über die Gebäudeteile ausgehändigt (siehe Beilage zur Niederschrift über die mündliche Verhandlung) und dieser Sachverhalt von der Referentin vorgetragen.

Zum Sachverhalt wurde von den Vertretern der Berufungswerberinnen noch ergänzt, dass der Personenaufzug und das Stiegenhaus nicht nur dem Zugang zum Siloteil sondern auch dem Zugang zum Maschinentrakt dienen würden. Die oberen Geschosse des Maschinentraktes

seien nur über dieses Stiegenhaus (dem Silo zugeordnet) zugänglich. Das Maschinenhaus habe für den Betrieb des Silos eine ähnliche Funktion wie das Kellergeschoss im Silobereich und die Maschinenbereiche des Silos (Drehrohrverteiler). Die beiden Berufungswerberinnen seien daher der Ansicht, dass auch das Maschinenhaus als Betriebsvorrichtung zu beurteilen sei. Für dieses Maschinenhaus sei bisher ein Wert von S 477.775,-- angesetzt worden und wäre dieser Betrag bei Berechnung des Einheitswertes auszuklammern.

Dem erwiderte das Finanzamt, dass das Maschinenhaus ebenfalls ein Gebäude darstelle (wie das Silogebäude).

Zur Frage der Standfestigkeit führte der Vertreter der Bw. (Herr Ing. H – in der Vollmacht vom 9. November 2007 als "Fachmann für bautechnische Fragen betreffend Siloanlagen" bezeichnet) noch Folgendes aus:

"Maschinenhaus und Siloteil haben ein gemeinsames Fundament. Dieses Fundament ist so ausgebildet, dass es zwei Arbeitsfugen hat, dass ein unterschiedliches Setzen des Silos des Maschinenhauses und der Lagerhalle ermöglicht wird. Die Lagerhalle alleine kann problemlos bestehen bleiben auch bei Abbruch des Maschinenhauses und des Silos. Hingegen können Maschinenhaus und Silo nur gemeinsam bestehen bleiben oder abgetragen werden, dies aufgrund der Bodenbeschaffenheit. Bei anderer Bodenbeschaffenheit werden Maschinenhaus und Silo von vornherein in einen gemeinsamen Bauwerk untergebracht worden.

Bei Abbruch der Lagerhalle wird die Standfestigkeit des Silos gefährdet. Bei alleinigem Abbruch des Silos wird nur die Standfestigkeit des Maschinenhauses nicht aber der Lagerhalle gefährdet. Bei alleinigem Abbruch des Maschinenhauses wird die Standfestigkeit des Silos nicht aber der Lagerhalle gefährdet. Die gemeinsame Fundamentplatte der Anlage ist wegen der angetroffenen oder vorliegenden Bodenverhältnisse erforderlich."

Abschließend wurde über entsprechendes Ersuchen allen Parteien nochmals die Gelegenheit für eine schriftliche Stellungnahme eingeräumt (dem Finanzamt bis zum 31.12.2007, den beiden Berufungswerberinnen binnen einer Frist von einem Monat nach Zustellung eines Vorhaltes der beabsichtigten Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat). Die Berufungswerberinnen verzichteten darauf, dass nochmals eine mündliche Berufungsverhandlung durchgeführt wird.

Mit Schreiben vom 12. Dezember 2007 gab das Finanzamt eine abschließende Stellungnahme ab in der ua. ausgeführt wurde, dass eine Verbundenheit mit dem Boden (zB in Form einer Verrohrung) und ein Belassungsabsicht (die sich daran zeige, dass der Silo schon über 30 Jahre benützt werde) genüge, um von einem Gebäude im Sinne des Bewertungsgesetzes sprechen zu können. Beide Kriterien (Verbundenheit mit dem Boden und Beständigkeit) könnten mit dem Begriff "Standfestigkeit" umschrieben werden. Wenn die Bw. in ihren mündlichen und schriftlichen Ausführungen aber darstelle, dass die Möglichkeit bestehe, der Silo würde aber bei gewissen Umbauarbeiten seine "Standfestigkeit" verlieren bzw. ein Bauwerk "sei nicht standfest", wenn es bei Entfernung gewisser Teile zusammenbräche, so sei das Finanzamt der Meinung, dass bei jedem Umbau auch unstrittig als Gebäude bezeichnete

Bauwerke ihre Standfestigkeit ohne begleitende statische Maßnahmen verlieren würden. Wirtschaftlicher Sinn eines Umbaus und Beurteilung des Zweckes für die Siloerrichtung und Zweckänderung bei einem Umbau seien aber keine Kriterien, wonach sich die Gebäudeeigenschaft bestimmen lasse.

Mit Vorhalt vom 1. Februar 2008 teilte die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates den beiden Berufungswerberinnen unter Anschluss der Stellungnahme des Finanzamtes mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für sie darstellt und aus welchen Erwägungen beabsichtigt werde, den angefochtenen Bescheid lediglich hinsichtlich der "Doppelerfassung" von Gebäudeteilen nicht aber wegen der Beurteilung des "Silos" und des "Maschinenhauses" als Betriebsvorrichtung abzuändern.

Dazu wurde von den Berufungswerberinnen mit Schriftsatz vom 31. März 2008 noch eine umfangreiche Stellungnahme abgegeben, in der neben ausführlichen Rechtsausführungen (auf die im Rahmen der rechtlichen Beurteilung eingegangen werden wird) zum Sachverhalt ua. noch einmal festgehalten, dass wegen der enormen Lärm- und Staubentwicklung während der Betriebszeiten nur für einige Minuten (maximal 5 Minuten) Kontrollgänge (üblicherweise einmal pro Woche) vorgenommen werden würden und bei einer längeren Dauer des Aufenthaltes Gesundheitsbeeinträchtigungen zu befürchten wären.

Zur Aussage des Herrn Ing. H in der mündlichen Verhandlung wurde noch ergänzend vorgebracht, dass diese nach Rücksprache mit Herrn Ing. H folgendermaßen zu verstehen sei:

"Nur bei einem sogenannten Totalabbruch, der auch den Abbruch (Herauslösung) des sogenannten Maschinenhaus-Kellers, welcher mit rund 161 m³ (5,25 x 12 x 2,5 m) – letzteres Höhe) in den Bereich der Lagerhalle hineinreicht, bedeutet, ist seiner Meinung nach bei einem derartigen Abbruch des Silos die Standfestigkeit gefährdet. In diesem Zusammenhang betont Ing. H., dass dann eine "Schieflage" des Silos entstehen könnte, welche aber nicht zu einem Zusammenbruch (Einstürzen) des Silos führt."

Die Standfestigkeit im bewertungsrechtlichen Sinn setze aber das "Nicht-mehr-bestehen-bleiben können" des Silos und nicht nur eine Schieflage voraus, wobei die Schieflage wiederum auch durch entsprechende statische Maßnahmen (beispielsweise starke Stahlverstrebungen) verhinderbar wäre.

Zu den Verbindungsgängen zwischen den drei Teilen der Baulichkeit (Lagerhalle – Siloteil – Maschinenhaus) wurde eingewandt, dass es unrichtig sei, dass auch im Keller ein Verbindungsgang zwischen Lagerhalle und Maschinenhaus bestünde, weil gar kein Maschinenhauskeller existiere und damit kein Zugang zu einem Maschinenhauskellerraum bestehe. Im Gegenteil, es reiche der Maschinenhauskeller nur teilweise in den Untergrund des Bereiches der Lagerhalle hinein, ohne dass eine Zugangsmöglichkeit von der Lagerhalle aus bestehe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund des durchgeführten Beweisverfahrens wird folgender **Sachverhalt** als erwiesen angenommen:

Das strittige Bauwerk wurde im Jahr 1962 entsprechend der Baubewilligung der Stadtgemeinde B. vom 2. Juli 1962 zur Zl.xxx errichtet.

Es ist insgesamt 68,29 m lang und 12,25 m breit und umfasst neben dem 16,00 x 12,25 großen Getreidesilo ein 7,00 x 12,25 m großes Maschinenhaus, eine 45,25 x 12,25 m große und 3,5 m hohe Lagerhalle (auch als "Magazin" bezeichnet) sowie eine 12,00 x 12,25 + 1,30 = 13,55 m tiefe Verladerampe.

Der eigentliche Getreidesilo gliedert sich in insgesamt 18 Zellen, von denen 7 Zellen je 350 to, 6 Zellen je 230 to, 1 Zelle 50 to, 2 Vorzellen je 120 to und 2 Nachzellen je 40 to Getreide fassen. Der gesamte Fassungsraum des Silos ist somit ca. 4.200 to.

Als Fundierung für den Silo und den Maschinentrakt dient eine entsprechend starke durchgehende Stahlbetonplatte, in der eine Grube zur Aufnahme der Elevatoren angeordnet ist. Die aus armierten Schwerbetonformsteinen hergestellten Silozellenwände werden mit Unterzügen abgefangen, die Lasten von den Stahlbetonsäulen und Stampfbetonwänden aufgenommen und auf die Fundamentplatte übertragen. Über dem Rampengeschoß wurde eine waagrechte Stahlbetondecke mit ebener Untersicht hergestellt, auf welcher die Zellenwände aufsitzen. Auf dieser Decke wurden Magerbetonkeile aufgebracht, die gossenförmig ausgebildet sind. Die Silozellen werden in einer Höhe von + 42,50 m durch eine Stahlbetonplatte abgedeckt, in welcher sich für jede Zelle eine Einstiegöffnung befindet. Auf der Kote (Höhenpunkt) + 46,75 m und + 51,00 m befinden sich diverse Maschinen wie Drehrohrverteiler und Elevatorköpfe sowie das Windenhaus des Personenaufzuges. Die Terrasse auf Kote + 51,00 m ist vom Stiegenhaus aus zugänglich und durch eine 1,10 m hohe Brüstungsmauer umgeben.

Der Personenaufzug ist anschließend der Massivstiege untergebracht und hat eine Förderhöhe von Kote - 1,40 bis 51,00 m mit diversen erforderlichen Zwischenstationen in den Maschinentrakt.

Der Personenaufzug und das Stiegenhaus dienen nicht nur dem Zugang zum Siloteil sondern auch dem Zugang zum Maschinentrakt. Die oberen Geschosse des Maschinentraktes sind nur über dieses Stiegenhaus (dem Silo zugeordnet) zugänglich.

Laut Baubewilligung hat der Maschinentrakt eine Höhe von 23,30 m und beinhaltet 5 Geschosse, in denen Aspiateure (Gebläse), Reinigungsmaschinen, Entstaubungsanlagen, usw. untergebracht sind. Sämtliche Wände, Decken und Säulen usw. wurden in Stampf- bzw.

Stahlbeton ausgeführt. Laut Bewertungsbögen ist das Maschinenhaus (bestehend aus Keller, Erdgeschoß und 4 Stockwerken) insgesamt 20,4 m hoch.

Im Maschinenhausteil befinden sich die Verladezellen und Nachbunker für die Reinigungsanlage, die zusammen ein Fassungsvermögen von ca. 190 to (19 Waggon) haben.

An der Straßenseite ist 1,10 m über Niveau, bahnseitig 1,10 m über Schienenoberkante eine 1,50 bzw. 1,30 m breit auskragende Be- und Entladerampe angeordnet. Die Getreideannahme erfolgt durch zwei in der Straßenrampe und einer in der Bahnrampe eingebauten Übernahmgsosse. Im Anschluss an die Lagerhalle wurde eine 12,00 m breite Verladerampe, 1,10 m über Schienenoberkante und 1,70 m Abstand von der Gleisachse ausgeführt.

Als Fundierung wurden bei der Lagerhalle im Binder- bzw. Säulenabstand (5,00 m) Betoneinzelfundamente mit entsprechender Bewehrung angeordnet. Auf Grund der Gossenfundierungstiefe wurden die Streifenfundamente nicht auf tragfähigem Boden geführt, sondern als tragende Stahlbetonbalken, (armiertes Sockelmauerwerk) ausgebildet. Das erste Binderfeld im Anschluss an den Silo wurde unterkellert und wurden in diesem Bereich im Erdgeschoß ein Magazineurraum (Raum für den Lagerverwalter) und ein Schaltraum eingebaut. Die Überdeckung des Kellers und der vor angeführten Räumlichkeiten erfolgte mittels einer Massivdecke. Als Umfassungswand dient ein 25 cm starkes Ziegelmauerwerk zwischen Stahlbetonsäulen.

Die Dachkonstruktion ist ein flaches Satteldach bestehend als Stahlbinder, welches mit Welleternit auf Holzpfeilen eingedeckt wurde. Die Dachkonstruktion wurde an der Straßenseite 5,00 m vorgezogen und wurde im Bereich des Maschinenhauses und des Silos als Kragdach weitergeführt, sodass über das gesamte Objekt ein entsprechendes Vordach mit Welleternitdeckung entstand. Bahnseitig wurde ein 1,30 m breites Stahlbetonrampenvordach für die Lagerhalle, das Maschinenhaus und den Silo in der gleichen Höhe wie beim anschließenden Vordach des bestehenden Lagerhauses errichtet. Auf gut gestampfter Aufschüttung wurde ein Unterlagsbeton und auf diesen ein 2,5 cm starker Asphaltbelag aufgebracht. Die Dacheindeckung des Maschinenhaus- und Silodaches ist eine Presskieseindeckung. Auf der Siloterrasse wurde eine Horizontalisolierung und auf dieser ein entsprechender Schutzbeton mit Asphaltbelag aufgebracht.

Die Fundamente und sämtliche Abschlusswände wurden mittels armierten Stampfbetonmauerwerk hergestellt. Die straßenseitige Auffahrt hat ein Gefälle von max 10°. Die Auffahrt und die Rampe haben einen 15 cm starken Betonboden.

Die sanitären Anlagen für die Dienstnehmer befinden sich in einem ca. 50 m entfernten gesonderten Gebäude.

Beim gegenständlichen Silo befindet sich der sog. "Schaltraum" (dort werden von einem Lagerfacharbeiter im Durchschnitt an 15 vollen Arbeitstagen bei Befüllung bzw. Entleerungen der Silozellen (Ein- und Auslagerungen) bzw. auch bei während der Lagerung zwecks Belüftung Schaltvorgänge vorgenommen) nicht im Silotrakt, sondern in der Lagerhalle.

Daneben befindet sich der sog. "Magazineurraum", der elektrisch geheizt wird.

Der Siloteil hat vom Keller bis zum 2. Stock (inklusive der beiden Obergeschosse aber ohne "Laterne") eine Höhe von 51,2 m.

Im Durchschnitt wird in den Silozellen 11 Monate des Jahres Getreide eingelagert und ist in diesem Zeitraum ein Aufenthalt für Menschen in den Silozellen nicht möglich. Lediglich einmal im Jahr werden die Silozellen nach Entleerung in wenigen Stunden (üblicherweise 2 Stunden) unter besonders schwierigen Bedingungen (Verwendung von speziellen Siloeinfahrgeräten) gereinigt, wofür auch im Kollektivvertrag entsprechende Erschwerniszulagen vorgesehen sind. Das Ausmaß der Silozellen an der Gesamtkubatur des gesamten Silogebäudes beträgt 66,9%.

Zwischen den Silozellen und den Außenumschließungen befindet sich der Stiegenaufgang und der Aufzug, die insbesondere dazu dienen, die Eingänge der Zellen für Reinigung zu erreichen bzw. entsprechende Instandhaltungsarbeiten bei Förderanlagen zu ermöglichen. Die äußeren Betonumschließungen bilden großteils auch die Umschließungen für die Silozellen selbst, nur im untersten Bereich werden die Silozellen auch selbst mit Betonbewehrungen umschlossen. Zahlreiche Zwischenböden sind horizontal "einbetoniert" und mit Bewehrungsseisen versehen.

Im sog. "Siloaufbau" (auch als "Laterne" bezeichnet mit einer Kubatur von 180 m³ - 7,9m x 7,95m x 2,9 m) befinden sich maschinelle Teile wie die Elevatorköpfe sowie der Aufzugswindenraum und der Stiegenhausabschluss. Ein Zutritt von Menschen zu diesem Teil erfolgt nur zu Wartungs- und Reparaturarbeiten.

Im den beiden Obergeschossen befinden sich der Drehrohrverteiler. Das Betreten der Obergeschosse wird durch die Massivtreppe und durch den eingebauten Personenlift ermöglicht. Vorgesehen ist ein Betreten der beiden oberen Geschoße nur für Zwecke von Reinigungs- und Wartungsarbeiten. Die Beschickung und Entleerung der Silozellen erfolgt voll automatisiert. Der Lift führt bis zum Obergeschoss, nicht bis zum Silodach. Die Treppe wird für den Fall benützt, dass der Aufzug nicht funktioniert. Der Aufzug dient nicht nur als Personenaufzug, sondern wesentlich auch zur Beförderung von Teilen, welche für Instandhaltungsarbeiten benötigt werden.

Der Silo wurde in der so genannten "Gleitbauweise" errichtet, d.h. das gesamte Bauwerk (Silozellen einschließlich Umschließung) wurden in einem hochgezogen. Zellentrennwände,

Außenwände und Decken sind ein kompletter Baukörper und eine eigene Tragfähigkeit der "Außenwände" besteht nicht.

Die Stahlbetondecken (Zellendecken, Drehrohrverteiler, Raumdecke und so genannte Laternendecke als Abgrenzung zum Maschinenhaus beim Silodach) haben ein Gewicht von ca. 150 Tonnen, wobei die Silozellen darunter eine Getreidelagerungsmöglichkeit von 4200 Tonnen vorsehen. Die Außenumschließungen der Silozellen (im überwiegenden Bereich auch gleichzeitig Außenumschließung des gesamten Silobauwerks) dienen auch dazu, dem Druck bei Befüllung der Silozellen sowie der Sogwirkung bei Entleerung entgegenzuhalten.

Die Fundamente tragen sowohl zur Standfestigkeit der Außenwände als auch zur Standfestigkeit der Silozellen bei. Die Außenwände sind rund 25 cm dick und damit dicker als die Silozellenwände, welche eine Dicke von rund 15 cm aufweisen. Die Außenwände tragen massive Stahlbetondecken.

Das ebenerdige Rampengeschoß, wo auch Abfülleinrichtungen (insbesondere auch zur Entnahme von Mustern) vorhanden sind, hat einen Anteil am gesamten Rauminhalt des Silobauwerkes von knapp 7,7% (778 m³ zu Gesamt 10.168 m³). Im Rampengeschoß ist ein Aufenthalt auch während des Betriebes (bei Ernteübernahmen, Ein- und Auslagerungen, Umziehvorgängen) möglich, zeitlich aber nur für Ausnahmefälle (Durchgang zu Schaltraum, Abfüllen von Getreidemustern) vorgesehen. Die Rampenebene beinhaltet Rohre der Elevatoren, Aspiateure und Rohre zur Getreideabsackung (Entnahme von Mustern), wobei die Entleerung der einzelnen Silozellen selbst durch ins Freie führende Rohre (zur Beladung auf der Hofseite vom LKW bzw. auf der Rückseite von Eisenbahnwaggons) erfolgt. Die Auslauftrichter zur Beladung von LKWs und Waggons münden ins Freie. Im Rampengeschoß gibt es Verbindungsgänge – sogenannter "Schaltraumzugang" – zu dem sich außerhalb des Silotraktes befindlichen Schaltraum (od. "Steuerungsraum"). Dieser Steuerungsraum ist auch von der angrenzenden Halle aus erreichbar.

Im Kellergeschoß (des Siloteiles) befinden sich Förderanlagen samt Elevatorgrube. Unmittelbar nach dem Einschütten des Getreides bei den Anlieferungen durch die Landwirte ist dort die Staub- und Lärmentwicklung noch größer als im Rampengeschoß.

Der sogenannte Maschinenhaus-Keller reicht mit rund 161 m³ (5,25 x 12 x 2,5 m) – letzteres Höhe) in den Untergrund des Bereiches der Lagerhalle hinein, ohne dass eine Zugangsmöglichkeit von der Lagerhalle aus besteht.

Im Erdgeschoß und in den beiden Obergeschossen befinden sich Fenster (Profilitglasfenster), durch die Tageslicht einfällt.

Die Obergeschosse dienen auch als Zugang zu den auf dem Gebäude aufgestellten Sendeanlagen. Der Aufbau und eine allfällige Wartung dieser Anlagen (Handymasten) werden durch den Zugang vom Laternengeschoss zur Terrasse auf dem Dach ermöglicht. Die Sendeanlagen sind Eigentum diverser Mobilfunkbetreiber, welche auch bei diesen (jederzeit demontierbaren) Anlagen periodische Wartungsarbeiten durchführen. Die Bw. führt in diesem Bereich nur sehr vereinzelt (zwei- bis dreimal pro Jahr) Kontrollgänge durch (z.B nach dem Winter, ob irgendwelche Aufbruchsstellen infolge Winterschäden aufscheinen).

Der Aufbau und eine allfällige Wartung der Sendeanlagen am sogenannten „Silodach“ kann auch während Betriebszeiten erfolgen, diese Arbeiten werden vom Personal des jeweiligen Mobilfunkbetreibers verrichtet.

Das Silodach wird einmal pro Jahr auch von einer Schulklasse betreten. Allgemeine Führungen aufs Silodach werden nicht angeboten.

Der Raum unter dem Silodach (sog. "Laterne", in dem sich die Antriebsvorrichtung und die Motore für drei Elevatoren befinden – die Elevatoren gehen dann durch die einzelnen Silozellen hindurch) werden zu Wartungs- und Reparaturarbeiten außerhalb von Betriebszeiten sowie innerhalb von Betriebszeiten zu wöchentlichen (wenige Minuten dauernden) Kontrollgängen betreten.

Das den eigentlichen 18 Silozellen vorgelagerte Stockwerk (Obergeschoß), in dem der sogenannte „Drehrohrverteiler“ untergebracht ist, der die Verteilung des Getreides in die einzelnen Silozellen (Befüllung sowie auch periodische Umlagerungen) regelt, wird ebenfalls nur zu Wartungs- und Reparaturarbeiten sowie zu wöchentlichen Kontrollgängen betreten.

Maschinenhaus und Siloteil haben ein gemeinsames Fundament. Dieses Fundament ist so ausgebildet, dass es zwei Arbeitsfugen hat, damit ein unterschiedliches Setzen des Silos, des Maschinenhauses und der Lagerhalle ermöglicht wird.

Die Lagerhalle alleine könnte auch bei Abbruch des Maschinenhauses und des Silos problemlos bestehen bleiben. Hingegen könnten aufgrund der Bodenbeschaffenheit Maschinenhaus und Silo – ohne entsprechende statische Maßnahmen - nur gemeinsam abgetragen werden. Ein Abbruch der Lagerhalle würde die bautechnische Standfestigkeit des Silos gefährden. Die drohende "Schieflage" des Silos könnte durch entsprechende statische Maßnahmen wie beispielsweise starke Stahlverstreben verhindert werden. Der alleinige Abbruch des Silos würde nur die Standfestigkeit des Maschinenhauses nicht aber der Lagerhalle gefährden. Der alleinige Abbruch des Maschinenhauses würde die Standfestigkeit des Silos, nicht aber der Lagerhalle gefährdet. Die gemeinsame Fundamentplatte der Anlage ist wegen der vorliegenden Bodenverhältnisse erforderlich.

Zu diesen Sachverhaltsfeststellungen gelangte die Referentin auf Grund folgender

Beweiswürdigung:

Die Feststellungen über das Ausmaß sowie die technische Konstruktion der strittigen Baulichkeit ergeben sich aus der eingesehenen Baubewilligung vom 2. Juli 1962 sowie den Einreichplänen. Von den Berufungswerberinnen wurde ausdrücklich betont, dass seit der Errichtung keine wesentlichen baulichen Veränderungen vorgenommen wurden.

Sowohl hinsichtlich der tatsächlichen Nutzung und der Nutzungsmöglichkeit als auch der tatsächlichen Aufenthaltsdauer und der Aufenthaltsmöglichkeit für Menschen in den einzelnen Teilen der Baulichkeiten wurde dem nachvollziehbaren Vorbringen der beiden Berufungswerberinnen gefolgt. Gegen dieses Vorbringen wurde auch vom Finanzamt keine Einwände erhoben.

Die während der mündlichen Verhandlung getätigten Ausführungen des Vertreters der Berufungswerberinnen über das Fundament und über das gesonderte Fähigkeit des Fortbestandes einzelner Teile der Baulichkeit (Lagerhalle, Silo, Maschinenhaus) bei Entfernung jeweils anderer Teile der Baulichkeit erscheinen dem Unabhängigen Finanzsenat auf Grund der Höhe des Siloturmes im Verhältnis zur Höhe der Lagerhalle und des Maschinenhauses sowie auf Grund des hohen Gewichtes des in den Silozellen eingelagerten Getreides (bis zu 4200 Tonnen) schlüssig. Auf Grund der baulichen Besonderheiten des Silobaues (sowohl die einzelnen Teile der Baulichkeit als auch die Silotrennwände stützen einander gegenseitig) ist es nachvollziehbar, dass ein Herauslösen der Silozellen gar nicht möglich wäre bzw. ein Belassen der äußeren Umschließung bei Entfernen der Zellentrennwände nur mit technisch und auch kostenmäßig höchst aufwändigen statischen Maßnahmen verwirklichtbar wäre.

Aus diesem Sachverhalt folgt für die **rechtliche Beurteilung** Folgendes:

1. Verfahrensrechtliche Beurteilung

Gemäß § 246 Abs. 1 BAO ist zur Einbringung einer Berufung jeder befugt, an den der den Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid ergangen ist. Ein Bescheid ergeht an die Person (Personenvereinigung,- gemeinschaft), die im Spruch des Bescheides genannt ist. Die Rechtsmittellegitimation setzt weiters voraus, dass der Bescheid dem Betroffenen gegenüber wirksam bekanntgegeben ist (siehe Ritz, Kommentar zur BAO, RZ 2).

Nach § 246 Abs. 2 BAO ist zur Einbringung einer Berufung gegen Feststellungsbescheide und Grundsteuermessbescheide ferner jeder befugt, gegen den diese Bescheide gemäß § 191 Abs. 3 und 4, und gemäß § 194 Abs. 5 wirken.

§ 191 Abs. 4 BAO bestimmt Folgendes:

"Ein Feststellungsbescheid, der gemäß § 186 BAO über eine zum Grundbesitz zählende wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) oder über eine Gewerbeberechtigung erlassen wird, wirkt auch gegen den Rechtsnachfolger, auf den der Gegenstand der Feststellung nach dem Feststellungszeitpunkt übergegangen ist oder übergeht."

Feststellungszeitpunkt ist im vorliegenden Fall der 1. Jänner 2004. Auf diesen Stichtag beziehen sich sowohl der Antrag der GmbH auf Wertfortschreibung als auch der angefochtene Bescheid. Am 1. Jänner 2004 war noch die Y. Eigentümerin der Liegenschaften und ist daher die wirtschaftliche Einheit der Y. zuzurechnen. Die Gründe für eine Änderung der Zurechnung haben sich erst im Laufe des Jahres 2004 ereignet und ist daher eine Zurechnungsfortschreibung (Änderung der Zurechnung von der Y. auf die GmbH) erst zum Stichtag 1. Jänner 2005 durchzuführen.

Nach § 191 Abs. 1 lit. a BAO iVm § 186 BAO hat ein Einheitswertbescheid an denjenigen zu ergehen, dem die wirtschaftliche Einheit zugerechnet wird. Daher war im vorliegenden Fall der zum 1. Jänner 2004 erlassene Wertfortschreibungsbescheid an die Y. zu richten. Im angefochtenen Bescheid wurde der Name der Y. zwar abgekürzt und fehlt der Zusatz "registrierte Genossenschaft mit beschränkter Haftung". Die unrichtige Bezeichnung einer im Firmenbuch eingetragenen Gesellschaft ist aber dann unbeachtlich, wenn nach der Verkehrsauffassung keine Zweifel an der Identität des Empfängers bestehen (VwGH 24.11.2004, 2004/13/0138; 20.1.2005, 2002/14/0091). Aus der im vorliegenden Fall erfolgten Bezeichnung ergibt sich deutlich, dass das Finanzamt den Bescheid - in Entsprechung der Bestimmung des § 191 Abs. 1 lit a BAO - an die Y. und nicht an die GmbH, gerichtet hat und ist daher die Y. der Bescheidadressat.

Nach § 97 Abs. 1 BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Ist in einem Fall, in dem § 191 Abs. 4 BAO Anwendung findet, die Rechtsnachfolge nach Zustellung des Bescheides an den Rechtsvorgänger eingetreten, so gilt gemäß § 97 Abs. 2 mit der Zustellung an den Rechtsvorgänger auch die Bekanntgabe des Bescheides an den Rechtsnachfolger als vollzogen.

Diese Zustellfiktion des § 97 Abs. 2 BAO ist für die Rechtsmittelbefugnis des Rechtsnachfolgers bedeutsam. Erfolgt die Rechtsnachfolge vor dem Zeitpunkt der Zustellung des Einheitswertbescheides, so ist § 97 Abs. 2 BAO nicht anwendbar. In diesem Fall ist der Nachfolger nur dann rechtsmittellegitimiert, wenn der an den Vorgänger gerichtete Bescheid auch (Anm: Unterstreichung durch den unabhängigen Finanzsenat) ihm gegenüber wirksam bekannt gegeben wird (siehe Ritz, BAO3, Rz 15 zu § 246 BAO unter Hinweis auf Stoll, BAO, 2543).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 1.12.1986, 85/15/0149) entfaltet ein Feststellungsbescheid - bei rechtswirksamer Bekanntgabe an den Einzelrechtsnachfolger bzw. Eingreifen der Zustellfiktion – "darüber hinaus (Anm. Unterstreichung im Original) gegenüber dem Einzelrechtsnachfolger Wirkung. Diese Formulierung spricht dafür, dass die Wirksamkeit des Bescheides für den Rechtsnachfolger eine Wirksamkeit des Bescheides an den Rechtsvorgänger voraussetzt.

Im vorliegenden Fall ist die Rechtsnachfolge der GmbH schon vor Erlassung des Wertfortschreibungsbescheides erfolgt, sodass die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides gegenüber der GmbH (und damit eine Rechtsmittellegitimation der GmbH) nicht nur eine Bekanntgabe der Erledigung gegenüber der Y., sondern auch eine Zustellung des Bescheides an die GmbH erfordert. Bei Einbringungen iSd Art III des UmgrStG findet bloß eine Einzelrechtsnachfolge und keine Gesamtrechtsnachfolge statt, weshalb die verfahrensrechtlichen Positionen der Y. nicht gemäß § 19 Abs. 1 BAO auf die GmbH als deren Rechtsnachfolgerin übergegangen sind.

Der an die Y. gerichtete Wertfortschreibungsbescheid wurde der Y. vom Finanzamt zunächst nicht direkt zugestellt, sondern verfügte das Finanzamt die Zustellung des Bescheides "zHd" der GmbH. Da kein Anhaltspunkt dafür vorliegt, dass ein Vollmachtsverhältnis zwischen der Y. und der GmbH bestehen würde, ist davon auszugehen, dass damit der an die Y. gerichtete Einheitswertbescheid Ende Juli/ Anfang August 2005 zwar der GmbH wirksam zugestellt wurde, der Bescheid aber mit der Zustellung an die GmbH (noch) nicht gegenüber der Y. wirksam wurde.

Auf Grund der vom Finanzamt am 23. April 2007 direkt an die Y. vorgenommenen Zustellung des angefochten Bescheides wurde dieser auch gegenüber der Y. wirksam.

Damit entfaltet der angefochtene Feststellungsbescheid nunmehr sowohl gegenüber der Y. (als Rechtsvorgänger) als auch gegenüber der GmbH (als Rechtsnachfolger) Wirkungen und sind beide kraft eigenen Rechtes berufungsberechtigt. Die Berufungsfrist lief jeweils für den Vorgänger und Nachfolger gesondert ab dem Zeitpunkt, an dem die Zustellung jeweils erfolgt ist. Die beiden Berufungsverfahren wurden gemäß § 277 BAO verbunden und ergeht für beide Berufungswerberinnen gemäß § 290 Abs. 1 BAO eine einheitliche Entscheidung (siehe dazu Stoll, BAO-Kommentar, S. 1019).

2. bewertungsrechtliche Beurteilung

Gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1lit. b BewG (idF vor BGBl. I Nr. 59/2001) wird der Einheitswert neu festgestellt, wenn sich der gemäß § 25 leg. cit. abgerundete Wert, der sich für den Beginn eines Kalenderjahres ergibt, bei den übrigen wirtschaftlichen Einheiten des Grundbesitzes entweder um ein Zehntel, mindestens aber um 5.000,00 S oder um mehr als 100.000,00 S,

von dem zum letzten Feststellungszeitpunkt festgestellten Einheitswert abweicht (Wertfortschreibung). Dabei sind der tatsächliche Zustand des Grundbesitzes vom Fortschreibungszeitpunkt und die Wertverhältnisse vom Hauptfeststellungszeitpunkt zugrunde zu legen (§ 23 BewG).

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes können Fortschreibungen iSd § 21 BewG auch zur Beseitigung von Unrichtigkeiten, Fehlbeurteilungen, unzutreffenden Tatsachen- und Werturteilen vorgenommen werden und sind die Gründe für die Wertabweichung prinzipiell unbeachtlich (vgl. ua. VwGH 22.4.1999, 97/15/0169 und VwGH 26.6.1989, 88/15/0118).

Es kommt grundsätzlich auf die Ursache und den Zeitpunkt der Entstehung der Wertänderung nicht an. Erforderlich ist, dass im Fortschreibungszeitpunkt eine gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1 BewG relevante Wertabweichung vorliegt. Wertabweichungen können sich nicht nur aus Änderungen tatsächlicher Umstände, sondern auch aus geänderter Beurteilung des Sachverhaltes oder geänderter rechtlicher Beurteilung ergeben (vgl. VwGH Ritz, Die Wert-, Art- und Zurechnungsfortschreibung, ÖStZ 1983, 287 ff).

Der bei der Feststellung zum 1.1.1988 mit S 7.246.984,00 ermittelte Gebäudewert ist daher nicht nur um den Wert der im Zeitraum 1.1.1988 bis 1.1.2004 abgetragenen Gebäude von S 755.091,00, sondern auch um den Wert der bisher doppelt erfassten Baulichkeiten („neue Brückenwaage“ und „Düngerhalle“) von S 448.160,00 zu vermindern und ergibt sich dadurch ein Gebäudewert zum 1.1.2004 von S 6.043.733,00.

Nach § 51 Abs. 1 BewG gehört zum Grundvermögen der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile (insbesondere Gebäude) und das Zubehörs. In das Grundvermögen sind nicht einzubeziehen die Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile sind.

Der Begriff "Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören" findet sich in verschiedenen Abgabengesetzen. Er diene der Abgrenzung verschiedener Realsteuern, insbesondere zwischen Grundsteuer und seinerzeitiger Gewerbesteuer (Gewerbekapitalsteuer), aber auch zwischen Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer (vgl. VwGH 21.2.1996, 94/16/0269 unter Hinweis auf Rössler/Troll, Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz/16, Rz 38 ff zu § 68 (dt.) BewG). Weder das BewG noch eines der anderen Abgabengesetze enthält eine gesetzliche Definition dieses Begriffes oder des Gebäudes.

Sowohl nach der Judikatur des dt. Bundesfinanzhofes (vgl. ua. BFH 24.5.2007, II R 68/05) als auch nach der herrschenden Literatur (vgl. ua. Rössler/Troll, Bewertungsgesetz, Rz 49 zu § 68 BewG; Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 68 BewG Rz 25) ist bei der Abgrenzung der

Gebäude von den Betriebsvorrichtungen vom Gebäudebegriff auszugehen, weil Gebäude grundsätzlich zum Grundvermögen gehören und demgemäß ein Bauwerk, das alle Begriffsmerkmale eines Gebäudes erfüllt, keine Betriebsvorrichtung sein kann.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist als Gebäude jedes Bauwerk anzusehen, das durch räumliche Umfriedung Personen, Tieren oder (Anm: Unterstreichung durch den UFS) Sachen Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Zutritt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist (vgl. VwGH 21.12.1956, 1391/54). Diese Definition des Gebäudes wurde vom Verwaltungsgerichtshof auch in seinen Erkenntnissen vom 19.2.1991, 91/14/0031 (in dem der VwGH außerdem ausführte, dass der Begriff des Gebäudes im Einkommensteuergesetz ebenso wie im Bewertungsrecht zu verstehen ist) und vom 21.9.2006, 2006/15/0156 verwendet.

In der deutschen Rechtsprechung wird ein Gebäude als Bauwerk definiert, das durch räumliche Umschließung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden sowie von einiger Beständigkeit und standfest ist. Alle Bauwerke, die sämtliche dieser Begriffsmerkmale aufweisen, sind ausnahmslos als Gebäude zu behandeln (vgl. zuletzt BFH 24.5.2007, II R 68/05 mit Hinweis auf BFH 15.6.2005, II R 67/04, BFHE 210, 52, BStBl II 2005, 688, m.w.N.).

Zum Einwand der Berufungswerberinnen, dass nach dem Kommentar von Twaroch-Wittmann-Frühwald (Tz. 2 zu § 51 BewG) die Gebäudedefinition des Verwaltungsgerichtshofes aus dem Jahr 1956 kaum mehr als gültig werden könne, ist auf die Begründung der genannten Autoren zu verweisen. Nach der eben genannten Kommentarstelle könne die Definition als kaum mehr als gültig betrachtet werden, da das Gesetz selbst auch offene Hallen, Überdachungen und Flugdächer (§ 53 Abs. 4), das sind auf höchstens zwei Seiten mit Wänden versehene Räume, den Gebäuden zurechnet.

Nach § 53 Abs. 3 BewG ist der Gebäudewert vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 4 und 5 leg. cit. 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 oder der Gebäudeteile ergibt. Umbauter Raum ist der auf mindestens drei Seiten von Wänden umschlossene innere nutzbare Raum zuzüglich des Raumes, den die Umwandung einnimmt.

Bei der Ermittlung des Gebäudewertes nach § 53 Abs. 3 BewG ist der nach dieser Bestimmung zu ermittelnde umbaute Raum nicht um im nutzbaren Raum aufgestellte Betriebsvorrichtungen zu vermindern (VwGH 24.2.2005, 2001/15/0048). Bilden die Betriebsvorrichtungen selbst allerdings das Gebäude, d.h. stellen die Außenverkleidungen der

Betriebsvorrichtungen gleichzeitig die Wände und das Dach von Gebäuden dar, sind sie nicht in die Gebäudebewertung im Rahmen der Einheitsbewertung miteinzubeziehen (vgl. UFS 8.11.2007, RV/0543-G/05).

Die Silozellen dienen unmittelbar dem im Gebäude ausgeübten Betriebszweck (Handel mit landwirtschaftlichen Produkten, im besonderen Getreide). Während der Einlagerung von Getreide in den Silozellen ist ein Aufenthalt von Menschen in den Silozellen nicht möglich und auch im Falle der einmal jährlich erfolgenden Entleerung der Silozellen können sich Menschen darin nur kurzfristig - nämlich maximal für zwei Stunden zum Zwecke der Reinigung unter Verwendung von speziellen Siloeinfahrgeräten – aufhalten. Deshalb handelt es sich bei den Silozellen selber um Betriebsvorrichtungen.

Für die bewertungsrechtliche Beurteilung ist allerdings nicht entscheidend, ob die Silozellen selber Betriebsvorrichtungen darstellen, sondern ob sich die Betriebsvorrichtungen in einem Gebäude befinden. Bleibt auch bei Wegdenken der Betriebsvorrichtung ein von mindestens drei Seiten umschlossener umbauter Raum oder eine offene Halle über, so ist der Gebäudewert nach § 53 Abs. 3 BewG bzw. nach § 53 Abs. 4 BewG vom Durchschnittspreis je Kubikmeter des umbauten Raumes bzw. je Quadratmetern der überdachten Fläche zu berechnen.

Beim gegenständlichen Getreidesilo bilden die Abgrenzungen der Betriebsvorrichtungen (= die Umschließungen der Silozellen) nicht zugleich auch Wände und die Decke des gesamten Bauwerkes (anders als im Fall UFS 8.11.2007, RV/0543-G/05, bei dem sämtliche Außenwände der Anlage durch Abgrenzungen der Kühlzellen gebildet wurden). Oberhalb der Silozellen befinden sich noch die beiden Obergeschosse sowie die sog. "Laterne". Außerdem stellen nur ein Teil der seitlichen Umschließungen der Silozellen zugleich auch die äußeren Umschließungen der Baulichkeit dar. Auf der zum Maschinenhaus zugewandten Seite befinden sich zwischen den Silozellen und der Außenumschließung noch der Stiegenaufgang und der Aufzug. Dieses Stiegenhaus und der Aufzug dienen nicht nur dem Zugang zu den beiden Obergeschoßen, der "Laterne" und der Terrasse des Siloteiles, sondern stellt dies auch die einzige Zugangsmöglichkeit zu den oberen Stockwerken des Maschinenhauses dar.

Die beiden Obergeschoße des "Siloteiles" können ebenso wie das Stiegenhaus und das Maschinenhaus auch während der Einlagerung von Getreide in den Silozellen von Menschen betreten werden. Ob sich in diesen Gebäudeteilen auch Maschinen befinden, die unmittelbar dem Betriebszweck dienen, ist nichts entscheidend für die bewertungsrechtliche Beurteilung des gesamten Bauwerkes. Unterhalb der Silozellen befinden sich noch das Erdgeschoß (sog. Rampengeschoß) und der Keller und ist auch in diesen beiden Ebenen während des Betriebes der Aufenthalt von Menschen möglich. Im Erdgeschoß des "Siloteiles" befindet sich außerdem

ein Verbindungsgang, der den Durchgang von bzw. zum Maschinenhaus und zur Lagerhalle (in dem sich der Schalraum befindet) ermöglicht.

Nicht erforderlich ist, dass ein Bauwerk zum Aufenthalt von Menschen bestimmt ist. Es steht der Gebäudeeigenschaft nicht entgegen, wenn sich Menschen nur in entsprechender Schutzkleidung darin aufhalten können, um sich gegen gesundheitliche Schäden zu schützen (vgl. BFH 30.1.1991, II R 48/88, BFHE 163, 236, BStBl II 1991, 618). Unter einem nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen ist nicht ein Aufenthalt über einen ganzen Arbeitstag hin zu verstehen. Einem Bauwerk kann die Gebäudeeigenschaft beispielsweise nicht wegen des in ihm herrschenden Lärmpegels abgesprochen werden, da dem hohen Lärmpegel durch entsprechenden Gehörschutz entgegengewirkt werden kann (vgl. BFH 15.6.2005, II R 67/04, BStBl. 2005 II S. 688).

Da es auf die "Gestattung des nicht nur vorübergehende Aufenthaltes von Menschen" ankommt, ist im vorliegenden Fall nicht entscheidend, wie lange sich während der Betriebszeiten tatsächlich üblicherweise Menschen in den Räumlichkeiten oberhalb und unter den Silozellen sowie im Maschinenhaus aufhalten, sondern kommt es nur darauf an, ob die baulichen Gestaltung dieser Bereiche (zB durch Raumhöhe, Eintrittsmöglichkeit durch Türen, Temperatur, Beleuchtung – in diesen Bereichen erfolgt auch ein Lichteinfall durch Fenster), den Aufenthalt von Menschen während der Betriebszeit "nicht nur vorübergehend" zulässt. Die während des Betriebsablaufes durch Lärm und Staub gegebene Beeinträchtigung des Aufenthaltes kann durch Schutzmaßnahmen wie Staubmasken oder Gehörschutz gemildert werden und schwankt die Beeinträchtigung auch während des Betriebsablaufes (= Zeiten, in denen Getreide in den Silozellen eingelagert ist) je nachdem, ob gerade Getreide von Landwirten angeliefert wird bzw. ist die Beeinträchtigung in den verschiedenen Bereichen auch unterschiedlich hoch (siehe Seite 13 der Stellungnahme der Bw. vom 31.3.2008). Nach dem Vorbringen der Bw. werden im Rampengeschoß beispielsweise auch Muster zur weiteren Untersuchung entnommen und halten sich zu diesem Anlass Menschen auch in der Praxis für einen längeren Zeitraum als 5 Minuten im "Siloteil" auf. Da nicht erforderlich ist, dass die Räumlichkeiten den Aufenthalt für einen ganzen Arbeitstag gestatten, erfüllen mit Ausnahme der eigentlichen Silozellen alle restlichen Teile der Baulichkeit (sowohl in der Lagerhalle, im Siloteil als auch im Maschinenhaus) das Kriterium der "Gestattung des nicht nur vorübergehenden Aufenthaltes von Menschen".

Unbestritten ist, dass die gesamte Baulichkeit (Lagerhalle, Siloteil und Maschinenhaus) mit dem Grund und Boden fest verbunden ist und auf Grund der Bauweise von entsprechender Beständigkeit ist.

Bedarf ein Bauwerk der äußeren Umschließung, weil die in ihm stattfindenden betrieblichen Abläufe und/oder (Anm: Unterstreichung durch den UFS) die darin eingebundenen Menschen vor Wind und Wetter geschützt werden müssen, sind die Konstruktionselemente, mit deren Hilfe die Standfestigkeit der Umschließung erreicht wird, auch dann dem Grundvermögen zuzuordnen, wenn sie gleichzeitig eine betriebliche Funktion erfüllen, zu diesen Zweck verstärkt sind und ohne die Stützfunktion für das Bauwerk als Betriebsvorrichtung anzusehen wären (vgl. zuletzt BFH 24.5.2007, II R 68/05 mit Hinweis auf BFH 28.5.2003, II R 41/01, BFHE 202, 376, BStBl. 2003 II S. 693).

Im vorliegenden Fall gewähren die Außenmauern des Siloteiles sowohl den betrieblichen Abläufen als auch den in die betrieblichen Abläufe eingebundenen Menschen Schutz gegen äußere Einflüsse (zB werden die für die Einlagerung von Getreide benötigten Maschinen aber auch die mit Wartungsarbeiten beschäftigten Mitarbeiter vor Wind und Wetter geschützt). Die Konstruktionselementen der Silozellen kommt nach den Ausführungen des Herrn Ing. H. bei der mündlichen Verhandlung eine statische Funktion für die gesamte Baulichkeit zu, weshalb jene Silozellenumschließungen, die gleichzeitig auch die äußere Umschließung des Siloteiles darstellen, entsprechend der eben zitierten Judikatur des dt. BFH trotz der auch gegebenen betrieblichen Funktion als Teil des Gebäudes anzusehen sind.

Da sich beim gegenständlichen Silo auch oberhalb der Silozellen noch Räumlichkeiten befinden, die den Aufenthalt von Menschen gestatten, und die Außenumschließung des Bauwerkes nicht ausschließlich durch Umschließungen der Silozellen gebildet wird, kann - anders als dem von der Bw. zitierten Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichtes vom 15.11.1983, II 115/78 (V), veröffentlicht in EFG 1984 Nr. 7, S 331 ff - das Gesamtbauwerk nicht bewertungsrechtlich in ein "Gebäude" und einen darauf aufsitzenden Teil Betriebsvorrichtung aufgeteilt werden.

Das von der Bw. ins Zentrum ihrer Argumentation gestellte Kriterium der "Standfestigkeit" wird vom dt. Bundesfinanzhof nicht nur für die Abgrenzung Betriebsvorrichtung - Gebäude, sondern auch zur Lösung der Frage, ob ein Anbau gegenüber einem bestehenden Gebäude ein selbständiges Wirtschaftsgut darstellt, verwendet. Ob ein Anbau ein gegenüber dem bestehenden Gebäude selbständiges Wirtschaftsgut darstellt, ist --vom Nutzungs- und Funktionszusammenhang abgesehen -- nach bautechnischen Kriterien zu beurteilen. Entscheidend hierfür sind die statische Standfestigkeit der Gebäudeteile und die dazu getroffenen Baumaßnahmen wie z.B. eigene tragende Mauern und eigene Fundamente. Ein Anbau, der keine eigene Standfestigkeit besitzt, ist kein selbständiges Wirtschaftsgut. Auf die Höhe der Bauaufwendungen, die erforderlich sind, um im Fall der Trennung den Gebäudeteil (Anbau) standfest zu machen, kommt es nicht an (vgl. ua BFH 25.1.2007, III R 49/06).

Auch nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist die Frage, ob ein einheitliches Gebäude oder mehrere Gebäude vorliegen, nicht nach Gesichtspunkten der wirtschaftlichen Zusammengehörigkeit, sondern nach bautechnischen Kriterien zu lösen (vgl. VwGH 19.2.1991, 91/14/0031). Zu den bautechnischen Kriterien gehört die Frage, ob Gebäude unmittelbar aufeinander errichtet bzw unmittelbar aneinander grenzend angebaut bzw ineinander integriert sind, oder mit entsprechendem räumlichen Abstand voneinander. Weitere wesentliche Kriterien sind: Die Errichtung der Bauwerke auf verschiedenen Grundstücken mit identen oder verschiedenen Eigentümern; Ineinandergreifen der einzelnen Räumlichkeiten; Bestehen eigener Eingänge und Stiegenaufgänge (vgl. VwGH 27.1.1994, 93/15/0161).

Das von der Bw. gegen die Gebäudeeigenschaft ins Treffen geführte Kriterium der fehlenden "Standfestigkeit" der äußeren Umschließung des Siloteiles stellt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nur eines von mehreren bautechnischen Kriterien dar, die nicht nur zur Lösung der Frage, ob ein oder mehrere Gebäude vorliegen, sondern auch zur Abgrenzung eines Gebäudes von einer Betriebsvorrichtung heranzuziehen sind.

Im vorliegenden Fall haben alle drei Teile der Baulichkeit (Lagerhalle – Siloteil – Maschinenhaus) ein gemeinsames Fundament, der Maschinenhauskeller reicht in den Lagerhausteil hinein, beim Abbruch nur eines der Bauteile ist der Einsturz oder zumindest eine Schieflage der anderen Teile zu befürchten, der im Siloteil befindliche Aufzug und das Stiegenhaus dienen nicht nur dem Zugang zu den Bereichen oberhalb der Silozellen (inklusive Terrasse), sondern auch dem Zugang zu den oberen Geschossen des Maschinenhaus, es besteht im Erdgeschoß ein Verbindungsgang zwischen allen drei unmittelbar aneinandergrenzenden Teilen der Baulichkeit (Lagerhalle – Siloteil – Maschinenhaus), alle Teile wurden gemeinsam in "Gleitbauweise" und auf Grundlage einer gemeinsamen Baubewilligung errichtet, weshalb die diversen bautechnischen Verschachtelungen dafür sprechen, das gesamte im Jahr 1962 errichtete Bauwerk einheitlich als Gebäude zu betrachten.

Ist aufgrund der baulichen Verbindung im Zusammenhalt mit dem äußeren (optischen) Erscheinungsbild von einem einheitlichen Gebäude (Gesamtgebäude) auszugehen, so hat dies zur Folge, dass auch die anzustellenden Betrachtungen eines möglichen Aufenthaltes von Menschen sich auf alle im einheitlichen Gebäude situierten Räumlichkeiten erstreckt (vgl. UFS 22.09.2005 RV/0106-K/05). Im vorliegenden Fall wurden das Erdgeschoß der Lagerhalle mit einem sog. "Magazineurraum" (Raum für den Lagerverwalter) und dem Schaltraum ausgestattet, Räumlichkeiten die von ihrer Zweckwidmung her einem längeren Aufenthalt von Menschen dienen. Auch die restliche Lagerhalle ist offensichtlich durchaus für einen "nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen" geeignet (hinsichtlich der Lagerhalle sehen auch

die Berufungswerberinnen alle Gebäudekriterien als erfüllt an), weshalb das gesamte Bauwerk (einschließlich der darin befindlichen und Betriebsvorrichtung zu qualifizierenden Silozellen einheitlich als Gebäude beim Einheitswert des Grundvermögens zu erfassen ist.

Gebäudeteile als solche können nicht als "Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören" angesehen werden (vgl VwGH 22.2.1988, 86/15/0123). Vom Finanzamt wurde daher bei der Berechnung des Gebäudewertes entsprechend der Bestimmung des § 53 Abs. 3 BewG zu Recht auch die auf den Siloteil entfallende Kubatur einbezogen.

Die für den Siloteil vom Finanzamt bei der Ermittlung des Gebäudewertes zum 1.1.2004 errechnete Kubaturen von 10035 m³ (für Keller bis 2. Obergeschoß) und 180 m³ (für Siloaufbau = "Laterne") stehen im Einklang mit den vom Unabhängigen Finanzsenat eingesehen Plänen und wurde dagegen ebenso wie gegen den Ansatz eines Durchschnittspreises je Kubikmeter von S 350,00 (dies entspricht der Bauklasse 5.23 der Anlage zu § 53 a BewG: Lagerhäuser und Kühlhäuser – Massivgebäude, Stahl- oder Stahlbetonskelettgebäude - Tragfähigkeit der Decken von über 1000 kg/m²) von den Berufungswerberinnen keine Einwände erhoben.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist daher der vom Finanzamt bei Erlassung des angefochtenen Bescheides errechnete Gebäudewert zum 1.1.2004 von S 6.491.893,00 lediglich um die "Doppelerfassung" von Gebäudeteilen im Wert von S 448.160,00, nicht aber wegen einer Beurteilung der Siloteiles und des Maschinenhauses als Betriebsvorrichtung auf insgesamt S 6.043.733,00 zu vermindern.

Dadurch ergibt sich folgende Neuberechnung des Einheitswertes zum 1.1.2004:

Gebäudewert 1.1.2004	S 6.043.733,00	das entspricht € 439.215,21
Bodenwert (unverändert):		€ 141.755,30
davon 25 % Kürzung gemäß § 53 (2) BewG (unverändert)		€ 35.438,8259
ergibt		€ 545.531,6841
davon 25 % Kürzung gemäß § 53 Abs. 7 lit. d BewG		€ 136.382,9210
ergibt		€ 409.148,7631
davon 7 % Kürzung gemäß § 53 Abs. 8 BewG		€ 28.640,4134
ergibt		€ 380.508,3497
Einheitswert gerundet		€ 380.500,00
erhöht um 35 % gemäß AbgÄG 1982		€ 133.175,00
ergibt		€ 513.675,00
erhöhter Einheitswert gerundet		€ 513.600,00

Es war daher der Berufung teilweise Folge zu geben und der angefochtene Einheitswertbescheid insofern abzuändern, als der erhöhte Einheitswert zum 1.1.2004 mit € 513.600,00 festgestellt wird. Im Übrigen war jedoch die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Hinweis: Die Anpassung des Grundsteuermessbescheides zum 1. Jänner 2004 an den neuen Einheitswert wird gemäß § 295 Abs. 1 BAO durch das Finanzamt erfolgen.

Wien, am 21. April 2008