

3. Grundstücksbegriff: Was gilt als „Grundstück“ iSd ImmoEST?

Thunshirn

3.1. Die unterschiedlichen rechtlichen Grundstücksbegriffe

1/53 Der Grundstücksbegriff des StR ist hochgradig different oder, wie *Viskorj*¹¹⁶ festhält, „*doppeldeutig*“. Es ist notwendig, die Begriffe anhand der verschiedenen Normen zu erläutern. Der Begriffsumfang des EStG deckt sich nicht mit jenem des GrEStG sowie des UStG und weicht auch vom zivilrechtlichen Begriff ab.¹¹⁷

3.2. Der Grundstücksbegriff des EStG

3.2.1. Begriffsbildung und Wirtschaftsguteigenschaft

1/54 Der Grundstücksbegriff des EStG („*Grundstück*“) weicht von dem des GrEStG ab. Er ist nicht vollständig aus dem EStG, sondern aus der Rspr¹¹⁸ ableitbar und umfasst folgende Kategorien:

- unbebaute und bebaute Grundstücke (den Grund und Boden)
- Gebäude
- Superädifikate
- Eigentumswohnungen
- Grundstücksanteile¹¹⁹
- „grundstücksgleiche Rechte“
- Baurecht
- Bergbauberechtigungen und Realkonzessionen¹²⁰
- Grundstücksbestandteile

116 In *Boruttau*, GrEStG¹⁷, § 2 Rz 15.

117 *Studera/Thunshirn*, aaO, Kap 2.

118 *Quantschnigg/Mayr*, RdW 2007, 118; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹⁰ Rz 12; *Jakom/Marschner*, EStG¹⁰ § 4 Rz 136; *EStR* Rz 6621 ff; *Studera/Thunshirn*, aaO, Rz 461 ff.

119 *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹⁰ § 30 Rz 13; *Hammerl/Mayr*, RdW 2012, 167; *Studera/Thunshirn*, aaO, Rz 461 ff; *Herzog*, SWK 11/2012, 563; *Perthold/Vaishor* in *Perthold/Plott*, SWK-Spezial Stabilitätsgesetz 2012, 12; aA *Beiser*, SWK-Spezial Die neue Immobilienbesteuerung idF AbgÄG 2012, Pkt 2.4. und 2.6.

120 Das Baurecht gehört nicht zum GuB, sondern ist ein unbewegliches abnutzbares Wirtschaftsgut; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹⁰ § 30 Rz 13; *Zorn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁹ § 4 EStG (Stand 1.2.2017, rdb.at) Rz 35; *Bodis/Hammerl*, ebendort, EStG¹⁸ § 30 EStG (Stand 1.4.2016, rdb.at) Rz 52 f; *Haas/Niedermoser*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2013, 125.

- „fiktive“ Grundstücke
- Anteile an grundstücksbesitzenden Personengesellschaften, soweit die Gesellschaft Grundstücke besitzt.

Betriebsvorrichtungen, Dienstbarkeiten und Mobilien fallen weder unter den Begriff des Grundstücks nach § 2 GrEStG noch unter jenen nach § 30 EStG. Ebenso fällt das Grundstückszugehör (stehendes Holz, stehende Ernte etc) nicht unter den ertragsteuerlichen Grundstücksbesitz.

Nach hA ist von einem grundsätzlich einheitlichen Verständnis des Gebäudebegriffs im Ertragsteuer- und Bewertungsrecht auszugehen. Dies gilt auch dann, wenn die relevanten Bestimmungen des BewG (§§ 51 ff) im konkreten Fall nicht anwendbar sind.¹²¹

Mit der Definition des § 30 EStG wird zum Ausdruck gebracht, dass der Begriff des Grundstücks ein Ober- bzw Sammelbegriff ist.¹²² Das Grundstück als solches – wie *Bodis/Hammerl*¹²³ erläutern – existiert somit ertragsteuerlich nicht, sondern nur die damit bezeichneten Wirtschaftsgüter GuB, Gebäude und grundstücksgleiche Rechte. Dementsprechend können nach den zitierten Autoren „*sich steuerliche Auswirkungen nur hinsichtlich dieser jeweiligen Wirtschaftsgüter eigenständig ergeben und nicht in einer zusammenfassenden Betrachtung einer Gesamtheit diese Wirtschaftsgüter*“.

Zentral für das EStG und die Beurteilung, ob ein Grundstück iSd § 30 EStG vorliegt und was zu seinen Bestandteilen gehört, ist der Begriff „*Wirtschaftsgut*“. Darunter sind alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbstständig bewertbaren Güter jeder Art zu verstehen.¹²⁴ Nach dem VwGH¹²⁵ umfasst der Begriff „*in den tatsächlichen Zuständen auch konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung sich der Unternehmer etwas kosten lässt und die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sind*“. Er deckt sich *nicht* mit dem zivilrechtlichen Begriff der „*Sache*“ und ist weitgehend mit dem unternehmensrechtlichen Begriff „*Vermögensgegenstand*“ ident.¹²⁶

I/54a

Ein *Wirtschaftsgut* braucht nicht rechtlich selbständig zu sein, muss aber selbstständig bewertungsfähig sein, was dann anzunehmen ist, wenn hierfür im Rahmen des Kaufpreises des Unternehmens ein besonderes Entgelt angesetzt wird.¹²⁷ Daher gelten GuB und Gebäude als jeweils gesonderte Wirtschaftsgüter, auch wenn sie zivilrechtlich eine einzige Sache sind. Ob nach dem Privatrecht eine

I/55

121 VwGH 19.2.1991, 91/14/0031; 31.7.2012, 2008/13/0117; *Bodis/Hammerl*, aaO, § 30 EStG Rz 33.

122 *Bodis/Hammerl*, aaO, § 30 Rz 27.

123 *Bodis/Hammerl*, aaO, § 30 Rz 27.

124 *Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁹ § 4 EStG (Stand 1.2.2017, rdb.at) Rz 32 f.

125 Uva 19.5.2005, 2000/15/0093.

126 *Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁹ § 4 EStG (Stand 1.2.2017, rdb.at) Rz 32 f.

127 VwGH 31.10.1999, 94/15/0088; *Zorn*, aaO; Bilanzierungsfähigkeit ist irrelevant.

selbständige Sache vorliegt, hat bloß Indizfunktion. *Einheitlich* ist ein Wirtschaftsgut dann, wenn die Bestandteile in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen.¹²⁸ Nicht die Widmung, sondern die *allgemeine Verkehrsauffassung* ist relevant.¹²⁹ Zusätzlich soll es noch auf die selbständige Übertragbarkeit ankommen.¹³⁰

Ob ein einheitliches oder mehrere Gebäude vorliegen, ist nach bautechnischen Kriterien iSd Verkehrsauffassung zu entscheiden. Die Frage der wirtschaftlichen Zusammengehörigkeit ist idZ irrelevant.¹³¹ Eine nicht einfach zu klärende Frage ist, ob dann, wenn sich mehrere Gebäude auf einem Grundstück befinden, ein einheitliches Gebäude oder mehrere Gebäude vorliegen.¹³² Auch Einzelveräußerbarkeit ist nicht erforderlich.¹³³

1/56 Der Begriff „Gebäude“ bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Als „Gebäude“ ist jedes Bauwerk anzusehen, das „*durch räumliche Einfriedung Menschen und Sachen einen Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Eintritt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist*“.¹³⁴ In der UFS-Judikatur finden sich vereinzelt davon abweichende (weitergehende) Gebäudebegriffe, wonach es nicht erforderlich sein soll, dass ein Bauwerk zum Aufenthalt von Menschen bestimmt ist, sondern es bereits genüge, wenn Menschen sich in ihm aufhalten können (trifft zB für Glashäuser und Garagen zu). Diese Voraussetzung sei dann erfüllt, wenn das Bauwerk normale Eintrittsmöglichkeiten und einen nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen erlaubt. Unzulänglichkeiten bautechnischer Art wie Luftdurchzug, Lärmbelastung, niedrige Temperaturen etc stünden dem ebenso wenig entgegen wie die Möglichkeit, sich nur in Schutzkleidung im Gebäude aufzuhalten.¹³⁵ Es ist mit dem Boden fest verbunden, wenn es derart verankert ist, dass die Verbindung nicht durch bloßen Abtransport beseitigt werden kann. Lässt sich die Verbindung des Bauwerks zum Boden (ohne Zerstörung) lösen, darf der Abtransport nicht mit Kosten verbunden sein.¹³⁶ Dieser Judikatur sind für den Bereich der Immobilien-ertragsteuer weder die EStR noch die Literatur gefolgt.

128 Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG¹⁰ § 8 Rz 9; Jakom/*Marschner*, aaO, § 4 Rz 68.

129 Zorn in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁹ § 4 EStG (Stand 1.2.2017, rdb.at) Rz 32 f.

130 Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG¹⁰ § 30 Rz 13; EStR Rz 6622; krit *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 30 EStG (Stand 1.4.2016, rdb.at) Rz 54.

131 Jakom/*Marschner*, EStG¹⁰ § 4 Rz 137; EStR Rz 564.

132 Jakom/*Marschner*, EStG¹⁰ Rz 137.

133 VwGH 16.11.1993, 90/14/0077 u 19.9.1995, 92/14/0008.

134 VwGH 22.4.2009, 2007/15/0307; Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG¹⁰ § 8 Rz 9 mwN.

135 VwGH 21.9.2006, 2006/15/0156; ihm folgend EStR Rz 3140 ff; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB³, § 8 Tz 7.1 ff; *Studera/Thunshirn*, aaO, Rz 65 ff; UFS 22.9.2005, RV/0106-K/05 (*Autowaschstraße*) u 31.10.2007, RV/2427-W/07 (*Güllekanal*) mit V BFH 14.11.1975 III R 150/74; krit *Wimpissinger*, ÖStZ 2013, 521.

136 EStR Rz 3140 bspw zum Gewächshaus: VwGH 21.9.2006, 2006/15/0156.

Unbeachtlich ist, ob ein Bauwerk auf Dauer oder auf begrenzte Zeit errichtet wird. Bei einem bebauten Grundstück bilden Gebäude und GuB eine Einheit.¹³⁷ Bei Bauwerken, die typische Merkmale eines Gebäudes aufweisen, ist die Zweckbestimmung oder das Wertverhältnis für die Beurteilung unbeachtlich.¹³⁸ Frei stehende Maschinenumhüllungen gelten nicht als Gebäude, da sie aus Sicherheitsgründen nur in Betriebspausen betreten werden können, nicht aber während des sich ständig wiederholenden Betriebsvorganges.¹³⁹

Eigentumswohnungen sind eigene unbewegliche Wirtschaftsgüter. IdR zählen das zugeordnete Kellerabteil und der zugeordnete Stellplatz zu dessen Bestandteilen. Nur ausnahmsweise können mehrere Eigentumswohnungen als ein einheitliches Wirtschaftsgut anzusehen sein, wenn es sich um eine wirtschaftliche Einheit handelt (zB Zusammenfassung mehrerer Eigentumswohnungen zu einem Büro). Bloße Miteigentumsanteile gelten, auch wenn grundbücherlich gesicherte Bestandrechte bestehen, nicht als Eigentumswohnung. Sie sind aber iSd LVO als eigenes Wirtschaftsgut anzusehen (§ 1 Abs 2 Z 3 LVO).¹⁴⁰ **I/57**

Unter dem ertragsteuerlichen Begriff „*Grund und Boden*“ (GuB) ist im Gegensatz zum „Grundstück“ lediglich der nackte GuB zu verstehen.¹⁴¹ Auch mit ihm fest verbundene Sachen zählen generell nicht zum GuB.¹⁴² **I/58**

Auf dem GuB befindliche selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter zählen idR nicht zum GuB.¹⁴³ Sie gelten aber mitunter selbst als Grundstück iSd § 30 EStG bzw als Grundstücksbestandteil (s näher Rz I/69). Daher zählen bspw Glashäuser, Glasbeete, Pumpenanlagen, Baumschulanlagen uÄ nicht zum GuB, gelten aber als Grundstücke iSd § 30 EStG.¹⁴⁴ Nach den EStR (Rz 577 bzw – unklar – Rz 6621) spricht aber nichts dagegen, „für Zwecke der Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von solchen Wirtschaftsgütern, die nach der Verkehrsauffassung derart in einem engen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit einem Grundstück stehen, dass sie die Nutzung dieses Grundstücks ermöglichen oder verbessern wie zB Wege, Zäune, Parkplätze, Brücken, Schwimmteiche, Biotope, Drainagen udgl) diese als GuB zu behandeln“. Die Frage der Abschreibbarkeit nach den §§ 7 und 8 EStG ist idZ von der Frage der Subsumtion unter ein Grundstück iSd § 30 EStG zu unterscheiden.

137 Jakom/Marschner, EStG¹⁰ § 4 Rz 136; VwGH 18.12.2001, 97/14/0034; irreführend EStR Rz 513.

138 EStR Rz 3140 mwN.

139 EStR Rz 3140a; VwGH 22.4.2009, 2007/15/0307; aA UFS 17.9.2008, RV/0038-L/06 (Kesselhaus).

140 Jakom/Marschner, EStG¹⁰ § 4 Rz 144.

141 EStR Rz 577.

142 Quantschnigg/Mayr, aaO, 118.

143 VwGH 29.3.2001, 2006/15/0112; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹⁰ § 30 Rz 12; Jakom/Marschner, EStG¹⁰ § 4 Rz 149.

144 EStR Rz 577, Rz 6621; Jakom/Marschner, EStG¹⁰ § 4 Rz 149; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹⁰ § 30 Rz 12 (Wege, Platzbefestigungen u dgl: „... sie können allerdings nicht losgelöst von GuB übertragen werden, so dass deren Übertragung seitens des BMF unter § 30 subsumiert wird“); BMF 3.9.2012, BMF-010203/0402-VI/6/2012, Pkt 44; Herzog, SWK 2012, 565; Beiser, SWK 2012, 1240.

Das Recht, ein Grundstück als Mülldeponie zu nutzen, stellt idR ein eigenes Wirtschaftsgut dar,¹⁴⁵ ebenso das Recht auf Schotter- und Sandgewinnung oder das Recht, einen Teich zu graben und zu betreiben.¹⁴⁶ Allerdings ist die Rspr kasuistisch: Bei ausgearbeiteten Schottergruben, die zum Zweck der Errichtung einer Bauschuttdeponie als Deponieraum erworben wurden, handelt es sich um kein von GuB gesondert zu betrachtendes Wirtschaftsgut.¹⁴⁷ Veräußert aber der Grundeigentümer mit dem Grundstück verbundene Rechte (zB zur Nutzung als Mülldeponie), so ist insoweit eine gesonderte (immaterielle) Wirtschaftsguteigenschaft denkbar.¹⁴⁸ Das Recht auf Auffüllung (zB einer Mülldeponie) ist wie ein Abbaurecht als selbständiges und damit auch abschreibbares Wirtschaftsgut zu behandeln.¹⁴⁹

1/59 Eine Besonderheit der steuerlichen Dogmatik ist die „Einheitstheorie“: Durch die Errichtung eines Gebäudes auf einem früher angeschafften GuB wurde nach Rechtslage bis 31.3.2012 *kein* neues Wirtschaftsgut angeschafft. Das Gebäude wurde als *Bestandteil* des einheitlichen Wirtschaftsguts „Grundstück“ angesehen.¹⁵⁰ Die steuerlich relevanten Fristen für das Gebäude begannen demnach bereits mit der Anschaffung des Grundstücks und nicht mit der Errichtung des Gebäudes.¹⁵¹ Die Bauführung war daher insofern irrelevant. Die Hauptwohnsitzbefreiungsbestimmung war jedoch anwendbar, weil § 30 Abs 2 Z 1 EStG aF auf die Anschaffung des Eigenheims abgestellt hat und den Grund und Boden ausdrücklich („*samt Grund und Boden*“) auch in die Eigenheim-Hauptwohnsitzbefreiung aufgenommen hat. Zur Frage des Stichtags des Wegfalls bzw der Anwendung der Eineitsstheorie hat das BFG¹⁵² eine eindeutige Entscheidung getroffen. Die Einheitstheorie gilt, sofern der Zeitpunkt der Anschaffung vor dem 1.4.2012 liegt. Das zitierte Erkenntnis wirft allerdings eine Reihe von Unklarheiten auf: Nach *Bodis/Hammerl*¹⁵³ können etwa die Anschaffungskosten von Grund und Boden und inzwischen zerstörten Gebäuden dann bei der Veräußerung des GuB abgezogen werden, wenn zum Zeitpunkt der Anschaffung des be-

145 Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG¹⁰ § 8 Rz 9; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 8 EStG (Stand 1.4.2016, rdb.at) Rz 72; *Zorn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁹ § 4 EStG (Stand 1.2.2017, rdb.at) Rz 49, relevant sind die Erschließung und Möglichkeit der Nutzung.

146 Jakom/*Marschner*, EStG¹⁰ § 4 Rz 173 zu „Bodenschatz“; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 8 EStG (Stand 1.4.2016, rdb.at) Rz 66/1.

147 EStR Rz 577 u Rz 6621 mit H auf VwGH 11.12.1996, 94/13/0179; *Doralt*, RdW 1998, 436; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 8 EStG (Stand 1.4.2016, rdb.at) Rz 72

148 EStR Rz 577; VwGH 18.2.1999, 97/15/0015; Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG¹⁰ § 30 Rz 14; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 8 EStG (Stand 1.4.2016, rdb.at) Rz 72.

149 *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 8 EStG (Stand 1.4.2016, rdb.at) Rz 72 mwN.

150 VwGH 26.11.1991, 91/14/0196; *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 30 EStG (Stand 1.4.2016, rdb.at) Rz 19 f; *Beril/Hirschler*, RWZ 2014, 12; *Fingernagel*, RdW 2012/723, 692.

151 BFG 20.1.2015, RV/1100342/2012; Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG¹⁰ § 30 Rz 22; *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 30 EStG (Stand 1.4.2016, rdb.at) Rz 19 f.

152 BFG 20.1.2015, RV/1100342/2012.

153 *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 30 EStG (Stand 1.4.2016, rdb.at) Rz 77.

bauten Grundstücks noch die Einheitstheorie wirksam war und Grund und Boden und Gebäude daher ein einheitliches Wirtschaftsgut dargestellt haben.

Der spätere Erwerb eines Superädifikats durch den Grundeigentümer wird unstrittig als Anschaffung eines neuen Wirtschaftsguts behandelt.¹⁵⁴

Für die *Abgrenzung*, ob ein Grundstück *bebaut* oder *unbebaut* ist, gilt § 55 BewG.¹⁵⁵ Demnach gelten auch Grundstücke mit Gebäuden als unbebaut, wenn der Wert und die Zweckbestimmung des Gebäudes gegenüber Wert und Zweckbestimmung des GuB von untergeordneter Bedeutung sind, zB Abbruchgebäude und Hütten.¹⁵⁶ I/60

Anteile an grundstücksbesitzenden Personengesellschaften gelten ertragsteuerlich aufgrund des Transparenzprinzips als Grundstücke, insoweit im Vermögen der Gesellschaft Grundstücke vorhanden sind. Die Anschaffung/Veräußerung des Anteils gilt insofern als Grundstücksanschaffung/-veräußerung (s im Detail Kap I/17). I/61

Die Einordnung des Anspruchs auf Veräußerung eines Grundstücks ist str. Nach einer Ansicht wird dieser wie eine unmittelbare Grundstücksanschaffung behandelt.¹⁵⁷ Richtigerweise ist jedoch zu prüfen, ob ein Grundstück oder ein bloßes Optionsrecht erworben bzw veräußert wird.¹⁵⁸ Letzteres gilt idR nicht als Grundstück.¹⁵⁹ Erst die Ausübung der Option führt zur Anschaffung des zugrunde liegenden Grundstücks. Anders als bei einem aufschiebend bedingten Vertrag oder bei einem Vorvertrag wird durch eine Option nämlich lediglich ein einseitiges Gestaltungsrecht auf Abschluss eines Vertrages eingeräumt.¹⁶⁰ I/62

Bestandteile und Zubehör: Hier weicht das EStG vom ABGB und GrEStG ab. I/63
Wesentliches Kriterium ist die selbständige Bewertbarkeit. Als unbeweglich iES gelten nur Teile, denen typischer Gebäude- bzw GuB-Charakter beizumessen ist. Dies ist dann der Fall, wenn sie nur mit einer wesentlichen Beeinträchtigung ihrer Substanz bzw unverhältnismäßig hohen Kosten entfernt und daher nicht woanders verwendet werden können.

Ungeachtet dessen können derartige Wirtschaftsgüter steuerlich ein von GuB getrenntes selbständiges Wirtschaftsgut darstellen, sofern sie selbständig bewertbar sind und bei Nutzung zur Einkunftserzielung einer gesonderten Absetzung für Abnutzung zugänglich sein. Dies ändert aber nichts an deren Subsumtion unter § 30 EStG, denn sie können nicht losgelöst von GuB übertragen werden, sodass

154 Studera/Thunshirn, Handbuch Besteuerung Grundstückstransaktionen (2013) Rz 1362, 1370.

155 Quantschnigg/Schuch, ESt-HB³, § 8 Tz 7.1 ff.

156 EStR Rz 6655.

157 BFG 17.1.2008 RV/0153; Quantschnigg/Schuch, ESt-HB³, § 30, Rz 14.

158 Zust Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸ § 30 EStG (Stand 1.4.2016, rdb.at) Rz 80.

159 EStR Rz 6623.

160 Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸ § 30 EStG (Stand 1.4.2016, rdb.at) Rz 80.

deren Übertragung unter § 30 EStG zu subsumieren ist.¹⁶¹ Die Beurteilung richtet sich nach der *Verkehrsauffassung*. Immobilienähnliche Anlagen wie Gleisanlagen, Hochspannungsleitungen, Tunnel, Kanalanlagen und Wassertransportleitungen¹⁶² gelten als unbeweglich und werden unter § 30 EStG subsumiert. Selbständig bewertbar *und unter § 30 EStG (GuB) zu subsumieren* sind auch – obwohl sie nicht gesondert übertragbar sind – Wege, Straßen, Trassen, Platzbefestigungen, Brücken, Zäune und Parkplätze.¹⁶³ Sie gelten idR als mit dem Grundstück mitverkauft. Nach den EStR werden weiters auch Wegerechte an fremden Grundstücken und ähnliche Grunddienstbarkeiten, Brücken, Schwimmbecken, Schwimmteiche und Biotope, Geländegestaltungen, Drainagen, Wehranlagen, gemauerte Essplätze, Gartenlauben und Gartenhäuschen unter § 30 EStG subsumiert.¹⁶⁴

I/64 Nicht unter § 30 EStG subsumierbar: Ebenso selbständig, jedoch aus steuerlicher Sicht *kein* (Bestandteil des) Grundstück(s) und daher auch nicht unter iSd § 30 EStG subsumierbar sind das Jagdrecht, das stehende Holz,¹⁶⁵ Tiere und Bodenschätze.¹⁶⁶ Zum (strittigen) Fischereirecht siehe Rz I/76 ff. Nach Ansicht des BMF ist das stehende Holz außerhalb eines LuF-Betriebes dem GuB als Bestandteil zuzuordnen.¹⁶⁷

I/65 Unselbständig und daher auch aus Sicht des § 30 EStG Bestandteil des Grundstücks und unter § 30 subsumierbar sind Heizungs-, Solar- und Stromanlage, Fußboden, Malerei, Ver- und Entsorgungseinrichtungen, gemauerter Kachelofen, baulich integrierte Abluft- bzw Klimaanlage und Sanitäreinrichtungen.¹⁶⁸ Einrichtungsgegenstände sind steuerlich idR nicht Bestandteil des Gebäudes, sondern selbständig und beweglich. Das gilt auch für eingebaute Möbel, mobile Trennwände uÄ.¹⁶⁹

I/66 Die Eigenschaft als *Betriebsanlagen und -vorrichtungen* gem § 2 Abs 1 Z 1 GrEStG ist für das EStG und das UStG irrelevant. Betriebsanlagen und Betriebsvorrichtungen sind aber idR selbständig und nicht als Teil des Gebäudes anzusehen. Sie fallen nicht unter die §§ 30 ff EStG.

161 EStR Rz 6621; zust Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG¹⁰ § 30 Rz 12; *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 30 EStG (Stand 1.4.2016, rdb.at) Rz 55.

162 VwGH 11.11.1992, 91/13/0033.

163 Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG¹⁰ § 30 Rz 12; *Herzog*, SWK 2012, 565; *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 30 EStG (Stand 1.4.2016, rdb.at) Rz 55.

164 EStR Rz 6621 u 5039; Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG¹⁰ § 30 Rz 12; BMF-010203/0402-VI/6/2012, Pkt 44; *Beiser*, SWK 2012, 1240.

165 Krit *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 30 EStG (Stand 1.4.2016, rdb.at) Rz 54.

166 EStR Rz 6621; Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG¹⁰ § 30 Rz 13.

167 BMF 28.5.2014, BMF-010203/0151-VI/6/2014, Pkt 4.1; EStR Rz 6621; krit *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 30 EStG (Stand 1.4.2016, rdb.at) Rz 56 ff mwN.

168 Jakom/*Marschner*, EStG¹⁰ § 4 Rz 138.

169 *Studera/Thunshirn*, aaO, Rz 79 f.