



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 22. Juni 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding, vertreten durch FA, vom 12. April 2011 betreffend Körperschaftsteuer 2009 und 15. Oktober 2012 betreffend Körperschaftsteuer 2010 und 2011 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Nach Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO wurde die Körperschaftsteuer 2009 mit **Körperschaftsteuerbescheid 2009 vom 12. April 2011** neu festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt, dass bei Gebäuden in Leichtbauweise eine Nutzungsdauer von 25 Jahren angenommen werde. Ohne entsprechendes Gutachten könne die Abschreibungsdauer von 10 Jahren nicht anerkannt werden.

Laut Anlageverzeichnis würde es sich hierbei um eine sogenannte „Lagerhalle Modular“ handeln, welche am 1. Dezember 2009 angeschafft worden sei. Die Nutzungsdauer sei von der Berufungswerberin mit einer Dauer von 10 Jahren angenommen worden.

Die Anschaffungskosten dieser Halle seien mit Anschaffungskosten von 442.100,65 € angesetzt worden.

AfA Berufungswerberin: 22.105,03 €

AfA lt. Bescheid vom 12. April 2011: 8.842,01 € (Einkünfte aus Gewerbebetrieb: 328.682,17 €).

Mit **Eingabe vom 21. Juni 2011** wurde innerhalb der verlängerten Berufungsfrist **Berufung** gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2009 vom 12. April 2011 beim zuständigen Finanzamt eingereicht.

Darin wurde der Antrag gestellt, die Nutzungsdauer der Modularhalle mit 10 Jahren in Ansatz zu bringen (AfA 2009: 22.105,03 €).

Bei der im Jahr 2009 angeschafften Halle würde es sich um ein innovatives Hallensystem der Fa. Modular handeln. Dieses Hallensystem sei für wechselnde Standorte konzipiert.

Dementsprechend sei für diese Halle auch keine Fundamentierung in der für Gebäude oder auch Hallen in Leichtbauweise üblichen Form erforderlich. Diese Halle sei nur mittels Erdnägeln am Untergrund befestigt. Alle Verbindungen seien ausschließlich geschraubt und daher sei die Halle wieder einfach zu demontieren.

Diese Hallen seien nicht nur theoretisch versetzbare, sondern würden immer wieder versetzt. Laut Auskunft der Herstellerfirma würden Hallen dieses Typs auch von Montagefirmen wie SGS oder SFL als Baustelleneinrichtungen und Wanderbaustellen verwendet. Bei der Firma SFL beispielsweise werde aktuell eine Halle in Rotterdam abgebaut, um diese in Ungarn wieder aufzubauen.

Die Berufungswerberin würde selbst bereits überlegen, diese Halle zu versetzen, um die logischen Abläufe zu optimieren, da zwischenzeitlich andere Hallen gebaut worden seien.

Die Kosten für das Versetzen seien mit rund 10% der Anschaffungskosten beziffert worden.

Damit würde man in einem Bereich liegen, welcher auch beim Umstellen von Maschinen, welche unzweifelhaft als beweglich einzustufen seien, durchaus üblich sei.

Diese Halle würde auch geleast werden können. Da sie beweglich seien, würden sich die Konditionen nach den Kriterien für Mobilien richten. So sei eine Besicherung rein durch das Objekt ausreichend.

Vom Nutzungskonzept würden diese Hallen auch mit Traglufthallen verglichen werden können, für welche in der deutschen AfA-Tabelle eine Nutzungsdauer von 10 Jahren angesetzt würde.

Aus den angeführten Gründen würde es sich bei dieser Modularhalle um ein bewegliches Wirtschaftsgut handeln, für welches eine 10-jährige Nutzungsdauer adäquat erscheine.

Als Anlage sei die Stellungnahme der Herstellerfirma zur Einstufung dieser Halle als Mobilie ersichtlich.

< Beschreibung der Herstellerfirma vom 16. Juni 2011:

"Modular Hallen eignen sich vorzüglich zur raschen, kostengünstigen und formschönen Überdachung von Flächen bis zu einer Breite von max. 80,0 m und sind in allen gewünschten

Längen erhältlich. Die Überspannung dieser Fläche erfolgt hierbei ohne störende Zwischenstützen oder Unterzüge.

Eine Vielzahl von Montagemöglichkeiten und Fundamenten sind möglich. Zu bemerken ist, dass die notwendigen Fundamente durch das geringe Hallengewicht im Vergleich zur herkömmlichen Bauweise geringer ausfallen können.

Für wechselnde Standorte bieten wir eine breite Palette von Erdverankerungsmöglichkeiten unserer Hallen an.

Modular Hallen sind bei Bedarf durch ihre ausschließlich geschraubten Verbindungen einfach wieder demontierbar.

Alle Modular Hallen sind somit für permanente als auch für wechselnde Standorte konstruiert."

Mit **Körperschaftsteuerbescheiden 2010 und 2011 vom 15. Oktober 2012** wurde auch hier die Körperschaftsteuer analog zum Jahr 2009 (Nutzungsdauer Halle 25 Jahre) festgesetzt.

Mit **Eingabe vom 16. November 2012** wurde auch gegen diese Bescheide das Rechtsmittel der **Berufung** eingebracht.

Mit **Vorlageberichten vom 14. Juli 2011** (betreffend Körperschaftsteuer 2009) und **26. November 2012** (betreffend Körperschaftsteuer 2010 und 2011) wurden gegenständliche Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Aufgrund des identen Sachverhaltes beziehen sich die folgenden Darstellungen auf sämtliche anhängigen Berufungen (Körperschaftsteuer 2009, 2010 und 2011).

Mit **Schreiben vom 24. Juli 2012** seitens des nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde die Berufungswerberin ersucht, weitere Details bezüglich dieser Halle nachzureichen.

- konkrete Darstellung des Unterbaus zur Errichtung der Halle
- Fixierung der Halle
- wurde Halle schon einmal versetzt?
- Nutzung und Größe der Halle
- Kosten der Versetzung

In einem **Schreiben des Hallenbauers vom 8. August 2012** wurde ausgeführt, dass die gesamte Verankerung wunschgemäß für wechselnde Standorte ausgelegt worden sei. Die Modular Halle könne somit aufgrund der geschraubten Verbindungen und der Asphaltverankerung relativ rasch versetzt werden.

Die statisch dimensionierten U-Profile seien mittels Asphaltnägeln am Boden fixiert worden. Am U-Profil sei dann der Hallenfuß in Form eines geschraubten Gelenkes montiert worden,

somit sei eine rasche Demontage gewährleistet.

In verschiedenen Skizzen wurden diese Darstellungen optisch ersichtlich gemacht.

Die eingezeichnete Betonwand sei bauseits aus anfahrschutztechnischen Gründen realisiert worden, die Wand sei mittels einer geschraubten Verbindung an der Modular Halle befestigt und ebenfalls demontierbar.

In einem **Aktenvermerkt vom 11. Dezember 2012** wurde das Ergebnis einer **Erhebung** seitens des zuständigen Finanzamtes wie folgt festgehalten:

Gegenständliche Halle sei im Beisein des Geschäftsführers am 8. Oktober 2012 besichtigt worden. Zu den Fotoaufnahmen seien folgende Angaben gemacht worden:

Die Halle sei auf vorhandenem Asphaltboden (ca. 15 cm, mit unterseitiger Schotterung ca. 40 cm) aufgestellt worden.

Grundkonstruktion: aus Stahl, feuerverzinkt.

Die einzelnen Stahl-Fachwerksträger seien mittels Kran in die erforderliche Position gehoben und auf den Bodenplatten aus verzinktem Stahl verankert worden. Diese Bodenprofile wiederum seien mit jeweils 8 Stk. 80 cm langen Nägeln im vorhandenen Boden verankert worden. Die Montage der Stahlkonstruktion hätte ca. 8 Stunden gedauert.

Die einzelnen Bünde seien mittels Stahlrohren verbunden. Die gesamte Konstruktion sei ausnahmslos verschraubt (nicht verschweißt). Der mittlere und die Endbünde seien mit Windverbau aus Stahl gesichert.

Zur Sicherung gegen Starkwind seien (bis auf die Torausnehmungen) an der Außenseite der stehenden Fachwerksträger durchgehend 15 cm starke und 2,5 m hohe Beton-Fertigplatten-Elemente (Fa. Romberger) aufgestellt und mit den Fachwerkträgern verschraubt worden.

Diese hätten daher ausschließlich die Funktion mit ihrem Eigengewicht die Halle nach unten zu halten. Abschließend seien die Seiten- und Dachhautbahnen angebracht (Durchführösen) und mittels Zurrkurten gespannt worden. Diese seien demnach jederzeit wieder abnehmbar. Der Geschäftsführer hätte wiederholt in seinen Ausführungen betont, dass es sich bei der gesamten Konstruktion um eine mobile Halle handeln würde, die jederzeit, da ausnahmslos verschraubt, abgebaut und an einen beliebigen Ort mit Asphalt- oder Betonboden versetzt werden könne.

Nordseitig sei ein Grundstück erworben worden und es werde erwogen, diese Halle dort aufzustellen.

Laut Baubeschreibung der Herstellerfirma würde die Gesamtfläche ca. 3.200,00 m² (40 m x 80 m) betragen.

Die Dacheindeckung sei mit PVC-Folie Mehler Polymar 8540 erfolgt.

Die Bauweise wurde anhand von Fotos dokumentiert.

Mit **Schreiben vom 16. Oktober 2012** seitens des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurden der Berufungswerberin (dem Geschäftsführer) folgende Anmerkungen hinsichtlich der vorliegenden Berufung übermittelt:

< VwGH 21.9.2006, 2006/15/0156; RV/0369-K/06 vom 20.7.2007:

Jedes Bauwerk, das

- durch räumliche Umfriedung Menschen und Sachen Schutz bietet,
- mit dem Boden fest verbunden ist,
- von einiger Beständigkeit ist,

sei als Gebäude anzusehen (Bestimmung nach der Verkehrsauffassung).

Nach den Darstellungen It. vorgelegten Plänen würde diese Halle jedenfalls Menschen und Sachen Schutz bieten und sei jedenfalls auch von einiger Beständigkeit.

Im Wesentlichen werde argumentiert, dass keine feste Verbindung mit dem Boden vorliegen würde.

Es seien zwar keine eigenen Fundamente für diese Halle notwendig; eine feste Verbindung würde aber trotzdem vorliegen. Nach den Darstellungen auf den Fotos, seien die Betonteile ebenfalls fix mit dieser Halle in Verbindung gebracht (verschraubt; selbst die Folie sei an diesen Teilen befestigt).

In der Gesamtbetrachtung ("nach der Verkehrsauffassung") sei doch jedenfalls eher ein Gebäude, als ein sonstiges Wirtschaftsgut gegeben; auch dann, wenn diese Halle tatsächlich einmal woanders aufgestellt werden würde. Auch eine mobile Halle könne jedenfalls als Gebäude beurteilt werden.

Würde der Ansicht gefolgt werden, dass kein Gebäude vorliege, so würde sich aber auch hier die Frage der Nutzungsdauer stellen.

Die Kosten der Versetzung dieser Halle seien mit ca. 60.000,00 € beziffert worden.

Mittlerweile würde diese Halle bereits drei Jahre bestehen. Auch wenn erwogen werde, diese Halle woanders aufzustellen (angenommen nach 5 Jahren), wäre es zu überlegen, ob für die Restnutzungsdauer von 5 Jahren (bei einer Nutzungsdauer von 10 Jahren) diese Kosten eine Verlegung rechtfertigen würden.

Nach der Art der Konstruktion und Ausfertigung wäre auch in diesem Fall kaum eine kürzere Nutzungsdauer als 25 Jahre zu rechtfertigen.

Zusammenfassend sei noch Folgendes darzustellen:

Nach Berücksichtigung der nunmehr vorliegenden Ermittlungsergebnisse sei davon auszugehen, dass die streitgegenständliche mobile Halle ein Gebäude darstelle.

Gemäß § 8 Abs. 1 EStG würde bei Gebäuden die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer bis zu 3% betragen.

Das zuständige Finanzamt hätte unter Berücksichtigung der Verwaltungspraxis eine

Nutzungsdauer von 4% (25 Jahre) berücksichtigt. Auch die Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates hätte sich dieser Verwaltungspraxis schon öfters angeschlossen. Das Gesetz würde allerdings auch bestimmen, dass ein Abweichen von den gesetzlichen Prozentsätzen möglich wäre; allerdings wäre hierzu ein entsprechender Nachweis notwendig. Ein solcher Nachweis sei regelmäßig durch ein Gutachten eines Sachverständigen zu führen. Dieses Gutachten müsse klar erkennen lassen, welche *Nutzungsdauer* aus welchen Gründen anzunehmen wäre. Es wäre also nicht auf den Wert des Gebäudes abzustellen, sondern auf die Nutzungsdauer.

Werde ein derartiges Gutachten vorgelegt werden?

In einem **Mail vom 21. November 2012** gab die Berufungswerberin bekannt, dass die Unterlagen der Fa. Modular übergeben worden seien. Der Geschäftsführer hätte zugesagt, ein Sachverständigungsgutachten als Beweis beizubringen; dies könne möglicherweise einige Wochen dauern.

Nach mehrmaliger Fristerstreckung wurden mit **Eingabe vom 3. Juni 2013** folgende Unterlagen und Darstellungen übermittelt:

< **Schreiben der steuerlichen Vertretung** vom 3. Juni 2013:

„1. Bei der verfahrensgegenständlichen Modularhalle handelt es sich um ein Stahlgerüst mit einem Folienüberzug, welches für wechselnde Standorte ausgelegt ist. Die Halle kann aufgrund der geschraubten Verbindungen und Asphaltverankerung auf Wunsch rasch versetzt werden. Die Asphaltverankerung für das Stahlgerüst besteht aus U-Profilen, die mit Asphaltnägeln am Boden fixiert sind. Ein Fundament für das Stahlgerüst existiert nicht. Die im Bauplan eingezeichnete Betonwand wurde aus anfahrschutztechnischen Gründen an der Halle, mittels geschraubter Verbindung, befestigt. Die Betonwand stellt kein statisches Element der Halle dar. Eine Demontage ist jederzeit möglich. Das Konzept und die Bauweise der Modularhalle können mit Traglufthallen verglichen werden. Bei diesen wird laut deutscher AfA Tabelle eine 10-jährige Nutzungsdauer angesetzt.“

2. Aus der Beschaffenheit und dem äußereren Erscheinungsbild der Halle ergibt sich uE keine Einordnung als Gebäude.

Für die Abdeckung des Stahlgerüstes wird ein Folienüberzug verwendet, welcher kein klassisches Baumaterial für Gebäude darstellt (im Gegensatz zu Glas oder Plexiglas). Bei Gebäude in Leichtbauweise handelt es sich üblicherweise um eine Bauausführung im Fachwerk oder Rahmenbau mit einfachen Wänden z. B. aus Holz, Blech, Faserzement o.ä., Dächer nicht massiv (Papp-, Blech- oder Wellfaserzementausführung). Der Folienüberzug bietet lediglich Schutz vor Niederschlag und durchschnittlich starkem Wind. Das Sturmrisiko erhöht sich durch die gegenständliche Konstruktion in einem solchen Ausmaß, dass die

Versicherungsprämie für diese Halle doppelt so hoch angesetzt wurde, als für andere Hallen der Berufungswerberin. Weiters bietet die Modularhalle aufgrund der fehlenden Isolation keinen Schutz gegen Kälte und kann nicht beheizt werden. Im Vergleich zu einem Gebäude kann die Modularhalle nicht beliebig groß errichtet werden. Aufgrund des Folienüberzuges besteht dahingehend eine wesentliche Einschränkung. Je größer die Fläche des Folienüberzuges ist, desto höhere Gefahr besteht für ein Reißen der Folie. Aus diesem Umstand ergibt sich auch, dass eine entsprechend größer dimensionierte Modularhalle eine niedrigere Nutzungsdauer aufweist. Der Folienüberzug kann darüber hinaus zur Gänze entfernt und erneuert werden. Diese Konstruktion spricht eindeutig gegen die Einordnung als Gebäude.

Das äußere Erscheinungsbild der Modularhalle kann aufgrund des Folienüberzuges eher mit einer Zelthalle, einer Traglufthalle oder einem Folientunnel verglichen werden, als mit einem Gebäude. Für die Einordnung als bewegliches Wirtschaftsgut sprechen auch der mäßige Witterungsschutz und die Verankerung ohne Fundament.

Zelthallen, Traglufthallen und Folientunnel stellen nach der Rechtsprechung keine Gebäude im Sinne des § 8 Abs. 1 EStG dar. Nach der deutschen AfA-Tabelle wird bei Traglufthallen eine Nutzungsdauer von 10 Jahren angenommen. Die Rechtsprechung des VwGH zu Glashäusern (VwGH 21.09.2006, 2006/15/0156) zeigt die Untergrenze dessen auf, was noch als Gebäude angesehen werden kann. Allerdings bestehen maßgebliche Unterschiede zwischen einem Glashaus und einer Modularhalle. Ein Glashaus biete weitaus mehr Schutz vor äußeren Einflüssen. Die Demontage eines Glashauses gestaltet sich wesentlich schwieriger und aufwendiger, zusätzlich besteht die Gefahr von Transportschäden. Die Modularhalle wurde für eine leichte Versetzung an einen anderen Standort konstruiert. Die Stahlkonstruktion kann, aufgrund der ausschließlich geschraubten Verbindungen, leicht demontiert werden.

Es besteht weder bei der Demontage noch beim Transport eine Gefahr für Beschädigungen. Beispielsweise wurde eine Modularhalle bereits von Rotterdam nach Hamburg versetzt, ohne dabei Beschädigungen oder Werteinbußen zu erleiden. Glas stellt in der modernen Bauweise ein übliches Baumaterial dar mit durchaus guten Isolationswerten, im Gegensatz zur Folie. Die Modularhalle wird mit Asphaltnägeln im Boden verankert. Dies entspricht einer Zeltverankerung am Asphalt. Ein klassisches Betonfundament wird dazu nicht benötigt und wurde auch bei der gegenständlichen Modularhalle nicht errichtet. Eine Verbindung zum Boden besteht demnach, allerdings ist diese mit einfachsten Mitteln demontierbar. Eine feste dauerhafte Verbindung besteht daher uE nicht.

3. Aufgrund ihrer Konstruktion gibt es nur die Möglichkeit Modularhallen als Mobilien zu leasen, da diese im Leasingbereich als beweglich angesehen werden. So richten sich die Konditionen auch nach den Kriterien für bewegliche Wirtschaftsgüter.

4. Die Berufungswerberin ist ein Lagerbetrieb und hat vor und nach der Aufstellung der einzigen Modularhalle im Betrieb zahlreiche Fertigbauhallen errichtet (Investitionen in Lagerhallen 6.600.000,00 € im Zeitraum 2005 bis 2012). Die Modularhalle ist eine mobile Halle. Sie benötigt keine Grundfesten und kann auf Asphalt genauso errichtet werden wie auf Muttererde. Durch die Mobilität der Modularhalle kann diese bei einem weiteren Bedarf an höherwertigen Fertigbauhallen relativ leicht versetzt werden bzw. auch abgetragen und verkauft werden. Die Modularhalle kostet in etwa 70% weniger als eine übliche Halle im Fertigbau. Da sie nicht geheizt wird, kann sie für geeignete Lagerware als kostengünstigere Alternative zu normalen Hallen verwendet werden; sie ist aber bei weitem nicht so langlebig wie eine Fertigteilbauhalle.

Aufgrund der dargelegten Tatsachen und dem vorgelegten Gutachten ersuchen wir unserer Ansicht zu folgen, die Nutzungsdauer der Modularhalle mit 10 Jahren festzusetzen und damit der Berufung stattzugeben."

< **Gutachten bzw. Kommentar** über die Ermittlung der gesamten Lebensdauer der Zelthalle (allg. beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für Immobilien) - auszugsweise:

„1.1. Die Bewertungsgrundlagen:

Die Liegenschaftseigentümerin erteilte dem unterfertigten Sachverständigen den Auftrag zur Erstellung eines Gutachtens für die Ermittlung der Gesamtlebensdauer der betriebseigenen Zelthalle.

Ich besichtigte die Halle Anfang 2013.

In der Anlage finden Sie die im notwendigen Ausmaße, gemachten Fotos der Zelthalle.

In den Baubescheid der Gemeinde aus 2009 wurde eingesehen.

Feststellungen hinsichtlich der Halle und Bodens werden nur insofern getroffen, wie sie für die Lebensdauer von Bedeutung sind. Der Lebensdauerermittlung werden die Umstände zugrunde gelegt, die im Rahmen einer üblichen, ordnungsgemäßen und angemessenen Erforschung des Sachverhaltes, vor allem bei der örtlichen Besichtigung, erkennbar waren oder sonst bekannt geworden sind. Der Aufbau- und Erhaltungszustand der Zelthalle wurde ausschließlich durch äußereren Augenschein anlässlich der Befundaufnahme festgestellt und klassifiziert.

Detaillierte Untersuchungen des Zustandes der Konstruktion wurden nicht durchgeführt.

Zerstörende Untersuchungen wurden nicht ausgeführt, weshalb Angaben über nicht sichtbare Bauteile und Baustoffe auf Auskünften, die dem Sachverständigen gegeben wurden, auf vorgelegten Unterlagen und Vermutungen beruhen.

Die Gutachtenserstellung erfolgt in Abstimmung mit der Auftraggeberin rein auf Basis der vorliegenden Unterlagen bzw. der allseits erteilten Auskünfte.

1.2. Der Zweck des Gutachtens:

Ermittlung der Lebensdauer der gegenständlichen Zelthalle für eine finanztechnische Würdigung.

2. Die Lebensdauer:

Für die gegenständliche Zelthalle soll die betriebsgewöhnliche wirtschaftliche und technische Gesamtnutzungsdauer festgestellt werden.

Üblicherweise wird die Restnutzungsdauer von Gebäuden wie folgt definiert:

Begriffsdefinitionen der betriebsgewöhnlichen Restnutzungsdauer:

1. Nach der laufenden Rechtsprechung des VwGH kann die betriebsgewöhnliche Restnutzungsdauer regelmäßig nur geschätzt werden und hängt im Wesentlichen vom Bauzustand zum Zeitpunkt der Bewertung ab (VwGH 92/15/0127 vom 27.1.1994).

2. Die betriebsgewöhnliche Restnutzungsdauer berücksichtigt die Dauer sowohl der technischen als auch die Dauer der wirtschaftlichen Nutzbarkeit wobei die Dauer der wirtschaftlichen Nutzbarkeit immer kürzer ist.

3. Die technische Restlebensdauer wird vom Erhaltungszustand und der daraus resultierenden Dauerhaftigkeit der konstruktiven und haltbaren Bauteile bestimmt. Die technische Restnutzungsdauer ist in der Regel länger als die wirtschaftliche Restnutzungsdauer.

4. Die wirtschaftliche Restnutzungsdauer ist jene Zeitspanne, in der bei vernünftigem Wirtschaften und ordnungsgemäßer Unterhaltung der baulichen Anlagen noch ein angemessener Nutzen entsprechend ihrer Zweckbestimmung zu erwarten ist. Die rechtlich mögliche Nutzung wird generell vorausgesetzt.

5. Es ist also zwischen einer technischen und einer wirtschaftlichen Restnutzungsdauer zu unterscheiden. Die technische Lebensdauer eines Gebäudes wird im Wesentlichen durch die Dauerhaftigkeit des Rohbaus bestimmt.

6. Die Rohbauanteile wie Kellermauerwerk, Massivdecken, Umfassungswände, Decken, Massivtreppen usw. sind praktisch nicht auswechselbar oder erneuerungsfähig, so dass das ganze Gebäude von dessen Güte und Stabilität abhängt.

Die Ausbauanteile sind dagegen meist von kürzerer Lebensdauer und werden im Laufe der gesamten Lebensdauer des Gebäudes ein- oder mehrmals erneuert.

Aus den verschiedenen Lebensdauerzeiten der einzelnen Bauteile entsprechend dem Gebäudetyp und der Erfahrung wird ein mittlerer Wert entwickelt: die (Gesamt-) Lebensdauer des Gebäudes.

Aus dieser Definition (insbesondere Punkt 6) ergibt sich schon zwangsläufig, dass es sich bei

der gegenständlichen Halle um kein Gebäude handelt, da wesentliche Merkmale wie Fundamente (oder gar Keller), Decken, Fenster, Umfassungswände und alle Arten von Ver- und Entsorgungsleitungen (oder auch nur Anschlüsse hierfür) fehlen.

Bei der gegenständlichen Halle handelt es daher zweifellos um eine Zelthalle (der Firma Modular).

Bei derartigen Hallen werden Metallgerüstteile (meist aus Stahl) oft erst an Ort und Stelle miteinander zu einer Stahl- und Fachwerkskonstruktion verbunden und mit Erdnägeln und/oder Schrauben im Untergrund fixiert. Das Skelett wird anschließend mit einer PVC Folie überzogen.

Generell haben diese Hallen folgende Vorteile:

Sie können schnell montiert und demontiert werden, da sie kein Fundament sondern nur einen verdichteten Untergrund benötigen.

Sie können in – fast - jeder Größe (durch einsetzen weiterer Module) errichtet werden. Die Größe findet jedoch auch hier auf Grund der Statik, des einwirkenden Eigengewichtes der PVC Folien und eventuell einwirkender Windstärken ihr natürliches Ende.

Natürlich haben diese Zelthallen auch Nachteile:

Sie bieten nur einen Schutz gegen direkte Sonneneinstrahlung, Wind und Regen, nicht jedoch gegen Kälte. Man kann sie also nur verwenden, wenn man entweder Frost unempfindliche Aktivität darin entwickelt bzw. frostsichere Güter darin lagert. Oder aber man kann die Zelthalle nur in der warmen Jahreszeit benutzen.

Sie haben keinerlei Infrastruktur (weder fixe Wasser-, Strom- noch Gasleitungen). Folgerichtig werden derartige Hallen für eher kurzfristige Nutzungen errichtet, wie z.B. Lagerungen bei Baustellen, für Ernteeinsätze in der Landwirtschaft, Sporthallen, KFZ Abstellhallen, Festzelte etc.. Aber auch wenn eine Verlegung der Firma, Optimierung der Lagerflächen, oder auch wenn ein ungewisser Ausbau des Firmengeländes in der Zukunft ein Thema ist. Entsprechend der oft kurzfristigen Verwendung gibt es auch einen regen Handel mit derartigen gebrauchten Zelthallen (siehe z.B.: www.zelte-power.com) und einen Verleih derartiger Hallen. So verwenden z.B. auch alle Messeveranstalter derartige Zelte (aber auch Leichtbauhallen) um bei Überbuchungen der eigenen Hallenkapazitäten darin Aussteller unterzubringen.

Es handelt sich bei dieser Art von Hallen - wie der gegenständlichen - also zweifelsfrei um eine Zelthalle und keine Leichtbauhalle (Leichtbauhallen werden meist als Fachwerk oder Rahmenbau errichtet. Die Wände sind meist Sandwichplatten oder Trapezprofile. Diese Hallen sind meist beheizbar und wesentlich stabiler wie Zelthallen).

Die gegenständliche Zelthalle ist eine ausgesprochen große Zelthalle, die daher der Gefahr eines Windfanges ausgesetzt ist. D.h. bei offenen Toren kann ein heftiger Sturm die Zelthalle zerstören. Aus diesem Grunde wurde zur besseren Fixierung der Folie - und auch als

Anfahrschutz durch Fahrzeuge – eine Umfassung der Halle aus mobilen Fertigbetonelementen errichtet. Diese Betonelemente sind - so wie die Zelthalle - nur mit dem Boden verdübelt und nicht fix fundamentiert, sodass auch diese Elemente jederzeit - ohne sie zu beschädigen - demontiert werden können. Die Betonelemente haben keinerlei statische Bedeutung und dienen nur der Beschwerung und besseren Fixierung der Folie und dienen eben auch als Anfahrschutz.

Generell gilt für diese Hallen:

Je größer sie sind, umso kürzer ist ihre Lebensdauer. Durch das Eigengewicht der Folie und die mögliche hohe Belastung durch Schneedruck sinkt sowohl die Lebensdauer der Folie als auch der Skelettkonstruktion. Aus diesem Grunde sinkt mit der Größe der Halle auch ihre Lebensdauer. Es ist in den einschlägigen Internetforen und auf den Homepages der diversen Anbieter keine Halle zu mieten oder zum Kaufen zu finden, die älter als 8 Jahre ist. Auch ist keine Versicherung zu finden, die - zu vernünftigen Konditionen - eine Zelthalle über eine Lebensdauer von 10 Jahren versichert.

Ich lege daher die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für diese Zelthalle mit maximal 10 Jahren fest."

< **Schreiben eines Ziviltechnikers** (14. Mai 2013):

„bezüglich Ihrer Anfrage ob die gegenständliche Halle versetzt werden kann, darf ich Ihnen aus statischer Sicht antworten, dass diese Halle falls gewünscht, unter Auflagen versetzt werden kann.

Diese Auflagen sind:

- 1) *Schnee und Windlast am neuen Aufstellungsort müssen jener am derzeitigen Standort entsprechen.*
- 2) *Schrauben und Verbindungsmitte sind auf ihre Wiederverwendbarkeit zu prüfen."*

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Der Entscheidung wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Die Berufungswerberin hat auf ihrem Firmengelände eine Halle auf vorhandenem Asphaltboden aufgestellt (bzw. aufstellen lassen).

Das Gesamtausmaß dieser Halle beträgt ca. 40m x 80m (also rd. 3.200 m²). Das Grundgerüst besteht aus einzelnen Stahl-Fachwerksträgern; die Hülle aus PVC-Folie.

Weiters wurde diese Halle mit 15cm starken und 2,5m hohen Beton-Fertigplatten-Elementen umrahmt und mit den Fachwerksträgern verschraubt.

Die Gesamtkosten dieser Halle wurden mit einem Betrag von 442.100,65 € aktiviert und auf eine Nutzungsdauer von 10 Jahren verteilt abgeschrieben; Anschaffungsdatum

1. Dezember 2009.

Grundsätzlich ist es möglich diese Halle auch an einem anderen Ort wieder aufzubauen; dies ist aber bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht geschehen.

Die Kosten dieser Versetzung wurden in den Berufungsschriften mit ca. 10% der Anschaffungskosten beziffert bzw. ca. 60.000,00 € (vgl. Schreiben des Referenten vom 16. Oktober 2012).

Das zuständige Finanzamt änderte diese Nutzungsdauer auf einen Zeitraum von 25 Jahren (Gebäude in Leichtbauweise).

Gegenständlich sind also folgende Fragen zu beantworten:

Handelt es sich bei der hier streitgegenständlichen Halle um ein Gebäude?

Wenn ja:

Ist das vorgelegte Gutachten geeignet, von den gesetzlich bestimmten Nutzungsdauern abzuweichen ([§ 8 EStG 1988](#))?

Wenn nein:

Entspricht die von der Berufungswerberin angenommene Nutzungsdauer tatsächlich der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer derartiger Wirtschaftsgüter?

B) Rechtliche Würdigung:

Gem. [§ 7 Abs. 1 EStG 1988](#) sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer anzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Gem. [§ 8 Abs. 1 EStG 1988](#) beträgt die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude - bis zu 3%, soweit diese unmittelbar der Betriebsausübung eines Land- und Forstwirtes oder Gewerbetreibenden dienen und bis zu 2,5% oder 2%, soweit diese den in der Folge genannten Zwecken dienen; dient ein Gebäude zu mindestens 80% unmittelbar der Betriebsausübung, dann beträgt die Absetzung für Abnutzung für das ganze Gebäude bis zu 3% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Ist gegenständlich von einem Gebäude auszugehen?

Gemäß diesen gesetzlichen Bestimmungen ist es also für die hier streitgegenständliche Investition wesentlich, ob es sich hierbei um ein Gebäude oder um ein sonstiges

Wirtschaftsgut handelt.

Bei Gebäuden sind die gesetzlich bestimmten Nutzungsdauern maßgeblich, bei sonstigen Wirtschaftsgütern ist auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzustellen.

Unstrittig ist, dass es sich bei streitgegenständlichen Investition um ein Hallensystem handelt.

Zur Definition von Gebäuden ist folgendes anzuführen (aus Doralt Einkommensteuergesetz, § 8 Tz. 3):

"Ein Gebäude ist jedes 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, [1391/54](#)).*

Das Bauwerk ist mit dem Boden fest verbunden, wenn es in diesem derart verankert ist, dass die Verbindung nicht durch bloßen Abtransport beseitigt werden kann. Lässt sich die Verbindung des Bauwerkes zum Boden (ohne Zerstörung) lösen, darf der Abtransport nicht mit unverhältnismäßigen Kosten verbunden sein (vgl. VwGH 21.9.2006, [2006/15/0156](#)).

Gegenstände, die von ihrer Zweckbestimmung zum Einsatz an verschiedenen Orten bestimmt sind (z.B. Container, Ausstellungspavillons) fallen auch dann nicht unter den Begriff "Gebäude", wenn sie auf einem festen Fundament aufgestellt sind."

Die Entscheidung, ob ein Wirtschaftsgut als beweglich oder unbeweglich anzusehen ist, richtet sich in wirtschaftliche Betrachtungsweise nach der Verkehrsauffassung. Diese richtet sich nach der für das Steuerrecht geltenden typischen Betrachtungsweise (vgl. Grabner, ÖStZ 1983, 143 mit Hinweis auf VwGH 24.6.1960, [2464/59](#)).

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 5.10.1962, 589/62 im Fall eines Gewächshauses, welches an Ort und Stelle verschraubt, also montiert wurde, wie folgt erkannt:

Die Verkehrsauffassung erblicke 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 u.a. vielmehr mit dem Vorliegen der typischen Gebäudeform.

Auch der hier streitgegenständlichen Halle kann grundsätzlich eine typische Gebäudeform (Halle) nicht abgesprochen werden.

Auch die hier vorgenommene Fixierung der Halle lässt darauf schließen, dass zumindest nicht kurzfristig daran gedacht wurde, diese Halle wieder zu versetzen – auch wenn eine Versetzung grundsätzlich tatsächlich möglich wäre.

Auch die Kosten, welche eine derartige Ortsverlagerung verursachen würde, lassen nicht

darauf schließen, dass hier von einem grundsätzlich beweglichen Wirtschaftsgut auszugehen ist. Würde man der Darstellung der Berufungswerberin folgen, so würden diese Kosten bereits nach der Hälfte der Nutzungsdauer (also nach 5 Jahren) rund $\frac{1}{4}$ des Buchwertes dieser Halle betragen. Bei dieser Kostenlage würde sich jedenfalls die Frage der wirtschaftlichen Sinnhaftigkeit einer derartigen Versetzung der Halle stellen.

Auch wenn diese Erkenntnisse in Bezug auf sog. Glashäuser ergangen sind, so liefern sie doch Anhaltspunkte für die gegenständliche Beurteilung.

Auch in jüngerer Rechtsprechung (vgl. VwGH 21.9.2006, [2006/15/0156](#)) wurde dieser Argumentation gefolgt (auch hier hinsichtlich Gewächshaus).

Im Folgenden werden die einzelnen „Gebäudekriterien“ näher betrachtet:

< Bauwerk, das durch räumliche Umfriedung Menschen und Sachen Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt:

Dieses Kriterium ist gegenständliche jedenfalls erfüllt. Es war ja gerade Sinn und Zweck dieser Investition, eine Möglichkeit zur Lagerung zu schaffen. Auch wenn diese Halle mit einer PVC-Folie umhüllt ist, so bietet sie jedenfalls Schutz gegen äußere Einflüsse.

< Bauwerk, das den Eintritt von Menschen gestattet:

Die Ausmaße (40m x 80m; Höhe in der Mitte ca. 11,5m) und Ausgestaltung der Halle lassen jedenfalls den Eintritt von Menschen ungehindert zu; es ist auch notwendig, dass Menschen diese Halle tatsächlich für betriebliche Zwecke betreten können.

< Bauwerk, das mit dem Boden fest verbunden ist:

Gerade dieses Kriterium ist einer genauen Würdigung zu unterziehen. Die Berufungswerberin beruft sich hier im Wesentlichen darauf, dass diese Halle grundsätzlich mobil ist; also an einem anderen Ort wieder aufgestellt werden kann.

Die Halle wurde lediglich auf einer bereits vorhandenen Asphaltfläche aufgestellt und mittels langen Nägeln (80cm; 8 Stück pro Profil) im vorhandenen Boden verankert.

Richtig ist, dass es grundsätzlich nicht notwendig ist, eigene Fundamente für diese Halle zu errichten.

Wesentlich ist aber die Ausführung der hier zu beurteilenden Halle. Es wurden zusätzliche Maßnahmen geschaffen, um diese Halle den Erfordernissen der Berufungswerberin anzupassen.

Die Halle wurde mit Ausnahme der Tore mit Beton-Elementen umrahmt. In der Eingabe vom 8. August 2012 wurde dargestellt, dass es sich hierbei lediglich um einen Anfahrschutz handeln würde.

Die tatsächliche Ausgestaltung lässt aber nicht zwingend auf lediglich einem Anfahrschutz schließen, sondern auf einen integrierten Teil der Halle.

Aus den übermittelten Konstruktionsdetails (siehe Beilage 1) stellt sich der Sachverhalt wie folgt dar:

- Die Folie wurde werkseitig auf die Betonplatten befestigt.
- Die Betonplatte weist eine Wandhöhe von 2,5m auf. Aus anfahrschutztechnischen Gründen wäre eine derartige Höhe nicht unbedingt notwendig.
- Die Stahlkonstruktion ist mit diesen Beton-Elementen fest verschraubt. Als Anfahrschutz würde es wohl genügen, diese Elemente auch ohne Verbindung zu den Trägern der Halle aufzustellen. Eine unmittelbare Verbindung mit der Hallenkonstruktion wäre nicht notwendig. Diese Betonteile stellen also doch einen integrierten Bestandteil der hier zu beurteilenden Halle dar. Aus den Konstruktionsdetails (Beilage 1) ist auch ersichtlich, dass diese Betonelemente auch mit dem Boden (fest) verbunden sind – eine Ortsverlagerung wäre aber grundsätzlich möglich.
- Eine weitere bauliche Maßnahme lässt auf das Vorliegen nicht bloß eines mobilen Wirtschaftsgutes schließen:

Rund um die Halle wurden Muldensteine zum Auffangen des Wassers verlegt. Es wurden also sehr wohl auch Baumaßnahmen getätigt, welche nicht bloß von vorrübergehender Natur sind.

In der Entscheidung des UFS vom 20.7.2007, RV/0369-K/06 wurde auch ausgeführt, dass erhebliche Montagekosten sowie die Gesamtkonstruktion sehr wohl die Annahme einer „festen Verbindung mit dem Boden“ erlauben, auch wenn das Gebäude nicht unmittelbar mit dem Boden verbunden ist.

Für ein Gebäude sei es auch nicht erforderlich, dass die feste Verbindung mit Grund und Boden durch ein im Boden ruhendes Mauerwerk hergestellt werde. Es spielt auch keine Rolle, ob es sich um ein durchgehendes Fundament oder um Einzelfundamente handle. Auch ein Bauwerk das auf Holzpfählen oder eingegrabenen Betonhöckern oder Betonklötzen ruhe, besitzt die erforderliche Verbindung mit dem Grund und Boden (vgl. Kommentar zum Bewertungsgesetz von Gürsching/Stenger, Rz 62 und 63 zu § 68).

Gegenständlich umrahmen Betonklötzte die Halle und dienen auch als Befestigungselemente der Halle (Halle ist auch mit diesen Betonelementen fest verschraubt und diese dienen auch dazu diese Halle zusätzlich zu fixieren). Ein ausschließlicher Anfahrschutz kann aufgrund der tatsächlichen Ausgestaltung nicht angenommen werden.

< *Bauwerk, das von einiger Beständigkeit ist (VwGH 21.12.1956, [1391/54](#)):*

Die gesamte Stahlkonstruktion ist jedenfalls auf eine lange Lebensdauer ausgerichtet. Die Stahl-Fachwerkskonstruktion soll ja auch eine allenfalls durchgeführte Ortsverlagerung

überstehen. Die Umhüllung besteht aus PVC-Folie, das Gerüst aus verzinktem Stahl. Bei diesen Materialien ist jedenfalls von einiger Beständigkeit auszugehen; genauso verhält es sich mit den als Umrandung eingefügten Betonelementen.

< aus wikipedia:

„Der Vorteil von PVC, nämlich die Haltbarkeit, kommt auch dann zum Tragen, wenn es eigentlich verrotten soll. Sonnenlicht zersetzt es nicht, die mechanischen Eigenschaften werden nicht beeinträchtigt. Wasser (auch salziges Meerwasser) und Luft können PVC wenig bis gar nicht zerstören.“

< Verzinken:

Im Wesentlichen Schutz vor Korrosion – Langlebigkeit.

Wesentlich ist bei der Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes nicht die allgemeine Ausführung von derartigen mobilen Hallen, sondern die hier tatsächlich getätigte Ausführung. Unter Beachtung der oben angeführten Besonderheiten ist nach Ansicht des erkennenden Senates jedenfalls von einem Gebäude und keinem mobilen, sonstigen Wirtschaftsgut auszugehen.

Nutzungsdauer eines Gebäudes:

Nachdem also die Einstufung der streitgegenständlichen Halle als Gebäude getroffen wurde, stellt sich die Frage der Nutzungsdauer.

Wie bereits oben auf den § 8 Abs. 1 EStG 1988 hingewiesen wurde, sind diese Nutzungsdauern gesetzlich geregelt.

Bei Gebäuden soweit diese unmittelbar der Betriebsausübung eines Gewerbebetriebes dienen, beträgt die Absetzung für Abnutzung bis zu 3%.

Abweichend von dieser gesetzlichen Nutzungsdauer hat die Finanzverwaltung in Anlehnung an die Verwaltungspraxis eine Nutzungsdauer von 4% (Gebäude in Leichtbauweise) unterstellt.

Ist die tatsächliche Nutzungsdauer bei Gebäuden kürzer als es den pauschalen Abschreibungssätzen entspricht, kann auch die kürzere tatsächliche Nutzungsdauer zugrunde gelegt werden. Die Beweislast für die Behauptung einer kürzeren Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen (vgl. VwGH 23.5.2007, [2004/13/0052](#)).

Die kürzere Nutzungsdauer muss in der Regel durch ein Gutachten über den (technischen) Bauzustand nachgewiesen werden (vgl. VwGH 9.9.2004, [2002/15/0192](#); 28.1.2005, [2000/15/0074](#)).

Der Referent hat die Berufungswerberin im Schreiben vom 16. Oktober 2012 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass gegenständlich von einem Gebäude auszugehen ist und dass

demnach eine kürzere, als die gesetzliche, Nutzungsdauer durch eine Gutachten nachzuweisen ist. Dieses Gutachten muss klar erkennen lassen, welche Nutzungsdauer aus welchen Gründen anzunehmen ist.

Mit Eingabe vom 3. Juni 2013 wurde ein Gutachten bzw. Kommentar über die Ermittlung der gesamten Lebensdauer der Zelthalle übermittelt (erstellt durch einen allg. beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für Immobilien).

Auszüge aus diesem Gutachten:

....

Detaillierte Untersuchungen des Zustandes der Konstruktion wurden nicht durchgeführt.

....

Die betriebsgewöhnliche Restnutzungsdauer berücksichtigt die Dauer sowohl der technischen als auch die Dauer der wirtschaftlichen Nutzbarkeit, wobei die Dauer der wirtschaftlichen Nutzbarkeit immer kürzer ist.

....

Aus den verschiedenen Lebensdauerzeiten der einzelnen Bauteile entsprechend dem Gebäudetyp und der Erfahrung wird ein mittlerer Wert entwickelt: die (Gesamt-)Lebensdauer des Gebäudes.

....

Folgerichtig werden derartige Hallen für eher kurzfristige Nutzungen errichtet ...

....

Generell gilt für diese Hellen: Je größer sie sind, umso kürzer ist ihre Lebensdauer. Durch das Eigengewicht der Folie und die mögliche hohe Belastung durch Schneedruck sinkt sowohl die Lebensdauer der Folie als auch der Skelettkonstruktion. Aus diesem Grunde sinkt mit der Größe der Halle auch ihre Lebensdauer.

..."

Trotz ausdrücklichem Hinweis im Schreiben vom 16. Oktober 2012, dass ein Gutachten klare Anhaltspunkte hinsichtlich Nutzungsdauer haben muss, wird im hier vorgelegten Gutachten diese Anforderung keinesfalls erfüllt.

Es wird darin lediglich wiederholend ausgeführt, dass hier kein Gebäude vorliegen würde. Wie aus Versicherungsmodalitäten und einem allfälligen Gebrauchtmarkt die Nutzungsdauer der gegenständlichen Halle nachgewiesen werden soll, kann nicht nachvollzogen werden. Nicht die Mobilität ist ausschlaggebend, sondern die durch ein Gutachten nachgewiesene tatsächliche Nutzungsdauer.

Es wird zwar darauf hingewiesen, dass mit der Größe der Halle auch ihre Lebensdauer sinkt. In welchem Ausmaß sie sinkt, wird aber nicht dargestellt.

Da es im vorgelegten Gutachten nicht gelungen ist, eine kürzere Nutzungsdauer nachzuweisen, wird auch hier der bereits von der Finanzverwaltung angesetzten kurzen Nutzungsdauer von 25 Jahren gefolgt.
Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Kopien

Linz, am 18. Juni 2013