

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

21.09.2006

**Geschäftszahl**

2006/15/0156

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Weiss, über die Beschwerde des D in F, vertreten durch Dr. Margit Stüger, Rechtsanwältin in 4890 Frankenmarkt, Hauptstraße 102, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 23. Februar 2006, RV/0186-L/04, betreffend Investitionszuwachsprämie 2002, zu Recht erkannt:

**Spruch****Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Der Beschwerdeführer erzielt Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aus einem Gärtnereibetrieb. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2002 beantragte er Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 in Höhe von EUR 124.995,90. In einem Begleitschreiben findet sich folgende Anmerkung: "Nach unserer Rechtsauffassung handelt es sich bei einem Gewächshaus nicht um Gebäude sondern um eine Betriebsvorrichtung (BMF 31.7.2003, 5426/26/2003). Für das Gewächshaus gelten nicht die AfA-Sätze des § 8 Abs. 1 (siehe deutsche AfA-Tabelle) und es kann auch nicht die vorzeitige Abschreibung nach § 10a (3) geltend gemacht werden."

Das Finanzamt führte eine Nachschau durch, bei welcher der Prüfer zur Auffassung gelangte, dass es sich beim Glashaus, für welches der Beschwerdeführer Investitionszuwachsprämie beantragt hatte, um ein Gebäude handle, weshalb kein Anspruch auf die Prämie bestehe. Auf Grund der Besichtigung des Glashauses verfasste er folgende Beschreibung:

"Das Gewächshaus ist ca. 4.000 m<sup>2</sup> groß und umfasst 2 Kulturabteilungen (Rosen, Gerbera). Das Gewächshaus steht auf Punktfundamenten aus Beton bis in frostfreie Tiefe. Im Haus selbst wurde ein durchgehender Hauptweg betoniert. Sämtliche Kulturflächen befinden sich auf dem Mutterboden, der mit Kunststoffmatten belegt ist. Die Matten sind wasser- und luftdurchlässig. Das Gewächshaus wurde in holländischer Leichtbauweise errichtet und zur Gänze mit Plexiglas (16 mm Isolierglas) eingedeckt. Die Wände bestehen aus 4,50 m hohen und 1 m breiten Glaselementen und können jederzeit herausgenommen werden. Die Glaselemente sind nur verschraubt und nicht verschweißt. Theoretisch kann das gesamte Gewächshaus jederzeit abgebaut und an einem anderen Standort wieder aufgebaut werden."

Mit Bescheid vom 27. Jänner 2004 setzte das Finanzamt die Investitionszuwachsprämie mit EUR 88.991,80 fest und führte zur Begründung aus, bei einem Glashaus handle es sich um ein Gebäude und nicht um eine Betriebsvorrichtung. Die Investitionszuwachsprämie sei sohin zu korrigieren gewesen.

Mit Ausfertigungsdatum 29. Jänner 2004 erließ das Finanzamt einen gemäß § 293 BAO berichtigten Bescheid, mit welchem es die Investitionszuwachsprämie mit dem Betrag von EUR 89.368,60 festsetzte. In der Bescheidebegründung wird auf einen Rechenfehler verwiesen.

Der Beschwerdeführer berief gegen die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie. Zur Begründung führte er aus, in der erklärten Bemessungsgrundlage für die Prämie sei auch ein von der niederländischen Firma B geliefertes Glashaus enthalten, dessen Inbetriebnahme am 30. November 2002 erfolgt sei (Anschaffungskosten von EUR 356.273,24). Die Berufung richte sich gegen die Qualifizierung des Gewächshauses als Gebäude. Tatsächlich stelle es mit den anderen Betriebsvorrichtungen eine einheitliche Produktionsanlage dar, die der

ganzjährigen Aufzucht von Rosen und Gerbera diene. Zunächst werde darauf verwiesen, dass in der aktuellen Fachliteratur (Hinweis auf Thunshirn/Untiedt, SWK 2004, S 113) Glashäuser nicht als Gebäude angesehen würden. Im Widerspruch zu dieser Rechtsauffassung habe der bundesweite Fachbereich in einer Anfragebeantwortung Glashäuser als Gebäude eingestuft und sich dabei auf das Urteil des BFH, BStB1 1988 II 628, bezogen. In jenem Urteil habe der BFH festgestellt, dass für die Abgrenzung des Gebäudebegriffes von der Verkehrsauffassung auszugehen sei; danach könne ein Bauwerk als Gebäude angesehen werden, wenn es nicht nur fest mit dem Boden verbunden sei, von einiger Beständigkeit und ausreichend standhaft sei, sondern auch Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz vor Witterungseinflüssen gewähre und den Aufenthalt von Menschen gestatte. Die österreichische Judikatur treffe eine eigenständige Aussage über das Verhältnis von typisiertem Gebäudebegriff zur Verkehrsauffassung nicht. Der Beschwerdeführer vertrete die Auffassung, dass nach der Verkehrsauffassung und der Zweckbestimmung eines Gewächshauses eine Vorrichtung vorliege, die einer Betriebsanlage zugehöre, somit sei nicht von einem Gebäude auszugehen. Aber auch die Prüfung der Merkmale des typisierten Begriffes des Gebäudes ergebe, dass das konkrete Gewächshaus kein solches darstelle. Das Bauwerk biete zwar Schutz gegen Witterungseinflüsse und gestatte sogar den Aufenthalt von Menschen. Eine Verbindung mit dem Grund und Boden bestehe allerdings nur darin, dass auf Punktfundamenten ein Streifenfundament mittels Steckisen angebracht sei. Die tragenden Teile der sechs Glashausschiffe seien mit Punktfundamenten verschraubt. Die frostfreie Fundamentierung sei nicht durchgängig. Auf die mit dem Streifenfundament ebenfalls lediglich verschraubten Aluprofile seien die 16 mm starken Isolierglaselemente aufgesteckt. Befestigt seien die Glaselemente (inklusive Dachelemente) mittels dem Aluprofil vorstehenden Deckleisten aus Kunststoff, das heiße, es sei hier nicht einmal eine Verschraubung erforderlich. Lediglich durch Entfernen der Deck- (Steck-)Leisten könnten die Glaselemente demontiert werden. Der Kontakt der Plexiglaselemente des Glashauses mit dem Grundstück gehe über ein bloßes Berühren nicht hinaus. Eine feste Verbindung mit dem Grund und Boden sei daher für Wand- und Dachelemente nicht gegeben. Ein Abbau und Versetzen an einen anderen Ort wäre ohne größeren Aufwand und ohne Verletzung der Substanz möglich. Das Bauwerk sei daher nach der Verkehrsauffassung als beweglich anzusehen. Die vor 16 Jahren geäußerte Rechtsansicht des BFH treffe für Gewächshäuser neuester holländischer Leichtbauweise nicht mehr zu.

Von einem Gebäude unterscheide sich das konkrete Glashaus auch dadurch, dass es mit den Betriebsvorrichtungen (Bewässerungssystem, Heizsystem, Abdeckschirmen, Lampenanlagen) eine produktionstechnische Einheit bilde. Die einzelnen Teile der Anlage seien in hohem Grad aufeinander abgestimmt. Erst deren Integration formiere die Gesamtanlage und ermögliche die Aufzucht der Blumen. Ohne Ummantelung wäre die Einrichtung nicht komplett und könnte der Betriebszweck nicht erfüllt werden.

Zusammenfassend sei daher festzustellen, dass das gegenständliche Glashaus nicht alle Merkmale des Gebäudebegriffes erfülle. Es weise keine feste Verbindung mit dem Boden auf und bilde darüber hinaus einen integrierenden Bestandteil der gesamten Produktionsanlage.

Abschließend sei angemerkt, dass auch die Nutzungsdauer für das Vorliegen einer Betriebsvorrichtung spreche. Nach den deutschen amtlichen Abschreibungstabellen deren Anwendung nach Rz 3115 EStR 2000 in Österreich erlaubt sei, betrage die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Glashauses lediglich 15 Jahre.

Mit Eingabe vom 9. Juni 2005 wies der Beschwerdeführer darauf hin, dass das Glashaus im Winter 2004/2005 durch Schneedruck so stark beschädigt worden sei, dass durch die Versicherung ein erheblicher Schaden an der Anlage festgestellt worden sei. Ein Grund dafür sei gewesen, dass die Bauelemente des Glashauses nur mit Punktfundamenten und daher nicht fest und durchgehend mit dem Grund und Boden verbunden gewesen seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Gemäß § 108e EStG zählten Gebäude nicht zu den prämiengünstigten Wirtschaftsgütern. Als Gebäude sei nach der Rechtsprechung (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 21. Dezember 1956, 1391/54) ein Bauwerk anzusehen, das

- durch räumliche Umfriedung Menschen und Sachen Schutz gegen äußere Einflüsse gewähre,
- den Eintritt von Menschen gestatte,
- mit dem Boden fest verbunden und
- von einiger Beständigkeit sei.

Die Entscheidung, ob ein Wirtschaftsgut als beweglich oder unbeweglich anzusehen sei, werde nicht nach bewertungsrechtlichen oder zivilrechtlichen Grundsätzen getroffen, sondern in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach der Verkehrsauffassung, die sich in der für das Steuerrecht geltenden typischen Betrachtungsweise manifestiere (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 24. Juni 1960, 2464/59).

Das Finanzamt habe das Heiz- und Bewässerungssystem, die Lampenanlage sowie die Schirme als bewegliche Wirtschaftsgüter qualifiziert und hierfür Investitionszuwachsprämie anerkannt. In Bezug auf das Glashaus sei die Beurteilung als Gebäude strittig. Der Beschwerdeführer räume ein, dass das Glashaus Schutz gegen Witterungseinflüsse biete und den Aufenthalt von Menschen gestatte. Er bestreite jedoch, dass eine feste Verbindung mit dem Boden vorliege.

Nach dem Nachschaubericht des Finanzamtes weise das Glashaus eine Fläche von ca 4.000 m<sup>2</sup> auf und ruhe auf Punktfundamenten aus Beton (bis in frostfreie Tiefe). Es sei in holländischer Leichtbauweise errichtet und zur Gänze mit Plexiglas (Stärke von 16 mm) eingedeckt. Die Wände bestünden aus 4,5 m hohen und 1 m breiten Glaselementen und könnten jederzeit herausgenommen werden. Die Glaselemente seien nur verschraubt nicht verschweißt. Theoretisch könnte das gesamte Gewächshaus jederzeit abgebaut und an einem anderen Standort wieder aufgebaut werden.

Der Beschwerdeführer habe darauf hingewiesen, dass auf den Punktfundamenten ein Streifenfundament mittels Steckeisen angebracht sei und die tragenden sechs Glashausschiffe mit den Punktfundamenten verschraubt seien. Die frostfreie Fundamentierung sei nicht durchgängig hergestellt worden. Auf die mit dem Streifenfundament verschraubten Aluprofile seien die 16 mm starken Isolierglaselemente aufgesteckt.

Der Kommentar zum BewG von Gürsching/Stenger (Rz 62 und 63 zu § 68 dBewG) führe aus, für ein Gebäude sei es nicht erforderlich, dass die feste Verbindung mit Grund und Boden durch ein im Boden ruhendes Mauerwerk hergestellt werde. Es spiele 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, besitze die erforderliche feste Verbindung mit dem Grund und Boden.

Nach Ansicht der belangten Behörde sei durch die für das Glashaus hergestellte Art der Fundamentierung zweifelsfrei eine feste Verbindung mit dem Boden geschaffen worden. Es komme nicht darauf an, wie die Glaselemente in den (mit der Fundamentierung fest verbundenen) Alu-Profilen befestigt worden seien. Das Glashaus verfüge über Punktfundamente bzw. mit den Punktfundamenten verbundene Streifenfundamente. Diese Art der Fundamentierung möge zwar wegen der verwendeten leichteren Bauteile (Plexiglas statt Glas) schwächer dimensioniert sein; es sei jedoch davon auszugehen, dass diese Ausführung trotzdem dem Stand der Technik entspreche und den Erfordernissen der Statik Rechnung trage.

Zur Beständigkeit eines Bauwerkes führten Gürsching/Stenger, aaO, Rz 71, aus, dass diese auch bei leichter Bauweise zu bejahen sein könne. Zum Beispiel werde bei Zelthallen, deren Außenhaut aus hochreißfestem, beidseitig PVC-beschichtetem Polyestergewebe bestehe, das Merkmal der Beständigkeit bejaht (ähnlich Rössler/Troll - Kommentar zum BewG, Rz 88 zu § 68 d BewG).

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

Da jedoch das Bewertungsgesetz nicht zwischen beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern unterscheide, sei weiter zu untersuchen, ob auch nach der Verkehrsauffassung Gebäudecharakter vorliege. So habe der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 5. Oktober 1962, 589/62, für ein Gewächshaus, dessen Einzelteile an Ort und Stelle verschraubt worden und dann mit Glasplatten versehen worden sei, Folgendes festgestellt: Die Verkehrsauffassung erblicke bei einem Glashaus, welches der Aufzucht von Pflanzen diene, keine bewegliche Sache, sondern ein Bauwerk. Der Verwaltungsgerichtshof habe bei seiner Argumentation nicht auf die technische Unbeweglichkeit des Glashauses abgestellt, sondern auf das Vorliegen der typischen Gebäudeform.

Auch Grabner komme in seinem Beitrag in ÖStZ 1983, 144, zum Ergebnis, dass bei einem Glashaus das äußere Erscheinungsbild und die Bezeichnung "-haus" dafür spreche, dass die Verkehrsauffassung von einem Gebäude ausgehe. Der vom Beschwerdeführer angeführte Literaturbeitrag von Thunshirn/Untiedt ordne Glashäuser zwar nicht den Gebäuden zu, bleibe dafür aber jede Begründung schuldig.

Auf Grund des Ausmaßes des gegenständlichen Glashauses von mehreren Tausend Quadratmetern und der notwendig gewordenen Fundamentierung (Errichtung von Punktfundamenten sowie mittels Haken bei den Punktfundamenten eingehängten Streifenfundamenten) seien hohe Montagekosten angefallen, die im Falle des Neubaus an einem anderen Ort neben den Transportkosten sowie den Kosten der Ersatzbeschaffung für die beim Abbau und Transport beschädigten oder in Bruch gegangenen Einzelteile neuerlich anfallen würden.

Die belangte Behörde gehe daher davon aus, dass der vorliegende Sachverhalt mit jenem des zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 5. Oktober 1962 durchaus vergleichbar sei. Das Glashaus sei sohin nicht als bewegliche Sache, sondern als Gebäude einzustufen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

§ 108e Abs 1 und 2 EStG lauten:

"(1) Für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern kann eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) abgesetzt werden.

(2) Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens.

Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen:

- Gebäude.
- Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden.
- Personen- und Kombinationskraftwagen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen.
- Wirtschaftsgüter, die nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden, die der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet."

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob das vom Beschwerdeführer errichtete Glashaus ein Gebäude (iSd § 108e Abs 2 EStG) darstellt.

Aus § 1 Abs 2 BewG ergibt sich, dass die Bestimmungen des zweiten Teiles des BewG für die Investitionszulage nicht anwendbar sind. Die aus § 51 Abs 1 BewG abgeleitete Unterscheidung zwischen Gebäude (Grundvermögen) und "Betriebsvorrichtungen" (siehe zu diesem Begriff Kotschnigg, Zur Abgrenzung von Gebäuden und Betriebsvorrichtungen im BewG, ÖStZ 1990, 22) ist daher im gegenständlichen Fall nicht von Bedeutung.

Die Beurteilung, ob ein Gebäude vorliegt, erfolgt nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung (vgl Hofstätter/Reichel, § 108e EStG 1988, Seite 8). Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl etwa das hg Erkenntnis vom 15. Juni 1956, 345/56) ergibt sich, dass nach der Verkehrsauffassung unter einem Gebäude jedes Bauwerk zu verstehen ist, 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 (vgl nochmals Kotschnigg, aaO).

Im Erkenntnis vom 5. Oktober 1962, 589/62, ist der Verwaltungsgerichtshof zum Ergebnis gelangt, dass ein Glashaus ein unbewegliches Wirtschaftsgut (Gebäude) darstelle (vgl Hofstätter/Reichel, § 108e EStG 1988, Seite 10). In jenem Erkenntnis verwies der Gerichtshof darauf, dass die angegebenen Ausmaße des Glashauses (14 bis 24 Meter Länge) dafür sprächen, dass seine Aufstellung nicht ohne entsprechendes Fundament möglich sei. Es fielen daher erhebliche Montagekosten an, die sich bei einer Aufstellung an einem anderen Ort nicht nur wiederholten, sondern noch um die Kosten der vorher erforderlichen Abbrucharbeiten und um die Kosten des Transportes erhöhten. Außerdem seien bei der Ortsveränderung Schäden unvermeidlich. Ein Glashaus könne daher nicht ohne Werteinbuße und nur mit erheblichen Kosten von seinem Standort entfernt und an einem anderen Standort aufgestellt werden. Deshalb erblicke die Verkehrsauffassung in einem Glashaus keine bewegliche Sache, woran auch die Tatsache nichts ändere, dass es aus vorgefertigten Bestandteilen zusammengesetzt sei.

Das streitgegenständliche Glashaus weist eine Nutzfläche von mehreren Tausend Quadratmetern auf. Es ist auf bis in frostfreie Tiefe reichenden Betonfundamenten errichtet, wenn auch bloß auf so genannten Punktfundamenten. Auf den Punktfundamenten ist ein Streifenfundament mittels Steckeisen angebracht. Auf die mit dem Streifenfundament verschraubten Aluprofile sind die Isolierglaselemente des Glashauses aufgesteckt.

Wenn die belangte Behörde davon ausgegangen ist, dass bei dieser Sachlage nach der Verkehrsauffassung von einem Gebäude auszugehen ist, kann ihr nicht mit Erfolg entgegen getreten werden.

Es mag sein, dass durch den Technologiefortschritt eine Leichtbauweise entwickelt worden ist, nach der die Plexiglaslemente des Glashauses auf das Streifenfundament bzw auf die Aluprofile aufgesteckt werden können. Dieser Umstand ändert allerdings nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes nichts daran, dass ein solches Gewächshaus nach der Verkehrsauffassung als Gebäude eingestuft wird. In gleicher Weise wäre eine in vergleichbarer Leichtbauweise mit Beton(punkt)fundamenten errichtete Industriehalle als Gebäude anzusehen.

Wie sich aus dem Vorstehenden ergibt, erweist sich die Beschwerde sohin als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl II Nr. 333/2003.

Wien, am 21. September 2006