

# taxlex

FACHZEITSCHRIFT FÜR STEUERRECHT

Top Thema

## Forschungsprämie

Freizeit-  
wohnsitze  
heiß begehrt!

Ertragsteuern

Der Grundstücksbegriff im  
EStG, GrEStG und UStG

Umsatzsteuer

e-Rechnung – *conditio sine  
qua non* für Österreich?

Lohnsteuer & Sozialversicherung

Ärztliche Tätigkeit als  
steuerliches Dienst-  
verhältnis



# Der Grundstücksbegriff im EStG, GrEStG und UStG – Update

**BEITRAG.** In der taxlex 2/2018<sup>1)</sup> wurde der Grundstücksbegriff im EStG, GrEStG und UStG gegenübergestellt. Nachfolgend wird diese Gegenüberstellung anhand der mittlerweile ergangenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs – insb zum EStG – und anhand der entsprechenden Richtlinienänderungen aktualisiert. taxlex 2023/50



Univ.-Prof. Dr. **Sabine Kanduth-Kristen**, LL.M., StB, ist Universitätsprofessorin am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen.

## 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. Mit Erk v 10. 9. 2020, Ra 2019/15/0066, hat der VwGH entschieden, dass nur das Baurecht als grundstücksgleiches Recht iSv § 30 EStG anzusehen ist. Zudem hat er festgehalten, dass aus dem grunderwerbsteuerlichen Grundstücksbegriff für ertragsteuerliche Zwecke nichts gewonnen werden kann. Die EStR 2000 tragen der Rechtsmeinung des VwGH in Rz 6621 ff Rechnung.<sup>2)</sup>

## 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, Gewinnungsbewilligungen nach dem Berggesetz 1975 sowie Apothekengerechtigkeiten. Gem § 2 Abs 2 GrEStG stehen den Grundstücken Baurechte und Gebäude auf fremden Boden gleich.<sup>3)</sup>

## C. Grundstücksbegriff im UStG

§ 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG befreit 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 13b der DurchführungsVO (EU) 282/2011 idF der DurchführungsVO (EU) 1042/2013, der ebenfalls mit 1. 1. 2017 in Kraft getreten ist. Gem Art 13b der VO gilt für die Zwecke der Anwendung der RL 2006/112/EG als „Grundstück“.<sup>4)</sup>

## 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 des natürlichen Zu-	zählen als natürlicher Zuwachs zum Grundstück, solange sie nicht vom GuB getrennt sind.	zählen zum Grundstücksbegriff, solange sie mit dem Erdboden verbunden oder darin verwurzelt sind.

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 im Kontext des UStG s UStR 2000 Rz 639 v.<sup>5)</sup>

<sup>1)</sup> Kanduth-Kristen, Der Grundstücksbegriff im EStG, GrEStG und UStG – ein Vergleich, taxlex 2018, 36.

<sup>2)</sup> Derzeitige Kommentierungen zum einkommensteuerlichen Grundstücksbegriff (allerdings überwiegend noch zur Rechtslage vor Ergehen des VwGH-Erk 10. 9. 2020): Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG-Kommentar (17. Lfg Juli 2014) § 30 Rz 27 ff; Hirschler/Reinold in Hofstätter/Reichel, EStG (65. Lfg Dezember 2017) § 4 Abs 3a Rz 14 ff; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG (2023) § 30 Rz 11 ff; Unger in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG § 30 Anm 5 (Stand 1. 10. 2019, rdb.at).

<sup>3)</sup> Zur Auslegung des Grundstücksbegriffs im GrEStG s ua Arnold/Arnold, GrEStG (8. Lfg Juni 2000) § 2 Rz 1 ff; Fellner in Fellner, GrEStG (15. Lfg September 2016) § 2 Rz 1 ff; Hofmann in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG (2017) § 2 Rz 6 ff.

<sup>4)</sup> 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), ISBN 978-92-79-52238-3.

<sup>5)</sup> Zur Auslegung des Grundstücksbegriffs im UStG s ua Ruppe/Achatz, UStG (2017) § 3a Rz 79 und § 6 Rz 197 ff; Ecker in Melhardt/Tumpel, UStG (2021) § 3a Rz 144a ff; Rattinger in Melhardt/Tumpel, UStG (2021) § 6 Rz 286 ff; Bürgler/Stifter in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON § 3a Rz 134 ff (Stand 1. 12. 2021, rdb.at); Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON § 6 Rz 280 ff (Stand 1. 12. 2021, rdb.at).

	ESTG	GrESTG	UStG
	wachses wird nicht vom ertragsteuerlichen Begriff des GuB umfasst, sofern eine selbständige Bewertbarkeit gegeben ist.		
Wild, Fische	zählen als selbständig bewertbar nicht zu GuB.	zählen als Rechtsfrüchte zum Grundstück.	zählen nicht zum Grundstück.
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. <b>Beachte aber:</b> Nach EStR 2000, Rz 6621 und 577, sind bilanzsteuerrechtlich selbständig bewertungsfähige 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 und daher nicht eigenständig übertragen werden können oder regelmäßig im Rahmen eines Veräußerungsgeschäfts mitübertragen werden (zB Wege, Zäune und Drainagen), <b>für Zwecke der Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Grundstücken</b> 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 Zubehör, 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. <sup>6)</sup>	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. <sup>7)</sup>	Wasserflächen fallen unter den Grundstücksbegriff. Betreffend Wasserrecht s auch die Ausführungen zum Fischereirecht.
Fischereirecht	<b>Ab VA 2021:</b> Das Fischereirecht an fremden Gewässern ist kein grundstücksgleiches Recht (Tarifbesteuerung bei Veräußerung). Stellen solche Fischereirechte eine Grunddienstbarkeit dar, sind sie unselbständiger Bestandteil des Grund und Bodens (EStR 2000 Rz 5009 und 5122). <sup>8)</sup> Das Fischereirecht am eigenen Gewässer stellt einen Ausfluss aus dem Eigentumsrecht dar.	§ 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. <sup>9)</sup> Sie können aber Zubehör einer Liegenschaft sein.	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 (gilt auch für ein als Grunddienstbarkeit ausgestaltetes Fischereirecht). Erfolgt die Einräumung solcher Rechte nicht im Gefolge einer Grundstückslieferung, fällt die Einräumung nicht in den Anwen-

<sup>6)</sup> Vgl Arnold/Arnold, GrESTG (8. Lfg Juni 2000) § 2 Rz 29a; Fellner in Fellner, GrESTG (15. Lfg September 2016) § 2 Rz 29ff; Hofmann in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrESTG (2017) § 2 Rz 43ff.

<sup>7)</sup> Siehe Hofmann in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrESTG (2017) § 2 Rz 29.

<sup>8)</sup> Siehe dazu auch Hellebrandt/Pacher, VwGH zu den Begriffen „grundstücksgleiche Rechte“ und „Grund und Boden“ iSd § 30 EStG, ÖStZ 2021, 530 (533); Gurtner, Verpachtung und Veräußerung von Fischereirechten im Steuerrecht, in Achatz/Brandl/Kert, Steuerrecht - Finanzstrafrecht - Wirtschaftsstrafrecht, FS Roman Leitner (2022) 529 (533ff).

<sup>9)</sup> Vgl Arnold/Arnold, GrESTG (8. Lfg Juni 2000) § 2 Rz 60.

	ESTG	GrESTG	UStG
	<b>Bis VA 2020:</b> Fischereirechte an fremden Gewässern wurden nach EStR 2000 Rz 5009, 5122 sowie 6622 zu den grundstücksgleichen Rechten gezählt (nicht: Fischereirechte an eigenen Gewässern – Ausfluss aus dem Eigentumsrecht). Unter § 30 EStG fiel nur die Veräußerung durch den Fischereiberechtigten.		dungsbereich des § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG (UStR 2000 Rz 773 a). Die Verpachtung und die Veräußerung eines selbständigen Fischereirechts sind nach Ansicht des BMF umsatzsteuerpflichtig.
Jagdrecht	<b>Ab VA 2021:</b> Das Jagdrecht ist als Realrecht untrennbar mit dem Eigentum an Grund und Boden verbunden und teilt dessen Schicksal iRd Veräußerung. Das Recht zur <i>Eigenjagd</i> ist nicht von GuB umfasst und unterliegt bei Veräußerung dem Normalsteuersatz. <b>Bis VA 2020:</b> 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. Auf das Jagdpachtrecht findet § 6 Abs 1 Z 16 UStG keine Anwendung.
(Andere) Grunddienstbarkeiten, wie zB Recht auf Zufahrt	Grunddienstbarkeiten können nicht gesondert übertragen werden und sind im Falle der Übertragung als unselbständiger Teil von Grund und Boden zu werten und teilen ertragsteuerlich dessen Schicksal. <sup>10)</sup>	Mit einer Liegenschaft übertragene Grunddienstbarkeiten zählen für Zwecke der GrEST zum Grundstück. <sup>11)</sup>	Die Übertragung von Grunddienstbarkeiten im Rahmen einer Grundstückslieferung stellt einen unselbständigen Bestandteil derselben dar (UStR 2000 Rz 773 a). <sup>12)</sup>
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.	Baurechte 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 iSd WEG	Die Übertragung von Eigentum und Miteigentum gilt als Grundstücksveräußerung. Eigentumswohnungen sind ertragsteuerlich als eine Verbindung von GuB und Gebäude anzusehen. <sup>13)</sup>	Miteigentumsanteile an Grundstücken werden im GrESTG als selbständige Grundstücke angesehen. Dies gilt auch für Anteile, die untrennbar mit Wohnungseigentum verbunden sind. <sup>14)</sup>	Miteigentumsanteile an Grundstücken werden wie im GrESTG als selbständige 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.
Kellereigentum <sup>15)</sup>	<b>Ab VA 2021:</b> Kellereigentum ist als Gebäude auf fremdem Grund mit einem Superädifikat vergleichbar. <b>Bis VA 2020:</b> Kellereigentum nach § 300 ABGB galt nicht als grund-	Ein Keller ist grds ein unselbständiger Gebäudebestandteil. Zum Grundstück gehört auch alles, was sich unter der Oberfläche befindet. Nicht zum Grundstück gehö-	Ein unter fremdem Grund befindliches Bauwerk wird – ähnlich wie ein Superädifikat – unter den Begriff „Grundstück“ fallen, wenn es im Boden befestigt ist und nicht ohne

<sup>10)</sup> Vgl VwGH 10. 9. 2020, Ra 2019/15/0066.

<sup>11)</sup> Vgl *Arnold/Arnold*, GrESTG (8. Lfg Juni 2000) § 2 Rz 60 und 60a.

<sup>12)</sup> Vgl *Rattinger* in *Melhardt/Tumpel*, UStG (2021) § 6 Rz 286.

<sup>13)</sup> Siehe dazu *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG (2023) § 30 Rz 13.

<sup>14)</sup> Vgl *Arnold/Arnold*, GrESTG (8. Lfg Juni 2000) § 2 Rz 3a; *Hofmann* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrESTG (2017) § 2 Rz 12f.

<sup>15)</sup> Gem § 300 ABGB kann an Räumen und Bauwerken, die sich unter der Erdoberfläche der Liegenschaft eines anderen befinden und nicht der Fundierung von über der Erdoberfläche errichteten Bauwerken dienen wie Kellern, Tiefgaragen und industriellen oder wirtschaftlichen Zwecken gewidmeten Stollen, mit Einwilligung des Liegenschaftseigentümers gesondert Eigentum begründet werden (Kellereigentum) – s OGH 25. 1. 2016, 5 Ob 162/15g. Kellereigentum besteht als vollwertiges Eigentumsrecht und wird im Grundbuch eingetragen (vgl *Mayrhofer*, Das Kellereigentum [2021] 6 und 151 ff).

	ESTG	GrEStG	UStG
	stücksgleiches Recht; aber: sinnge- mäßige Anwendung der Ausführun- gen zum Baurecht. Entgeltliche Ein- räumung von Kellereigentum: Ein- künfte aus VuV oder betriebliche Einkünfte. Veräußerung: § 30 EStG (weil Koppelung des dinglichen Rechts an das Gebäude).	ren allerdings das Bergwerkseigen- tum sowie Kellereigentum unter fremdem Grund. Diese sind nach herrschender Meinung selbständige Rechtsobjekte. <sup>16)</sup> Kellereigentum ist für Zwecke der GrESt wie ein Grundstück zu behandeln. <sup>17)</sup>	Weiteres abgebaut oder bewegt werden kann.
Bergwerks- berechtigungen	<b>Ab VA 2021:</b> Bergwerksberechti- gungen sind keine grundstücksglei- chen Rechte. <sup>18)</sup> <b>Bis VA 2020:</b> Bergwerksberechti- gungen sind als grundstücksgleiche Rechte anzusehen (EStR 2000 Rz 6622).	Selbständige, vom Grundeigentum unabhängige Bergwerksberechti- gungen unterliegen nicht der GrESt. Gewinnungsbewilligungen nach dem Berggesetz 1975 betr die Ge- winnung grundeigener minerali- scher Rohstoffe werden gem § 2 Abs 1 Z 2 GrEStG nicht zum Grund- stück gerechnet.	Mineralgewinnungsrechte fallen nicht unter den Grundstücksbegriff und können nur als unselbständige Nebenleistung unter eine Grund- stückslieferung subsumiert werden.
Bodenschätze	Bodenschätze gehören zu Grund und Boden, soweit sie noch nicht entdeckt sind. Entdeckte und ab- bauwürdige Bodenschätze sind ge- sonderte Wirtschaftsgüter (s EStR 2000 Rz 2489).	Bodenschätze zählen zum natürli- chen Zuwachs, soweit sie angesichts des § 2 Abs 1 Z 2 GrEStG dem Gesetz unterliegen.	Zum Unterboden gehört alles, was sich unter der Erdoberfläche befin- det. Folglich gelten auch Ölquellen, Grundwasserschichten, Minerale und andere Bodenschätze unter der Erdoberfläche (auch der unter Was- ser befindlichen) als unbewegliche Sachen. Solange diese Komponen- ten nicht extrahiert werden, gelten sie als Teil der Erdoberfläche und somit als Grundstück. <sup>19)</sup>
Gebäude	Gebäude fallen unter den Grund- stücksbegriff. Was ertragsteuerlich ein Gebäude ist, bestimmt sich entspr der Judikatur nach der Ver- kehrsauffassung. Als Gebäude wird aufgrund der Verkehrsauffassung nach der stän- digen 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 Be- ständigkeit ist“. <sup>20)</sup>	Gebäude stellen einen unselbstän- digen 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 639v).

<sup>16)</sup> Siehe dazu auch Hofmann in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG (2017) § 2 Rz 16.

<sup>17)</sup> Vgl Fellner in Fellner, GrEStG (15. Lfg September 2016) § 2 Rz 6.

<sup>18)</sup> Kritisch Hellebrandt/Pacher, ÖStZ 2021, 530 (534).

<sup>19)</sup> Vgl Europäischen Kommission, Erläuterungen zu den 2017 in Kraft getretenen EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung im Zusammen-  
hang mit Grundstücken (2015) Rz 54.

<sup>20)</sup> 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	Gebäude(bestand)teile sind vom Gebäudebegriff umfasst, wenn sie nicht ohne Verletzung der Substanz vom Gebäude getrennt werden können. <sup>21)</sup> Gebäudeeinbauten, die typische (nicht selbständig bewertbare) Gebäudeteile sind, rechnen auch bei bloß loser Verbindung zum Gebäude. Entscheidend ist, ob dem jeweiligen Gegenstand im Falle der Veräußerung eine besonders ins Gewicht fallende Selbständigkeit zugebilligt würde. <sup>22)</sup>	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. <sup>23)</sup> Badezimmer-, Toiletten- sowie Kücheneinrichtung samt Einbaugeräten dienen der fortdauernden Benützung eines Gebäudes und fallen als Zubehör unter die GrEST. <sup>24)</sup> Herkömmliche Einrichtungsgegenstände (Stühle, Tische, Betten etc) dienen idR subjektiven Bedürfnissen des Eigentümers und gelten nicht als Zubehör. <sup>25)</sup>	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, gilt als Grundstück, ebenso eine auf die Konstruktion aufgebrachte 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)	Gebäude auf fremdem Grund fallen unter den ertragsteuerlichen Gebäudebegriff. <sup>26)</sup>	Gebäude auf fremdem Grund 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 entfernbare Maschinen sowie 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.

Tabelle

<sup>21)</sup> Zur Abgrenzung von unselbständigen Gebäudebestandteilen und selbständigen Wirtschaftsgütern s ua Jakom/*Kanduth-Kristen*, ESTG (2023) § 8 Rz 12.

<sup>22)</sup> Siehe dazu VwGH 13. 11. 2019, Ro 2019/13/0033.

<sup>23)</sup> Vgl *Hofmann* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrESTG (2017) § 2 Rz 26.

<sup>24)</sup> Vgl *Hofmann* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrESTG (2017) § 2 Rz 36. Bei Hotelbetrieben ist das (spezifische) Hotelinventar (ua auch die sanitären Anlagen in den Gästezimmern) allerdings als Vorrichtung zu qualifizieren, die zu einer Betriebsanlage gehört (vgl *Fellner* in *Fellner*, GrESTG [15. Lfg September 2016] § 2 Rz 41).

<sup>25)</sup> Vgl *Hofmann* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrESTG (2017) § 2 Rz 39.

<sup>26)</sup> Siehe dazu näher *Fuhrmann/Reisinger*, Das Superädifikat als grundstücksgleiches Recht im Steuerrecht – oder auch nicht, immolex 2021, 109, wonach die Veräußerung des Rechts, ein Gebäude auf fremdem Grund zu errichten, unter § 31 EStG fällt und nur dann steuerpflichtig ist, wenn die Veräußerung innerhalb eines Jahres ab der Anschaffung erfolgt.

## Schlussstrich

Der Grundstücksbegriff im EStG, GrESTG und UStG ist nicht deckungsgleich. Es ist daher für jeden Rechtsbereich gesondert zu prüfen, ob im konkreten Fall ein Grundstück vorliegt oder nicht.