

taxlex

FACHZEITSCHRIFT FÜR
STEUERRECHT
FEBRUAR 2018

02

www.taxlex.at

33 – 64

Ertragsteuern

Der Grundstücksbegriff im EStG, GrEStG
und UStG – ein Vergleich

Umsatzsteuer

Umsatzsteuerreform in der Schweiz
zum 1.1.2018

Gebühren & Verkehrsteuern

GrESt-Steuerfälle gruppeninterne
Übertragungen

Der Grundstücksbegriff im EStG, GrEStG und UStG – ein Vergleich

Im Zuge der Einführung der Immobilienertragsteuer per 1. 4. 2012 hat die Finanzverwaltung die Auslegung des Grundstücksbegriffs für ertragsteuerliche Zwecke in Teilbereichen abgeändert. Mit 1. 1. 2017 wurde der Grundstücksbegriff im UStG an die unionsrechtlichen Vorgaben angepasst und der Verweis auf das GrEStG aus dem UStG entfernt. Die Grundstücksbegriffe im EStG, GrEStG und UStG sind folglich nicht deckungsgleich. Nachfolgend wird der Begriffsumfang erläutert und in tabellarischer Form vergleichend dargestellt.

SABINE KANDUTH-KRISTEN

§ 30 Abs 1 EStG;
§ 6 Abs 1 Z 9 lit a, § 6 Abs 1 Z 16 UStG;
§ 2 GrEStG
Umsatzsteuer;
Einkommensteuer;
Grunderwerbsteuer;
Grundstücksbegriff

A. Grundstücksbegriff im EStG

Nach § 30 Abs 1 EStG umfasst der Begriff „Grundstück“ im Anwendungsbereich des EStG „Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte)“. Nähere Ausführungen enthält das EStG nicht. Zur Auslegung des Grundstücksbegriffs durch die Finanzverwaltung im Kontext des § 30 EStG s EStR 2000 Rz 6621 ff; zur Auslegung in der Lit s ua *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG-Kommentar (19. Lfg Februar 2017) § 30 Rz 27 ff (Kommentierungsstand 14. Lfg Juli 2014); *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG (2018) § 30 Rz 11 ff; *Unger* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG (23. Lfg Juli 2016) § 30 Anm 5 ff.

B. Grundstücksbegriff im GrEStG

Gem § 2 Abs 1 GrEStG ist der Begriff des Grundstücks iS des bürgerlichen Rechts zu verstehen. Was als Zugehör des Grundstücks zu gelten hat, bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts. Zum Grundstück zählen jedoch nicht Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, sowie Gewinnungsbewilligungen nach dem Berggesetz 1975 sowie Apothekengerechtigkeiten. Gem § 2 Abs 2 GrEStG stehen den Grundstücken Baurechte und Gebäude auf fremden Boden gleich. Zur Auslegung des Grundstücksbegriffs im GrEStG s ua *Arnold/Arnold* in *Arnold/Bodis*, GrEStG (15. Lfg. Dezember 2017) § 2 Rz 1 ff (Kommentierungsstand 8. Lfg. Juni 2000); *Fellner*, GrEStG (15. Lfg. September 2016) § 2 Rz 1 ff; *Hofmann* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG (2017) § 2 Rz 6 ff.

C. Grundstücksbegriff im UStG ab 1. 1. 2017

§ 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG befreit ab 1. 1. 2017 Lieferungen von „Grundstücken“. Der Zusatz „iSd § 2 GrEStG“ wurde mit dem AbgÄG 2016, BGBl I 2016/117, mit Wirkung ab 1. 1. 2017 gestrichen. Damit erfolgte eine Anpassung des Grundstücksbegriffs an Art 13 b der DurchführungsVO (EU) 1042/

2013, der ebenfalls mit 1. 1. 2017 in Kraft getreten ist. Gem Art 13 b der VO gilt für die Zwecke der Anwendung der RL 2006/112/EG als „Grundstück“¹⁾

a) ein bestimmter über- oder unterirdischer Teil der Erdoberfläche, an dem Eigentum und Besitz begründet werden kann;

b) jedes mit oder in dem Boden über oder unter dem Meeresspiegel befestigte Gebäude oder jedes derartige Bauwerk, das nicht leicht abgebaut oder bewegt werden kann;

c) jede Sache, die einen wesentlichen Bestandteil eines Gebäudes oder eines Bauwerks bildet, ohne die das Gebäude oder das Bauwerk unvollständig ist, wie zB Türen, Fenster, Dächer, Treppenhäuser und Aufzüge;

d) Sachen, Ausstattungsgegenstände oder Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder einem Bauwerk installiert sind, und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder das Bauwerk zu zerstören oder zu verändern.

Zur Auslegung des Grundstücksbegriffs durch die Finanzverwaltung ab 1. 1. 2017 im Kontext des UStG s UStR 2000 Rz 639 v; zur Auslegung in der Lit s ua *Rupple/Achatz*, UStG⁵ (2018) § 3 a Rz 79 und § 6 Rz 197 ff.

Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M., StB, ist Universitätsprofessorin am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen. Für Vorbereitungsarbeiten iZm der Erstellung der tabellarischen Übersicht danke ich Frau *Katharina Stopper*, BSc., Studienassistentin in derselben Abteilung.

1) Siehe dazu auch die von der Europäischen Kommission herausgegebenen Erläuterungen zu den 2017 in Kraft getretenen EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung im Zusammenhang mit Grundstücken (2015), https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/explanatory_notes_new_de.pdf (Stand 28. 2. 2018).

D. Tabellarische Übersicht

	EStG	GrEStG	UStG
Nackter Grund und Boden (GuB)	fällt unter den Grundstücksbegriff.	fällt unter den Grundstücksbegriff.	fällt unter den Grundstücksbegriff.
Stehendes Holz, stehende Ernte, Sonderkulturen, Gras, Blumen und andere Pflanzen, Früchte	zählen als selbständig bewertbar nicht zu GuB. Das zivilrechtlich zum GuB zählende Zugehör samt dem natürlichen Zuwachs wird nicht vom ertragsteuerlichen Begriff des GuB umfasst, sofern eine selbständige Bewertbarkeit gegeben ist.	zählen als natürlicher Zuwachs zum Grundstück, solange nicht vom GuB getrennt.	zählen zum Grundstücksbegriff, solange sie mit dem Erdboden verbunden oder darin verwurzelt sind.
Wild, Fische	zählen als selbständig bewertbar nicht zu GuB.	zählen als Rechtsfrüchte zum natürlichen Zuwachs und damit zum Grundstück.	zählen nicht zum Grundstück. ²⁾
Viehbestände	zählen als selbständig bewertbar nicht zu GuB.	zählen als „fundus instructus“ zum land- und forstwirtschaftlichen Grundstück.	zählen nicht zum Grundstück.
Brücken, Straßen, Gleisanlagen, Platzbefestigungen, Zäune, Umfriedungen	zählen als selbständig bewertbar nicht zu GuB. Nach EStR 2000 Rz 6621 und 577 sind Wirtschaftsgüter, die nach der Verkehrsauffassung derart in einem engen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit einem Grundstück stehen, dass sie die Nutzung dieses Grundstücks ermöglichen oder verbessern (zB Wege, Zäune und Drainagen), für Zwecke der Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Grundstücken vom Grundstücksbegriff umfasst; an ihrer Eigenschaft als selbständige Wirtschaftsgüter ändert dies nichts. Für Zwecke der Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Grundstücken, bestehen auch keine Bedenken, diese Wirtschaftsgüter dem Grund und Boden zuzurechnen.	zum Grundstück zählt auch das Zugehör, mit Ausnahme von Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören. Letztere werden gem § 2 Abs 1 Z 1 GrEStG nicht zum Grundstück gerechnet. Dazu zählen auch Umzäunungen, Wege- und Platzbefestigungen sowie bei Mautstraßen die Straßen, Straßenbelag, Stützmauern, Brücken, Parkplätze etc. ³⁾	unter den Grundstücksbegriff fallen auch Bauwerke, die nicht leicht abgebaut oder bewegt werden können. Ab 1. 1. 2017 erstreckt sich die Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG auch auf mit dem Grundstück fest und auf Dauer verbundene Maschinen und sonstige Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören. Anmerkung: Die Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen ist von der Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 16 UStG ausdrücklich ausgenommen.
Wasserflächen/Wasserrechte	Wasserrechte nach dem WRG sind keine grundstücksgleichen Rechte (EStR 2000 Rz 6622).	hängt ein Wasserbenutzungsrecht gem § 22 WRG öffentlich-rechtlich mit dem Eigentum am Grundstück zusammen, so ist es Zugehör des Grundstücks.	Wasserflächen fallen unter den Grundstücksbegriff. Betreffend Wasserrecht s auch die Ausführungen zum Fischereirecht.
Fischereirecht	Fischereirechte an fremden Gewässern werden nach EStR 2000 Rz 5009, 5122 sowie 662, zu den grundstücksgleichen Rechten gezählt. ⁴⁾ Fischereirechte an eigenen Gewässern sind als Ausfluss aus dem Eigentumsrecht keine grundstücksgleichen Rechte. Unter § 30 EStG fällt nur die Veräußerung durch den Fischereiberechtigten.	§ 2 GrEStG erfasst ausschließlich Grundstücke iS des bürgerlichen Rechts. Auch wenn Fischerei- und Jagdrechte nach bürgerlichem Recht als unbewegliche Sachen behandelt werden, sind sie keine Grundstücke iSd § 2 GrEStG. ⁵⁾	Die Übertragung bestimmter Rechte (zB Realservitute oder Realrechte), die im Rahmen einer Grundstückslieferung erfolgt, wird in der Regel eine unselbständige Nebenleistung zur Lieferung des Grundstücks darstellen. Erfolgt die Einräumung solcher Rechte nicht im Gefolge einer Grundstückslieferung, fällt die Einräumung dieser Rechte nicht in den Anwendungsbereich des § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG (UStR 2000 Rz 773 a). Die Verpachtung und die Veräußerung eines Fischereirechts sind nach An-

2) Analog zur Behandlung von Jagd- und Fischereirechten kann mE bei Mitübertragung dieser Rechte samt der Rechtsfrüchte im Rahmen einer Grundstückslieferung aber eine unselbständige Nebenleistung zur Lieferung des Grundstücks vorliegen. Bei Veräußerung eines Fischereirechts ist Steuerpflicht gegeben (s Stichwort Fischereirecht).

3) Vgl Arnold/Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG (8. Lfg. Juni 2000) § 2 Rz 29 a.

4) AA Beiser, Entgeltliche Überlassung von Jagd- oder Fischereirechten, SWK 2017, 1087.

5) Vgl Arnold/Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG (8. Lfg. Juni 2000) § 2 Rz 60.

	EStG	GrEStG	UStG
			sicht des BMF umsatzsteuerpflichtig.
Jagdrecht	Das Jagdrecht ist untrennbar mit dem Eigentum an Grund und Boden verbunden und kann als selbständiges dingliches Recht nicht begründet werden (EStR 2000 Rz 6622).	Siehe Fischereirecht. Das Eigenjagdrecht ist Zugehör zum Grundstück. Bei Veräußerung der Liegenschaft fällt der Kaufpreisanteil für das Eigenjagdrecht unter die GrESt.	Siehe Fischereirecht. Das Jagdrecht kann nicht unabhängig vom Grundstück veräußert werden. Auf das Jagdpachtrecht findet § 6 Abs 1 Z 16 UStG keine Anwendung.
Baurechte	Baurechte an fremden Grundstücken stellen ein grundstücksgleiches Recht dar (EStR 2000 Rz 6622). Das Baurecht am eigenen Grundstück stellt nur einen Ausfluss aus dem Eigentumsrecht dar.	stehen den Grundstücken gem § 2 Abs 2 Z 1 GrEStG gleich.	Die Einräumung oder Übertragung eines Baurechts ist der Lieferung eines Grundstücks gleichgestellt (UStR 2000 Rz 773 a).
Miteigentum an Grundstücken; Wohnungseigentum iS der WEG	Grundstücke, an denen Miteigentum besteht, gelten als Grundstücke. Die Übertragung von Eigentum und Miteigentum gilt als Grundstücksveräußerung. Wohnungseigentum ist ein grundstücksgleiches Recht. Eigentumswohnungen sind ertragsteuerlich als eine Verbindung von GuB und Gebäude anzusehen. ⁶⁾	Miteigentumsanteile an Grundstücken werden im GrEStG als selbstständige Grundstücke angesehen. Dies gilt auch für Anteile, die untrennbar mit Wohnungseigentum verbunden sind. ⁷⁾	Miteigentumsanteile an Grundstücken werden wie im GrEStG als selbstständige Grundstücke angesehen. Das Wohnungseigentum ist Bestandteil eines Miteigentumsanteils an einer Liegenschaft. Die Veräußerung eines Miteigentumsanteils an einer Liegenschaft sowie einer Eigentumswohnung stellt eine Lieferung von Grundstücken dar.
Bergwerksberechtigungen	sind als grundstücksgleiche Rechte anzusehen (EStR 2000 Rz 6622).	Selbständige, vom Grundeigentum unabhängige Bergwerksberechtigungen unterliegen nicht der GrESt. Gewinnungsbewilligungen nach dem Berggesetz 1975 betreffend die Gewinnung grundeigener mineralischer Rohstoffe werden gem § 2 Abs 1 Z 2 GrEStG nicht zum Grundstück gerechnet.	Mineralgewinnungsrechte fallen nicht unter den Grundstücksbegriff und können nur als unselbstständige Nebenleistung unter eine Grundstückslieferung subsumiert werden.
Bodenschätze	gehören zu GuB, soweit sie noch nicht entdeckt sind. Entdeckte und abbauwürdige Bodenschätze sind gesonderte Wirtschaftsgüter (s EStR 2000 Rz 2489).	Bodenschätze zählen zum natürlichen Zuwachs, soweit sie angesichts des § 2 Abs 1 Z 2 GrEStG dem Gesetz unterliegen.	Zum Unterboden gehört alles, was sich unter der Erdoberfläche befindet. Folglich gelten auch Ölquellen, Grundwasserschichten, Minerale und andere Bodenschätze unter der Erdoberfläche (auch der unter Wasser befindlichen) als unbewegliche Sachen. Solange diese Komponenten nicht extrahiert werden, gelten sie als Teil der Erdoberfläche und somit als Grundstück. ⁸⁾
Gebäude	fallen unter den Grundstücksbegriff. Was ertragsteuerlich ein Gebäude ist, bestimmt sich entsprechend der Rsp nach der Verkehrsauffassung. Als Gebäude wird aufgrund der Verkehrsauffassung nach der ständigen Judikatur des VwGH jedes Bauwerk angesehen, „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.“ ⁹⁾	stellen einen unselbständigen Bestandteil eines Grundstücks dar und teilen demnach steuerlich das Schicksal der Hauptsache (des Grundstücks).	Gebäude und Bauwerke fallen nur unter den Begriff „Grundstück“, wenn sie am oder im Boden – über oder unter dem Meeresspiegel – befestigt sind und es nicht möglich ist, sie ohne Weiteres abzubauen oder zu bewegen (UStR 2000 Rz 639 v).

6) Siehe dazu Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG (2018) § 30 Rz 13.

7) Vgl *Arnold/Arnold* in *Arnold/Bodis*, GrEStG (8. Lfg. Juni 2000) § 2 Rz 3 a.

8) Vgl *Europäische Kommission*, Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung im Zusammenhang mit Grundstücken (2015) Rz 54.

9) Vgl ua VwGH 28. 11. 2013, 2009/13/0164, 0165; 21. 9. 2006, 2006/15/0156; 21. 12. 1956, 1391/54.

	ESTG	GrESTG	UStG
Gebäude(bestand)teile, Gebäudeeinbauten	sind vom Gebäudebegriff umfasst, wenn sie nicht ohne Verletzung der Substanz vom Gebäude getrennt werden können. ¹⁰⁾	Unselbständige Bestandteile teilen steuerlich das Schicksal der Hauptsache. Unselbständige Bestandteile eines Gebäudes sind zB die Ziegel, die Fußbodenbeläge, die Gas- und Stromleitungen, die Fenster- und Türstöcke, der Dachstuhl und die Ziegel des Dachs. ¹¹⁾ Badezimmer-, Toiletten- sowie Kücheneinrichtung samt Einbaugeräten dienen der fortdauernden Benützung eines Gebäudes und fallen als Zubehör unter die GrESt. ¹²⁾ Herkömmliche Einrichtungsgegenstände (Stühle, Tische, Betten, etc) dienen idR subjektiven Bedürfnissen des Eigentümers und gelten nicht als Zubehör. ¹³⁾	Jede Sache, die einen wesentlichen Bestandteil eines Gebäudes oder eines Bauwerks bildet, ohne die das Gebäude oder das Bauwerk unvollständig ist, wie zB Türen, Fenster, Dächer, Treppenhäuser und Aufzüge, gelten als Grundstück, ebenso eine auf die Konstruktion aufgebrauchte Isolierung, Trennwände, Tapeten und Bodenbeläge, Elektrik, Sanitäranlagen sowie Klima- und Heizungsanlagen. Mit dem Gebäude und GuB fest verbundene Einbauten fallen ebenso unter den Grundstücksbegriff.
Gebäude auf fremdem Grund (Superädifikate)	fallen unter den ertragsteuerlichen Gebäudebegriff und damit unter den des Grundstücks.	stehen den Grundstücken gem § 2 Abs 2 Z 1 GrEStG gleich.	Gebäude auf fremdem Grund fallen unter den Begriff „Grundstück“, wenn sie am oder im Boden – über oder unter dem Meeresspiegel – befestigt sind und es nicht möglich ist, sie ohne Weiteres abzubauen oder zu bewegen.
Maschinen und andere Betriebsvorrichtungen	Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, fallen nicht unter den Grundstücksbegriff (zu Platzbefestigungen etc s weiter oben).	Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, werden gem § 2 Abs 1 Z 1 GrEStG nicht zum Grundstück gerechnet.	Bewegliche und leicht entfernbar Maschinen und Betriebsvorrichtungen fallen nicht unter den Grundstücksbegriff. Sachen, Ausstattungsgegenstände oder Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder einem Bauwerk installiert sind, und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder das Bauwerk zu zerstören oder zu verändern, fallen unter den Grundstücksbegriff. Anmerkung: Die Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen ist von der Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 16 UStG ausdrücklich ausgenommen.

10) Zur Abgrenzung von unselbständigen Gebäudebestandteilen und selbständigen Wirtschaftsgütern s ua Jakom/Kanduth-Kristen, EStG (2018) § 8 Rz 12.

11) Vgl Hofmann in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG (2017) § 2 Rz 26.

12) Vgl Hofmann in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG (2017) § 2 Rz 36.

13) Vgl Hofmann in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG (2017) § 2 Rz 39.

SCHLUSSTRICH

Die Grundstücksbegriffe im EStG, GrEStG und UStG sind nicht deckungsgleich. Es ist daher für jeden Rechtsbereich gesondert zu prüfen, ob im konkreten Fall ein Grundstück vorliegt oder nicht.



Die RDB. Einfach wie noch nie. Zuverlässig wie schon immer.

rdb.at / wo MANZ findet