



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 17. Februar 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. (FA) vom 11. Jänner 2005 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Einkommensteuer 2002 sind dem Ende des Begründungsteiles zu dieser Entscheidung bzw. dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, welche insoweit einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Entscheidungsgründe

Zwischen den Parteien des anhängigen Verfahrens ist strittig, ob im Jahr 2002 im Zusammenhang mit der Veräußerung eines bebauten Grundstücks aus dem Privatvermögen des Bw. ein steuerpflichtiger Spekulationsgewinn realisiert wurde.

Der Berufungswerber (Bw.) erzielt aus diversen Mietobjekten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, darunter auch aus einer Liegenschaft in A., Katastralgemeinde (KG) B., die er bis zum Jahr 2002 an die BW- Metallbau GmbH (im Folgenden BW- GmbH) vermietet hatte, einer Gesellschaft, an welcher er als Minderheitengesellschafter persönlich beteiligt ist und deren Geschäfte er langjährig geführt hat.

Die an die BW- GmbH vermietete Liegenschaft umfasste die beiden benachbarten Grundstücke EZ 222 und EZ 111, welche der Bw. in den Jahren 1979 bzw. 1983 erworben hatte. Ab 1979/1981 bzw. 1988 hatte er diese, jeweils mit einem darauf befindlichen Hallengebäude, unbefristet an die BW- GmbH zum Betrieb einer industriellen Stahlbau- und Aluminiumfertigung vermietet. Während des Mietverhältnisses hatte die Mieterin auf eigene Kosten den Hallenbestand auf der angemieteten Liegenschaft ergänzt.

Mit Kaufvertrag vom 30. März 2001 hatte der Bw. die vermietete Liegenschaft einschließlich der darauf befindlichen Bauwerke um einen Kaufpreis von 90 Millionen Schilling veräußert. Die Übergabe an die Erwerberin war für den 1. Juni 2002 vereinbart worden. Zu diesem Zweck war das Mietverhältnis mit der BW- GmbH per Ende Mai 2002 beendet worden. Für die im März 2001 mitveräußerten Mieterinvestitionen hatte der Bw. anlässlich der Beendigung des Mietverhältnisses eine Ablösezahlung an die bisherige Mieterin in Höhe von 896.335,76 € geleistet.

In der Einkommensteuererklärung für 2002 hatte der Bw. im Zusammenhang mit der Veräußerung der oa. Liegenschaft einen *Spekulationsgewinn aus dem Verkauf der abgelösten Superädifikate inkl. Vorsteuerberichtigung* von 27.763,42 € ausgewiesen.

Nach Überprüfung des Spekulationsgeschäfts im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) hatte das FA die Höhe des zu versteuernden Spekulationsgewinns auf Basis eines zum Verkehrswert der Liegenschaft eingeholten Sachverständigengutachtens unter Anwendung der so genannten Verhältniswertmethode auf 745.189,21 € korrigiert. Dabei war die Erstbehörde davon ausgegangen, dass der Bw. mit der Ablösezahlung an die BW- GmbH anlässlich der Beendigung des Mietverhältnisses das wirtschaftliche Eigentum an den von der bisherigen Mieterin errichteten Produktionshallen erworben hatte, welche er im Rahmen des mit Kaufvertrag vom 30. März 2001 vereinbarten Liegenschaftsverkaufs mitveräußert und am 1. Juni 2002 an die Erwerberin übergeben hatte. In Bezug auf die auf dem Grundstück EZ 111 errichtete Halle (betriebsinterne Bezeichnung *Halle II*) seien Kauf und Verkauf des im Privatvermögen des Bw. befindlichen Gebäudes somit innerhalb eines Jahres erfolgt, wodurch der Bw. einen Spekulationstatbestand im Sinne des § 30 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) realisiert habe. Bei der Besteuerung nach dieser Bestimmung seien für die *Halle II*, welche wirtschaftlich betrachtet ein selbstständiges Wirtschaftsgut darstelle, sowohl die Anschaffung als auch die Veräußerung vom zugehörigen Grund und Boden – und zwar insbesondere auch hinsichtlich der Spekulationsfrist – getrennt zu beurteilen gewesen.

Gegen den in diesem Sinn ergangenen Einkommensteuer- (ESt-) Bescheid richtet sich das Rechtsmittel des Bw., welches vom FA, nach Einholung einer Stellungnahme der Betriebsprüferin, dem UFS zur Entscheidung vorgelegt wurde.

Neben einem weiteren, nach zwischenzeitiger Zurückziehung im anhängigen Verfahren nicht mehr interessierenden Streitpunkt, wendet sich der Bw. in der Berufung – entgegen seinen Angaben in der Abgabenerklärung - bereits dem Grunde nach gegen die Besteuerung eines Spekulationsgewinns im Zusammenhang mit dem Verkauf der *Halle II*. Begründet wird dieser geänderte Standpunkt einerseits mit einer generell unzulässigen Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Bereich des zivilrechtlich geprägten § 30 EStG, andererseits mit dem Fehlen eines eigenständigen Gebäudes und damit eines geeigneten Spekulationsobjekts, sowie schließlich mit einer gebotenen, einheitlichen Spekulationsfrist für Grund und Boden und ein darauf stehendes Gebäude.

Die *Halle II* sei kein eigenständiges Gebäude sondern stelle lediglich einen Zubau zu dem im Jahr 1988 gemeinsam mit dem Grundstück EZ 111 von der BW- GmbH angemieteten Altgebäude (betriebsinterne Bezeichnung *Halle III*) dar. Bautechnisch sei die *Halle II* mit den *Hallen I und III* verbunden (aneinandergebaut, mit Durchgängen im Inneren), teilweise räumlich ineinander greifend und auch organisatorisch zusammengehörend (identische Gemeinschaftsräume für die *Hallen II und III*) sowie mit einer einheitlichen Außenansicht errichtet worden.

Bei der Ablösezahlung für die Investitionen der Mieterin handle es sich um nachträgliche Anschaffungskosten (AK) der von ihm im Jahr 1983 erworbenen Liegenschaft. Eine gesonderte Spekulationsfrist sei mit diesem Vorgang nicht ausgelöst worden.

§ 30 EStG knüpfe an den zivilrechtlichen Grundstücksbegriff an und sei nach einschlägigem Schrifttum und Judikatur der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nur insoweit zugänglich, als nicht *einzelne Tatbestandselemente ... zivilrechtlich geprägt* seien. Daher umfasse der Grundstücksbegriff des § 30 EStG neben dem nackten Grund und Boden auch die darauf befindlichen Gebäude. Den zivilrechtlichen Begriffsinhalten sei auch bei der Beurteilung des Fristenlaufs zu folgen.

Selbst bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei ertragsteuerlich generell vom Grundstück und dem Gebäude als einheitlichem Wirtschaftsgut auszugehen. Dies zeige etwa die Berechnung der Behaltefrist in § 12 EStG, deren Lauf immer mit der Anschaffung des Grundstücks beginne.

Nach Lehre und Rechtsprechung sei eine getrennte Betrachtung von Grund und Boden und dem darauf stehenden Gebäude nicht vorgesehen. Der VwGH habe in diesem Punkt der gegenteiligen Sicht des BFH explizit widersprochen.

Für seinen Standpunkt spreche auch die Gesetzessystematik. Ohne die Annahme einer grundsätzlich gemeinsamen Betrachtung des Grundstücks mit dem darauf befindlichen Gebäude sei die Ausnahmebestimmung des § 30 Abs.2 Z.2 EStG für selbst hergestellte

Gebäude ebenso unverständlich (weil entbehrlich), wie die Regelung einer zweiten, verlängerten Spekulationsfrist in § 30 Abs.1 Z.1 lit.a letzter Satz EStG.

Im Vorlageantrag hielt das FA der Argumentation des Bw. entgegen, die im Jahr 1990 von der damaligen Mieterin erbaute *Halle II* übersteige mit einer verbauten Fläche von 963 m² sowohl absolut als auch im Verhältnis zur Fläche der angemieteten *Halle III* (479 m²) das Ausmaß von bloßen Zu- und Umbauten. Die *Halle II* sei nach bautechnischen Kriterien, entsprechend den Produktionsanforderungen der ehemaligen Mieterin, neu errichtet worden. Sie stelle ein selbständig bewertbares und von drei Gebäudesachverständigen im Rahmen von Verkehrswertgutachten auch tatsächlich selbständig bewertetes Wirtschaftsgut dar. Der Bw. habe bei der Spekulationsgewinnermittlung in der Abgabenerklärung für den aus dem Jahr 1954 stammenden Altbestand keinerlei Restbuchwert zum Ansatz gebracht. *Mangels kausalem und zeitlichem Zusammenhangs mit dem Erwerbsvorgang* (UFS-Anmerkung: gemeint wohl des Bw. im Jahr 1983), sei dessen Ablösezahlung nicht als nachträgliche Anschaffungskosten des bebauten Grundstücks zu qualifizieren. Der Vorgang sei vom Bw. zudem als Erwerb eines selbständig bewertbaren Gebäudes auf fremden Grund gemäß § 2 Abs.2 Z.2 Grunderwerbsteuergesetz (GreStG) *zur Grunderwerbsteuer angezeigt* worden. Mit der Investitionsablöse an die BW- GmbH habe der Bw. *im WJ* (Wirtschaftsjahr) *31.5.2002* neben dem bereits bestehenden zivilrechtlichen Eigentum auch das wirtschaftliche Eigentum an der *Halle II* erworben. Die Weiterveräußerung des Grundstücks einschließlich der *Halle II* mit Kaufvertrag vom 30.März 2001 (Übergabe 31.Mai 2002) sei innerhalb von 12 Monaten erfolgt, weshalb die Tatbestandsverwirklichung gem. § 30 EStG *zu überprüfen* sei. Neben dem Tatbestand des § 30 Abs.1 Z.1 lit.a EStG (*Spekulationsfrist für Gebäude 10 Jahre*) sei *in eventu* auch jener des § 30 Abs.1 Z.1 lit.b EStG (UFS-Anmerkung: Spekulationsfrist für andere Wirtschaftsgüter ein Jahr) erfüllt.

Die ständige Rechtsprechung des VwGH zur einheitlichen Spekulationsfrist für Grund und Gebäude beziehe sich auf Sachverhalte mit zeitgleichem Erwerb des Grundstücks und des betroffenen Gebäudes, wenn zudem zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum am Spekulationsobjekt nicht auseinander falle. Werde Letzteres getrennt erworben, wie im hier zu beurteilenden Fall, sei § 30 EStG sowohl nach dem Wortlaut des als auch nach seinem Zweck einer getrennten Betrachtung von Grundstück und Gebäude zugänglich. Gleiches gelte, aufgrund der Anknüpfung der Bestimmung an einen wirtschaftlichen Vorgang (in kurzer Zeit realisierte Vermögensvermehrung) für die Anwendbarkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, weshalb aus steuerlicher Sicht auch der Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums einen Anschaffungsvorgang darstelle.

Im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren verwies der Bw. ergänzend auf eine Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag mit der BW- GmbH aus dem Jahr 1996, aufgrund

welcher er, entgegen dem im Mietvertrag 1988 für den Fall der Beendigung des Mietverhältnisses vereinbarten, entschädigungslosen Übergang von Mieterinvestitionen in sein Eigentum, zu deren entgeltlicher Ablöse verpflichtet gewesen sei.

Unerheblich für die Qualifikation dieser Ablösezahlung aus dem Jahr 2002 als nachträgliche Anschaffungskosten der mit Kaufvertrag vom 30. März 2001 veräußerten Liegenschaft sei, dass das Verpflichtungsgeschäft zum Verkauf vor dem Anfallen der Ablösezahlung abgeschlossen worden sei.

Im Rahmen des § 30 Abs.1 Z.1 lit.a EStG sei die Frage, ob ein Spekulationsgeschäft vorliege generell - und damit auch der Wirtschaftsgutcharakter des Spekulationsobjekts im Besonderen - ausschließlich aus der Sicht des Verkäufers und - aufgrund der Anknüpfung an den zivilrechtlichen Grundstücksbegriff – der Fristenlauf nur nach zivilrechtlichen Kriterien zu beurteilen. § 30 EStG normiere keine Spekulationsfrist für *Gebäude*.

Doch selbst bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise habe das Ausscheiden des Wirtschaftsgutes *Mieterinvestitionen* aus dem Vermögen der BW- GmbH nicht zum Erwerb eines gesonderten Wirtschaftsgutes in seinem Vermögen geführt, sondern lediglich zur Vereinigung des zivilrechtlichen mit dem wirtschaftlichen Eigentum an den betreffenden Objekten und konkret bezüglich der *Halle II* - in Höhe der bezahlten Ablöse - zu nachträglichen Anschaffungskosten des von ihm vor Jahren bereits mit der nach wie vor existierenden *Halle III* bebaut erworbenen Grundstücks. Die Mieterin habe den Altbestand lediglich durch diverse Ein-, Um- und Zubauten erweitert.

Der Judikatur des VwGH – etwa zum vergleichbaren Fall einer Mietrechtsablöse - sei eindeutig zu entnehmen, dass das Ausscheiden des Wirtschaftsgutes *Mieterinvestition* bei der Mieterin nicht zum spiegelbildlichen Erwerb eines Wirtschaftsgutes beim Vermieter führe. Vielmehr gehe dieses Wirtschaftsgut mit der Beendigung des Mietverhältnisses unter. Da die Kosten der Ablöse beim Vermieter als zusätzliche Anschaffungskosten der bestehenden, bebauten Liegenschaft zuzuordnen seien, fehle es in Bezug auf die abgelöste Mieterinvestition beim Verkauf der ehemals vermieteten Liegenschaft an der Nämlichkeit eines Spekulationsobjekts, welche Voraussetzung für die Anwendung des § 30 Abs.1 Z.1 EStG sei.

Mit dem vorliegenden Fall nicht zu vergleichen sei, mangels Wirtschaftsgutqualität der abgelösten Mieterinvestitionen, die steuerliche Behandlung des Verkaufs von sukzessiv erworbenen Wirtschaftsgütern (etwa Grundstücks- oder Gesellschaftsanteilen) im Rahmen des § 30 EStG.

Auch der UFS gehe in seiner Judikatur davon aus, dass durch den Verkauf von Mieterinvestitionen kein Spekulationsgeschäft im Sinne des § 30 EStG verwirklicht werde (Verweis auf die Entscheidung vom 12.6.2008, RV/1434-W/03).

Der Auffangtatbestand des § 30 Abs.1 Z.2 EStG betreffend Termingeschäfte komme nicht zur Anwendung, da es sich um eine Subsidiärnorm handle, die auf Grundstücksverkäufe generell nicht anwendbar sei.

Aus der grunderwerbsteuerlichen Behandlung ergebe sich keine Bindungswirkung. Zu bedenken sei, dass § 2 Abs.2 Z.2 GrEStG - anders als § 30 EStG - ausdrücklich einen Steuertatbestand für *Gebäude auf fremdem Boden* normiere und dabei einen eigenständigen, steuerlichen Begriff schaffe, der sich mit dem ABGB nicht decke.

Über die Berufung wurde erwogen:

a) Sachverhaltsfeststellung:

Nach dem Inhalt der von der Erstbehörde vorgelegten Akten (Bezug habende Veranlagungs-, Betriebsprüfungs- und Bewertungsakten) und dem Ergebnis der ergänzenden, zweitinstanzlichen Erhebungen legt der UFS seiner rechtlichen Beurteilung folgenden Sachverhalt als erwiesen zu Grunde:

Mit Kaufvertrag vom 8.8.1979 hatte der Bw. das Grundstück EZ 222 der KG B. erworben, welches er bereits seit 1973 als Mieter für sein Stahlbauunternehmen genutzt hatte. Schon als Mieter hatte er diese Liegenschaft auf einer Fläche von 983 m² mit einer *Geschäfts- und Werkstättenhalle* (interne Bezeichnung *Halle I*) bebaut. Nach dem Erwerb des Grundstücks war dieses mit den darauf befindlichen Baulichkeiten in das betriebliche Anlagevermögen des protokollierten Einzelunternehmens des Bw. aufgenommen und das Gebäude - ebenso wie ein bald nach dem Kauf durchgeführter *Hallenzubau* mit *Freilagerüberdachung* - auf Basis einer 33jährigen Nutzungsdauer bis zum Ausscheiden der Liegenschaft im Jahr 2002 abgeschrieben worden.

Ab dem Grunderwerb hatte das Einzelunternehmen des Bw. die Liegenschaft EZ 222 mit dem zugehörigen Gebäudebestand - zunächst aufgrund einer mündlichen, ab März 1981 auch schriftlich festgehaltenen - Mietvereinbarung an die neu gegründete BW- GmbH (Gesellschaftsvertrag vom 27.5.1979, mit dem Bw. als 25% Gesellschafter und Geschäftsführer sowie dessen Gattin als weiterer Gesellschafterin) vermietet.

Nach dem Mietvertrag vom 6. März 1981 war die mit einer *Industriehalle*, einem *Sozialtrakt* und einem *Flugdach* bebaute EZ 222 im Gesamtausmaß vom 3.887 m² auf unbestimmte Zeit mit beiderseitigem Kündigungsrecht unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist an die BW- GmbH vermietet worden. Eine spezielle Vereinbarung über bauliche Investitionen der Mieterin ist dem Mietvertrag nicht zu entnehmen. Das Mietverhältnis war bis 31. Mai 2002 aufrecht. Die BW- GmbH nutzte die auf der EZ 222 befindliche *Halle I* bis dahin für ihren Betriebszweig *Stahlbau*.

Im Jänner 1983 hatte der Bw. das Alleineigentum an der an die EZ 222 angrenzenden Liegenschaft EZ 111 im Rahmen einer Versteigerung erworben. Das ersteigerte Grundstück war mit dem Werkstättengebäude einer stillgelegten Möbelfabrik bebaut gewesen. Betriebsintern wurde dieses in der Folge als *Halle III* bezeichnet. Die Liegenschaft EZ 111 war nicht in das Betriebsvermögen des Einzelunternehmens aufgenommen worden sondern zur Gänze im Privatvermögen des Bw. geblieben.

Ab Juli 1988 hatte der Bw. auch die EZ 111 an die BW- GmbH vermietet.

Nach dem Mietvertrag vom 19. August 1988 hatte das Mietverhältnis am 25. Juli 1988 *nach Abschluss der Objekts- und Vorplatzadaptierungen* begonnen. Lt. Punkt 2 des Mietvertrages hatte der Bw. *als wirtschaftlicher Alleineigentümer* das auf der Liegenschaft EZ 111, KG B. stehende *Werkstättengebäude (..) mit einer verbauten Fläche von 483 m² (...) samt Liegenschaft für gewerbliche Fertigungszwecke einschließlich der Abstell- und Lagerplätze sowie Zufahrten zur Halle* vermietet (Gesamtflächenausmaß 2.523 m²).

Zu diesem Zeitpunkt hatte sich zwischen der *Halle I* auf der EZ 222 und der *Halle III* auf der EZ 111 eine unbebaute Fläche erstreckt, die als Lagerplatz genutzt worden war.

Wie bereits beim Grundstück EZ 222 war der Mietvertrag zur EZ 111 auf unbestimmte Zeit, jedoch nunmehr mit einer mit halbjähriger Kündigungsmöglichkeit für beide Vertragspartner abgeschlossen worden.

Im Unterschied zum Mietvertrag aus dem Jahr 1981 zur Liegenschaft EZ 222 war der Mieterin im Mietvertrag zur EZ 111 das Recht eingeräumt worden *Um- und Einbauten am Mietobjekt im Einverständnis mit dem Vermieter für die ordnungsgemäße Ausübung ihres Schlossergewerbes auf ihre Kosten durchzuführen bzw. durchführen zu lassen.*

Pkt. 6 des Mietvertrages hatte mit dem expliziten Hinweis geschlossen: *Bauliche Investitionen sind an die Zustimmung des Vermieters gebunden. Diese Investitionen gehen bei Beendigung des Mietverhältnisses entschädigungslos in das Eigentum des Vermieters über.*

Die im Mietvertrag erwähnten *Objekts- und Vorplatzadaptierungen* scheinen im Anlagenverzeichnis (AVZ) des Bw. (Vermietungseinkünfte) mit einem Gesamtbetrag von rd. 3.000,- € auf (*Telefonleitung, Verrohrung, Etc.; Druckluftleitungsinstall., Büroaufstockung Zubau*). Darüber hinaus hatte der Bw. lt. AVZ ab der Vermietung keine relevanten Investitionen in das Mietobjekt mehr getätigt.

Die Mieterin verwendete das Grundstück EZ 111 für ihren Betriebszweig *Alu* (Fenster).

Auch dieses Mietverhältnis endete am 31. Mai 2002.

Die BW- GmbH führte zwischen 1986 und 2001 auf den beiden angemieteten Liegenschaften umfangreiche Investitionen mit Gesamtkosten von mehr als 1,4 Millionen € (ca. 19,6 Millionen S) durch.

Rund 490.000,- S (knapp 6,7 Millionen S) entfielen davon auf den Hallen*neubau* für den Betriebsbereich *Alu (Halle II)* im Wirtschaftsjahr 1990/91 (AVZ Nr. 080 bis 130). In den Jahren 1997/1998 hatte die BW- GmbH die *Halle II* mit einem weiteren Aufwand von rd. 70.000,- € (etwa 1 Million S) umgebaut bzw. erweitert. Im AVZ der GmbH sind diese Kosten per 31.5.1999 unter der Bezeichnung „*Umbau Halle Alu Betrieb*“ als Zugang von Elektroinstallationen sowie Eigenleistungen der GmbH für „*Umbau Halle „Alu-Betrieb“ mit Flachdacheinhausung*“ ausgewiesen (AVZ-Nr. 190 und 191). Weitere, der *Halle II* zuzuordnende Mieterinvestitionen sind dem AVZ der GmbH nicht zu entnehmen.

Die Mieterin hatte zunächst für ihre *Investitionen im Mietobjekt* eine Nutzungsdauer von 25 Jahren (4% AfA p.a.) angenommen. Auf 15 Jahre (6,67% AfA p.a.) waren lediglich die Kosten einer im WJ 1990/91 angeschafften Schiebe- bzw. Sektionaltoranlage abgeschrieben worden. Ab Blatt 3 des AVZ (AVZ-Nr.150) wechselte die angenommene Nutzungsdauer der investierten Güter einheitlich auf 10 Jahre. Abgesehen von der Position Nr. 150 waren davon sämtliche Investitionen ab dem Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres 1996 (d.h. ab Zugangsdatum 31.Mai 1996) betroffen.

Im Zuge der Betriebsprüfung im Jahr 2003 war eine aus dem Jahr 1996 stammende Zusatzvereinbarung zu den Mietverträgen mit der BW- GmbH vorgelegt worden , nach welcher der Bw. die von der Mieterin getätigten Investitionen mit dem Wert der Anschaffungskosten, vermindert um eine auf Basis einer 20jährigen Nutzungsdauer errechneten Abnutzungskomponente, abzulösen hat (Vermerk im Prüferakt Bl. 589).

Der UFS geht davon aus, dass dieser Vertrag ident ist mit der vom Bw. im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren vorgelegten Vereinbarung vom 3.Juni 1996, welche - wie der Mietvertrag zur EZ 222 - als schriftliche Fixierung einer zuvor bereits mündlich getroffenen Vereinbarung bezeichnet wird. Ohne nähere Konkretisierung bestimmter Projekte erteilt darin der Bw. *der Mieterin die Vollmacht, auf den vermieteten Liegenschaften (Bauten) Superädifikate zu errichten, sowie nicht demontierbare Investitionen nach Maßgabe der Notwendigkeit des Unternehmens zu tätigen.* Die oa. Ablöseverpflichtung des Bw. wird für den Fall der Beendigung des Mietvertrages durch die Vermieterin für „*feste Investitionen*“ vereinbart.

Die unmittelbar nach dem Bilanzstichtag 1996 (mit dem die erwähnte Umstellung der Nutzungsdauer im AVZ der GmbH erfolgt war) datierte Vereinbarung trägt auf Seiten der *Vermieterin* die Unterschrift des Bw. als Einzelunternehmer bzw. auf Seiten der Mieterin die Unterschrift des Bw. als Geschäftsführer der BW- GmbH.

Mit Kaufvertrag vom 30. März 2001 hatte der Bw. die beiden vermieteten Liegenschaften EZ 222 und 111 KG B. *im Gesamtausmaß von 6.703 m² mit den darauf*

befindlichen Industriehallen I, II und III, einem Zwischentrakt zwischen Halle I und II sowie einem Zubau Kiosk, Zubau Sozialtrakt, Zubau Spritzkabine, Zubau Lager zu Halle I und einem Flugdach ...samt allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör (Punkt I bzw. II des Kaufvertrages vom 30. März 2001) um einen Kaufpreis von 90 Millionen S plus 4 Millionen S Zinsen bis zur physischen Übergabe/Übernahme am 31. Mai 2002 (Letztere mit Nachtrag vom 19. Mai 2001 verschoben auf den 1. Juni 2002) veräußert.

Mit Rechnung vom 3. Juni 2002 hatte der Bw. der BW- GmbH die von diesem Kaufvertrag betroffenen, während des aufrechten Mietverhältnisses von der Mieterin getätigten Investitionen im Sinne der Zusatzvereinbarung vom 3. Juni 1996 um einen Betrag von insgesamt 896.335,76 € abgelöst.

Der Rechnungsbetrag gliedert sich einerseits in *Investitionen im Mietobjekt und Umbauten* und andererseits in *Zubauten und Anbauten*, jeweils ergänzt um die zugehörigen, nach § 12 Abs.10 UStG 1994 rückverrechneten Vorsteuern. Nach den Feststellungen der BP (Prüferakt Bl. 476) waren vom Rechnungsbetrag 208.437,02 € auf Investitionen in die *Halle II* entfallen, der Rest hatte die *Halle III* (tatsächlich gemeint wohl die Stahlbauhalle = *Halle I*) betroffen.

Den Ablöseteilbetrag für *Zubauten und Anbauten* mit der dazu ausgewiesenen Vorsteuerrückverrechnung nach § 12 Abs.10 UStG 1994 hatte der Bw. mit dem Vermerk *Zubauten auf fremden Grund* am 16. August 2002 dem zuständigen Finanzamt zur Vorschreibung der GreSt gemeldet. In der Folge war am 22. August 2002 ein erklärungskonformer GreSt-Bescheid an den Bw. ergangen.

Dem Formular der GreSt-Anmeldung angeschlossen gewesen waren die Rechnung vom 3. Juni 1996 und ein Auszug aus dem AVZ der BW- GmbH mit den betroffenen Einzelpositionen, gegliedert in Aufwendungen für Umbaumaßnahmen und solche für durchgeführte Zubauten, ggfs. ergänzt um den zugehörigen Vorsteuerbetrag nach § 12 Abs.10 UStG 1994.

Die lt. Rechnung vom 3. Juni 2002 vom Bw. zu bezahlende Ablösesumme von 814.083,97 € errechnet sich als Summe der auf Basis einer 20jährigen Nutzungsdauer ermittelten Restbuchwerte der angeführten Investitionen. Aufgrund der zuvor von der GmbH angewendeten, abweichenden Abschreibungssätze (4% / 6,67% bzw. generell 10% ab AVZ-Position 150) ergaben sich entsprechende Abweichungen zu den Buchwerten der BW- GmbH (verminderter Wert gegenüber den Buchwerten zum 31.5.2002 im AVZ der GmbH bei der *Halle II* bzw. erhöhter Wert gegenüber den Buchwerten der Investitionen zur *Halle I*) und daraus resultierend, entsprechende Erfolgsauswirkungen (lt. AVZ *Bewertungsreserven*) bei der GmbH bzw. im Einzelunternehmen des Bw.

Die Rechnung vom 3. Juni 2002 (beinhaltend auch verschiedene Aufwendungen betreffend die EZ 111 aus der Zeit vor Beginn des Mietverhältnisses mit der GmbH) war - gemeinsam mit einem Teil der bezahlten GreSt - zunächst zur Gänze in der Buchhaltung des Einzelunternehmens des Bw. erfasst worden. Im Zuge der Bilanzierung war der später bei der BP anerkannte Teilbetrag von 208.437,- € als auf die *Halle II* entfallend ausgebucht und dem Privatvermögen des Bw. zugeordnet worden. Der restliche Ablösebetrag war als betrieblich veranlasste Anschaffung im Rechenwerk des Einzelunternehmens verblieben.

Da zwischen den Verfahrensparteien dem Grunde und der Höhe nach Einigkeit über die steuerliche Anerkennung sowohl der Ablösevereinbarung zwischen dem Bw. und der BW-GmbH vom 3. Juni 1996 als auch über den Inhalt der „Ablöserechnung“ vom 3. Juni 2002 herrscht, sieht der UFS keine Veranlassung, diese beiden Dokumente der Sachverhaltsfeststellung im anhängigen Verfahren nicht zu Grunde zu legen.

Die bauliche Situation der im Jahr 2001 mitveräußerten Industriehallen stellt sich nach den im Verfahren vorgelegten Unterlagen wie folgt dar:

Zum Zeitpunkt des Verkaufs waren die beiden unmittelbar angrenzenden Grundstücke EZ 222 und EZ 111 mit *mehrere(n) aneinander gebaute(n) Hallen* durchgängig bebaut (Verkäufer-Gutachten, S.6, Katasterauszug im Prüferakt, Bl. 459; Einreichplan aus dem Jahr 1999/2000 zu einem Umbau auf der EZ 222, im Folgenden kurz als Einreichplan bezeichnet).

Auf den Dokumentationsfotos zu dem im Jahr 2004 im Zuge des BP-Verfahrens erstellten Verkehrswertgutachten des von der Erstbehörde beigezogenen Amtssachverständigen (im Folgenden Amtsgutachten) sind die auf den beiden Grundstücken befindlichen Hallen in der Außenansicht als einheitlicher Gebäudekomplex festgehalten. Allerdings weist die *Halle III* einen - in Bauweise und Farbe - klar unterschiedlichen Baukörper auf. Auch für bautechnische Laien ist nach dem äußeren Erscheinungsbild unschwer zu erkennen, dass die *Halle III* aus einer zeitlich weit vor der *Halle II* liegenden Bauära stammt (relativ kleinräumiger Ziegelbau mit Satteldach und vergleichsweise niedriger Geschoßhöhe), an die wesentlich später die *Halle II* als, nach heutigen Maßstäben, moderner Hallenbau angeschlossen worden war (weitläufiger Baukörper in Metall-Leichtbauweise mit Flachdach und, im Vergleich zum Altbestand, in etwa doppelter Geschoßhöhe).

Nach den Befundangaben in den von beiden Vertragsparteien vor dem (Ver-) Kauf in Auftrag gegebenen Verkehrswertgutachten bzw. den oa. Planunterlagen stellt sich die im Jahr 1983 vom Bw. mitersteigerte *Halle III* aus dem Jahr 1954 als auf einer Fläche von rd. 480 m² (Nutzfläche 435 m²) im 90°-Winkel, in etwa gleichschenkelig angeordneter, eingeschößiger, nicht unterkellierter Ziegelmassivbau mit einer Auskragung an der Ostseite und einem mit

Eternit gedeckten Satteldach dar. Die Raumhöhe in diesem Altbestand ist mit 3,5 m ausgewiesen (Verkäufer-Gutachten, S.6). Neben der Haupthalle (Raum 6.1 des Einreichplans, 286 m² Nutzfläche) umfasst das Objekt einen von dieser zugänglichen Lagerraum (*Blechlager*, Raum 6.2 des Einreichplans, rd. 40 m² Nutzfläche) sowie – im erwähnten ostseitigen Anbau – einen vom Lagerraum 6.2 zugänglichen Tank- und Kompressorraum (Raum 6.3/6.4 des Einreichplans, ca. 14 m² Nutzfläche). Weiters gehört zum Altbestand aus dem Jahr 1954 ein aus sieben Einzelräumen bestehender Komplex, in welchem auf einer Nutzfläche von rd. 95 m², neben der Heizung, Sozialräume für die Dienstnehmer (Aufenthalts-, Umkleide- und Sanitärräume, Raum 5.0 – 5.6 des Einreichplans) untergebracht sind. Zwischen diesem Bereich und dem übrigen Gebäudebestand der *Halle III* existiert im Gebäudeinneren keine direkte Verbindung (Zugangsmöglichkeit nur von außen).

Als Errichtungsjahr der *Halle II* ist nach den Unterlagen (Gutachten, Planunterlagen, AVZ der GmbH) das Jahr 1990 anzunehmen (Nutzfläche 807 m², Raumhöhe 6,5 – 6,7 m; Raum 4.1 des Einreichplans). Zwar ebenfalls eingeschobig und nicht unterkellert, wurde diese, im Gegensatz zum Altbestand, in Stahl-Leichtbauweise mit Trapezblech-Flachdach ausgeführt. Für die Belichtung der Halle sorgen, neben großflächigen Glaselementen an der Westseite des Objekts, zusätzliche Dachflächenfenster. Ost- und Südwand sind als Feuermauern ausgestaltet. Im Süd-West-Bereich der neuen Halle wurden, ebenfalls als Metallkonstruktion, ein Alu-Lager und ein Barverkaufsraum (*Kiosk*, 112 m² bzw. 12 m² Nutzfläche; Raum 4.2/4.3) angebaut. Zur nordöstlichen Grundstücksgrenze hin wurde der Baukomplex um einen zweiten Kompressorraum (Raum 4.4 des Einreichplans) sowie einen als Zwischenlager dienenden Anbau in Massivbauweise mit Trapezblech-Flachdach (Raum 6.5 des Einreichplans, ca. 25 m² Nutzfläche, Raumhöhe 2,62 m; kein direkter Zugang zu den *Hallen II oder III*) ergänzt. Im Jahr 1999 (lt. Buchhaltungsunterlagen 1997/1998) wurde an der Westseite der *Halle II* ein Trapezblech-Vordach mit Lichtbändern angefügt, welches nach den Dokumentationsfotos aus dem Amtsgutachten nicht an den Altbestand der *Halle III* anschließt.

Der Baukörper der *Halle II* war im Jahr 1990 an die Südmauer des Altbestandes angebaut worden. Da an dieser Seite auf die Ausbildung einer eigenen Firstwand für die neue Halle verzichtet worden war, bilden seither die südseitigen Fenster des Altbestandes eine Sichtverbindung in den Hauptraum der *Halle II* (keine Trennung durch eine Feuerwand). Das Dach der *Halle II* wird in diesem Bereich durch mehrere, selbständige, auf Betonfundamenten ruhende Stahlträger gestützt. Am gegenüber liegenden Hallenende - zur *Halle I* hin – schließt die *Halle II* durchgehend mit einer eigenen Stütz- und Feuermauer ab.

Zwischen den *Hallen I* und *II* bestehen keine direkten Verbindungen (Durchgänge). Zwar sind die Nebenräume der *Halle II* (Alu-Lager, Verkaufskiosk) und die *Halle I* aneinander gebaut, doch fehlen hier Durchgangsmöglichkeiten (keine Verbindungstüren). Die vom Gutachter der

Käuferin als *Einbauten für Kleinteillager und Büroraum* im *Zwischenbau Halle I –II* bezeichneten Bauteile sind im Verkäufertgutachten der *Halle I* zugeordnet (Meisterbüro, Kleinteillager, Gutachten S.10). Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass diese überwiegend auf der EZ 222 befindlichen Räumlichkeiten im Jahr 1990 außerhalb der Feuermauer der damals errichteten *Halle II* erbaut worden waren. Sie stellen einen Verbindungstrakt dar, der die verbleibende Baulücke zwischen den beiden Hallen schließt. Über diesen Verbindungsbau besteht seither die Möglichkeit „unter Dach“ von der *Halle I* in die *Halle II* bzw. retour zu gelangen.

Zur *Halle III* hin ist der Baukörper der *Halle II* so konzipiert, dass sie aufgrund ihrer bedeutend größeren Raumhöhe die Nebenräume des Altbestandes (Blechlager, Sozialräume) einhaust, sodass diese von außen nicht mehr sichtbar sind und als, nach Art einer Landzunge ausgebildete, Bauteile in das Innere der neuen Halle hineinragen, ohne mit dieser baulich verbunden zu sein. Nach Entfernung des alten Giebeldachs in diesem Bereich reicht die Dachflächenfensterbelichtung der *Halle II* in den Luftraum über dem Altbestand. Auf diese bauliche Situation beziehen sich offenbar die Ausführungen in der Berufung betreffend das räumliche (und organisatorische) Ineinandergreifen der *Hallen II* und *III*.

Der vom späteren Käufer beauftragte Gebäudesachverständige hat den vom Inneren der *Halle III* aus nicht direkt zugänglichen Teil der Nebenräume (Heiz-/Sozialräume), wohl auch in Hinblick auf diese spezielle, bauliche Gestaltung, als Teil der *Halle II* wahrgenommen und den „Sozialraumkomplex“ in seinem Gutachten nicht der *Halle III* sondern der wesentlich „jüngeren“ *Halle II* zugeordnet (*Einbauten für Sanitär- und Sozialr.*). Andererseits hat dieser Gutachter das in Massivbauweise errichtete Zwischenlager (Raum 6.5) als Teil der *Halle III* gesehen (Käufer-Gutachten S.6/7).

Wenn auch in Detailbereichen nicht deckungsgleich, so haben doch alle drei Gebäudesachverständigen die *Halle II* grundsätzlich nicht als Teil der *Hallen I* oder *III* sondern als eigene Einheit beschrieben. Wie erwähnt sind die *Hallen I - III* im Kaufvertrag vom 30.März 2001 ebenfalls gesondert angeführt.

Im Gegensatz dazu hat etwa der vom Bw. beauftragte Gutachter ausdrücklich die *Halle 1 mit Zubau Lager 1973*, weiters den *Hallenanbau 1979/1981* sowie die *Halle 1 mit Zubau, 1996* erfasst. Der Lagerzubau aus dem Jahr 1973 wurde vom Sachverständigen gemeinsam mit der *Halle I* bewertet. Für den *Hallenzubau 1979/81* hat der Gutachter zwar einen gesonderten Wertansatz gewählt, doch gleichzeitig eine Wertminderung von 57% angenommen und festgehalten, dass bei einer *Abwertung stets vom älteren Hauptbauteil* auszugehen ist, weil *die, auch neueren, Anbauten mit dem ältesten Teil untergehen*.

Aus dieser Darstellung bzw. Vorgangsweise ist klar zu erkennen, dass die nachträglich errichteten An-/ Zubauten zur *Halle I* vom Gutachter als unselbständige Gebäudeteile eingestuft wurden.

Dagegen finden sich für die *Hallen II* und *III* im Gutachten eigenständige Bewertungen. Für die *Halle III* (Altbestand ex 1954) geht der Gutachter von einer technischen Nutzungsdauer von 80 Jahren, für die *Halle II* von 40 Jahren bzw. für das Zwischenlager (Raum 6.5) von 30 Jahren aus. In der Folge nimmt er bei der *Halle II* ein Abschlag von 16% wegen *erschwerter Bauführung zwischen bestehenden Gebäudeteilen und Vordachzuschlag* sowie einen weiteren 10%igen *Abschlag verlorener Bauaufwand (Halle üb. Halle* (UFS-Anmerkung: gemeint wohl im Bereich des Blechlagers Raum 6.2 und der Sozialräume Raum 5.0-5.6), *„Nebenraumschlurf“ ostseitig etc.* (UFS-Anmerkung: gemeint wohl das Zwischenlager Raum 6.5) an. Eine auf die *Halle III* Bezug nehmende Wertminderung wie beim Zubau zur *Halle I* findet sich bei der *Halle II* nicht.

Anders als die verschiedenen Erweiterungen des Hallenbestandes auf der EZ 222 wurde die *Halle II* vom Gutachter demnach deutlich als eigenständiges Objekt gesehen und bewertet.

Die neue Eigentümerin der Liegenschaft ging im Jahr 2004 in einer auf Basis des bereits mehrmals zitierten Einreichplans aus dem Jahr 1999/2000 verfassten Mitteilung an das FA über den *Zu- und Umbau der Betriebslagerhalle* - orientiert an der Raumhöhe der einzelnen Bauteile - einerseits von einer Einheit für den Bereich *Halle III*, Haupthalle (Raum 6.1, Raumhöhe 3,5 m) und anderseits einer weiteren Einheit für die *Halle II* (Raum 4.1, Raumhöhe 6,5 – 6,7 m) mit sämtlichen Nebenräumen der *Halle III* (Raum 5.0 - 5.6 sowie 6.2 - 6.5) aus.

b) rechtliche Würdigung:

Der Bw. begründet das Berufungsbegehren in rechtlicher Hinsicht zunächst mit der generellen Unanwendbarkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Bereich des § 30 EStG. Aus der Anknüpfung an den zivilrechtlichen Grundstücksbegriff in § 30 Abs.1 Z.1 lit.a EStG leitet er offenbar – in Umkehrung des von ihm selbst zitierten Schrifttums, welches die Maßgeblichkeit des Zivilrechts auf *einzelne Tatbestandselemente* beschränkt sieht - ab, dass § 30 EStG weitgehend zivilrechtlich geprägt bzw. im verfahrensrelevanten Bereich einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise gar nicht zugänglich sei - dies insbesondere auch in Bezug auf den Fristenlauf.

Dem ist aus Sicht des UFS nicht zu folgen.

Die Sichtweise des Bw. gründet sich augenscheinlich auf die Formulierung der von § 30 Abs.1 Z.1 lit.a EStG erfassten Spekulationsobjekte (*Grundstücke und andere Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen*).

Lehre und Rechtsprechung gehen grundsätzlich davon aus, dass das - auch im Bereich des § 30 EStG zum Tragen kommende - Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Ertragsteuerrecht ein eigenes, von der zivilrechtlichen Beurteilung abgekoppeltes Begriffsverständnis schafft (vgl. z.B. JAKOM, EStG Kommentar, § 30 Rz.7 mit Verweis auf § 4 Rz.66f und das dort zitierte, einschlägige Schrifttum).

Die Bezugnahme auf zivilrechtliche Begriffe in abgabenrechtlichen Vorschriften dient häufig nur der Umschreibung eines umfassender zu verstehenden, wirtschaftlichen Begriffs im Sinne der von Ritz BAO-Kommentar, § 21 Tz.8 unter Verweis auf Doralt/Ruppe, Steuerrecht II, Tz. 245 zitierten *Methode der indirekten wirtschaftlichen Anknüpfung*.

Was im Einzelfall zutrifft, ist im Wege der Interpretation der konkret anzuwendenden Norm festzustellen.

Tatsächlich ergibt sich bei Auslegung des § 30 Abs.1 Z.1 lit.a EStG auf Basis des Wortsinns, des Normzwecks und der Gesetzessystematik, dass dem Begriff des *Grundstücks*, an den die Bestimmung anknüpft, kein streng zivilrechtliches Verständnis beizumessen ist.

Vielmehr ist davon auszugehen, dass sich die Formulierung *die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen* nur auf die Wortfolge *andere Rechte* bezieht. Dies zunächst, weil Grundstücke zu den körperlichen Wirtschaftsgütern gehören und nicht zu den Rechten (§ 282 ABGB). Zudem hätte es im Anwendungsbereich des von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise geprägten Einkommensteuerrechts (§ 21 BAO) einer eindeutigen Formulierung bedurft, um die ausnahmsweise Maßgeblichkeit des zivilrechtlichen Grundstücksbegriffs zum Ausdruck zu bringen (zum Vergleich sei etwa auf die Formulierung in § 1 Abs.1 GreStG verwiesen). Das Gebot, Ausnahmen eng zu interpretieren, verlangt unter den gegebenen Umständen ein auf die grundstücksgleichen Rechte eingeschränktes Verständnis des zitierten Relativsatzes in § 30 Abs.1 Z.1 lit.a EStG.

Allein die Verwendung eines *auch* im Zivilrecht gebräuchlichen Begriffs für die von der Norm erfassten Wirtschaftsgüter, lässt noch nicht darauf schließen, dass die steuerliche Beurteilung des betreffenden Tatbestands nach zivilrechtlichen Formalkriterien zu erfolgen hat.

Für den Bereich des § 30 EStG ist nach Lehre und Rechtsprechung eine derartige Schlussfolgerung jedenfalls nicht zulässig.

So ist etwa in Schrifttum und Judikatur unstrittig, dass das Abzielen auf die Übertragung des *wirtschaftlichen* Eigentums für die Realisierung eines Spekulationstatbestandes genügt. Ebenso herrscht Einigkeit darüber, dass für den Fristenlauf das (für den zivilrechtlichen Eigentumserwerb unzureichende) schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft relevant ist und genügt überdies ein diesem bereits vorausgehendes Rechtsgeschäft, das den *wirtschaftlichen* Vorteil eines Verkaufsgeschäfts für beide Vertragsparteien vorweg nimmt (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG § 30, Tz. 20ff, u.a. mit Verweis auf VwGH 22.9.1981, 217, 218/80 und

8.2.1989, 88/13/0049f bzw. VwGH 20.11.1997, [96/15/0256](#)). Allein diese Beispiele zeigen, dass von einer generellen oder zumindest grundsätzlichen zivilrechtlichen Prägung des § 30 EStG keine Rede sein kann.

Tatsächlich kommt den vom Bw. aus dem Schrifttum zitierten *einzelnen zivilrechtlich geprägten Tatbestandselementen*, zu denen unstrittig die Definition der „grundstücksgleichen Rechte“ gehört, im laufenden Verfahren keine Relevanz zu.

Der zivilrechtliche und der steuerliche Grundstücksbegriff decken sich insofern, als damit grundsätzlich der nackte Grund und Boden und die mit diesem fest verbundenen Sachen erfasst sind. In beiden Rechtsbereichen ist allerdings auch eine Trennung der Einheit von Grundstück und Gebäude bekannt, und zwar für den Fall, dass das Eigentum am Grund und am Gebäude nicht in einer Person vereinigt ist (wiewohl sich in beiden Bereichen keine gesetzliche Definition des Begriffs Superädifikat findet).

Das zivilrechtlich geprägte Grunderwerbsteuerrecht normiert ausdrücklich die Maßgeblichkeit des zivilrechtlichen Grundstücksbegriffs, um diesem in der Folge den Begriff der *Gebäude auf fremden Boden* gleichzusetzen (§ 2 Abs.1 und Abs.2 GreStG).

Für das grundsätzlich am wahren wirtschaftlichen Gehalt orientierte Ertragsteuerrecht - und konkret auch im Anwendungsbereich des § 30 EStG - ist ein derart erweitertes Begriffsverständnis auch ohne explizite gesetzliche Normierung maßgeblich (vgl. z.B. VwGH 23.5.2007, [2004/13/0052](#) und Doralt, aa.O Tz.41).

Wenn § 30 EStG in Bezug auf bebaute Grundstücke auch zweifellos den Normalfall der Eigentümeridentität an Grundstück und Gebäude vor Augen hat, so schließt weder der Wortlaut noch der Normzweck eine Subsumption von Superädifikaten unter den Grundstücksbegriff des § 30 Abs.1 Z.1 lit.a EStG aus.

In Anlehnung an das Grunderwerbsteuerrecht sind als Superädifikate im ertragsteuerlichen Sinn Gebäude zu verstehen, welche mit Zustimmung des Grundeigentümers auf fremden Grund und Boden errichtet wurden. Im Unterschied zum Zivilrecht ist im Ertragsteuerrecht nicht der zeitliche Aspekt (*nicht auf Dauer errichtet*) entscheidend und wird für die Änderung der Zurechnung auch nicht auf eine urkundliche Hinterlegung bzw. grundbücherliche Ersichtlichmachung abgestellt, sondern der im Einzelfall wahre wirtschaftliche Gehalt des Vorgangs beurteilt. Wesentlich ist dabei, dass dem Gebäudeerrichter aufgrund der vertraglichen Vereinbarung mit dem Grundeigentümer für die Dauer der Vereinbarung die Position eines wirtschaftlichen Eigentümers zukommt.

Der Zusatzvereinbarung zwischen dem Bw. und der BW- GmbH vom 3.Juni 1996 ist zu ersehen, dass die beiden Vertragsparteien die von der Mieterin zu errichtenden Industriebauten als Superädifikate in einem solchen wirtschaftlichen Sinn verstanden haben.

Die im August 2002 dem zuständigen Finanzamt übermittelte GreSt-Anmeldung dokumentiert, dass dieses Verständnis auch dem Erwerb durch den Bw. zu Grunde gelegen war.

Während der Dauer eines vereinbarten Nutzungsrechts werden Superädifikate ertragsteuerlich - losgelöst vom Grundstückseigentum - dem Gebäudeerrichter (z.B. dem Grundstücksmieter) als wirtschaftlichem Eigentümer zugerechnet (Doralt, a.a.O § 2 Tz 119f).

Wiewohl grundsätzlich bei bebauten Grundstücken der Grund und Boden mit dem darauf befindlichen Gebäude ein einheitliches Wirtschaftsgut bildet (VwGH, 18.12.2001, [98/15/0019](#)), kommt es somit im Zusammenhang mit Superädifikaten (im dargestellten, steuerlichen Sinn) während der Dauer eines vereinbarten Nutzungsrechts zu einer Trennung dieser Einheit. Grundstück und Gebäude stellen während dieses Zeitraums zwei von einander unabhängige, eigenständige Wirtschaftsgüter dar. Dies gilt für das Steuerrecht ebenso wie im Zivilrecht.

Der UFS folgt dem dargestellten steuerlichen Begriffsverständnis im anhängigen Verfahren und schließt sich auch in Bezug auf die grundsätzliche Anwendbarkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Bereich des § 30 EStG der herrschenden Lehre und Rechtsprechung an. Soweit sich das Berufungsbegehren auf die Nichtanwendbarkeit des § 21 BAO stützt, zeigt der Bw. keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

Der Bw. argumentiert seinen Standpunkt weiters mit dem Fehlen eines geeigneten Spekulationsobjekts. Die *Halle II* sei kein eigenständiges Gebäude sondern lediglich Ergebnis von Zu- Um- und Anbauten der Mieterin an der von ihm außerhalb der Spekulationsfrist erworbenen *Halle III*.

§ 30 EStG regelt die ausnahmsweise Besteuerung des Gewinns aus einem privaten Gütertransfer. Zweck der Bestimmung ist es, eine Angleichung der Besteuerung mit dem betrieblichen Bereich dort zu erreichen, wo private Wirtschaftsgüter nach der Art von Waren zur Einkünfteerzielung verwendet werden. Werden Privatgüter innerhalb bestimmter Fristen an- und verkauft (oder bereits vor dem Ankauf weiterveräußert), ist ein dabei erzielter Gewinn zu versteuern. Die Norm zielt darauf ab, innerhalb der Spekulationsfrist realisierte Werterhöhungen von im Privatvermögen der Steuerpflichtigen gehaltenen Wirtschaftsgütern der Einkommensteuer zu unterwerfen.

§ 30 EStG setzt bei einem Rechtsgeschäft an, welches die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes zum Inhalt hat bzw. darauf abzielt. In Verbindung mit dem Zweck der Bestimmung ergibt sich daraus u.a. das Erfordernis der Nämlichkeit von angeschafftem und veräußertem Wirtschaftsgut. Da § 30 Abs. 4 EStG ausdrücklich auch Herstellungskosten anführt, ist der Begriff der Nämlichkeit lediglich als Identität im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen. Bei der Klärung, ob die erforderliche Nämlichkeit gegeben ist oder ob ein anderes Wirtschaftsgut

vorliegt, sind das angeschaffte und das veräußerte Wirtschaftsgut unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls zu vergleichen. Maßgeblich ist grundsätzlich die Verkehrsauffassung. Eine Besteuerung nach § 30 EStG setzt somit jedenfalls die Existenz eines Wirtschaftsgutes voraus, welches Gegenstand sowohl des Erwerbs als auch des Verkaufs war. Kauf und Verkauf unselbständiger Teile von Wirtschaftsgütern lösen ebenso wenig einen Spekulationstatbestand aus, wie der Verkauf eines beim Erwerb selbständigen Gutes, welches während der Besitzzeit im Privatvermögen – etwa durch Be- oder Verarbeitung - seine Wesensart verloren hat und zu einem Wirtschaftsgut anderer Art geworden ist (VwGH 23.9.2005, [2003/15/0105](#)). Nämlichkeit und Wirtschaftsguteigenschaft sind für den Zeitpunkt des Erwerbs und der Veräußerung und zwar aus der Sicht desjenigen zu beurteilen, bei dem der Vorgang als Spekulationstatbestand besteuert werden soll.

Wirtschaftsgüter im ertragsteuerlichen Sinn sind im wirtschaftlichen Verkehr und nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbare Güter jeder Art. Auf eine selbständige Verkehrsfähigkeit kommt es nicht an. Unabhängig von der zivilrechtlichen Behandlung ist für den Bereich des Ertragsteuerrechts von einer selbständigen Bewertungsfähigkeit auszugehen, wenn für ein Gut im Rahmen eines Gesamtkaufpreises ein besonderes Entgelt angesetzt wird.

Für das hier zu beurteilende Spekulationsobjekt trifft dies zu. Die *Halle II* war, wie dargestellt, von den Sachverständigen – im Gegensatz zu den Zubauten der *Halle I* – eigenständig bewertet worden. Diese Gutachten haben der Verkehrswertermittlung gedient und waren eine Grundlage für die Preisbildung im Kaufvertrag vom 30. März 2001 gewesen, in dem die *Hallen I - III* jeweils gesondert angeführt sind. Da es nicht Aufgabe der Sachverständigen gewesen war, die eigenständige Bewertbarkeit der zum Verkauf stehenden Hallen zu beurteilen sondern Grundlagen für die Kaufpreisbildung der zu veräußernden Liegenschaft zu ermitteln, kommt der dargestellten Vorgangsweise der Gutachter bei der Beurteilung des steuerlichen Wirtschaftgutcharakters allerdings nur Indizwirkung zu. Tatsache ist aber, dass die *Halle II* beim Verkauf im März 2001 ein eigenständig bewertetes Gut gewesen war.

Den Unterlagen zur Ablösezahlung der Mieterinvestitionen, insbesondere der Rechnung vom 3. Juni 2002 und den aus dem AVZ der BW- GmbH abgeleiteten Beilagen zur Grunderwerbsteueranmeldung ist zu ersehen, dass der *Halle II* auch beim Erwerb durch den Bw. ein eigenständiger, durch das Betriebsprüfungsverfahren bestätigter Wert zugeordnet gewesen war.

Das Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gebietet dort, wo das Gesetz nicht Ausnahmen schafft, ein gemeinsames, steuerliches Schicksal einheitlicher Wirtschaftsgüter. So sind zusammengehörige Wirtschaftsgüter einheitlich zu bewerten, eine getrennte Bewertung von Teilen kommt nicht in Betracht. Die Zusammengehörigkeit wird grundsätzlich aus einem

Nutzungs- und Funktionszusammenhang abgeleitet. (Doralt, a.a.O. § 4 Rz.38, VwGH 2.8.2000, [97/13/0019](#), BFH 13.3.1990, IX R 104/85).

Für ertragsteuerliche Zwecke ist bei der Beurteilung von Gebäuden die Zusammengehörigkeit nach ständiger VwGH-Judikatur an bautechnischen Kriterien zu messen. Gesichtspunkten der wirtschaftlichen Zusammengehörigkeit misst der VwGH dabei ausdrücklich keine Bedeutung bei. Ein im bautechnischen Sinn eigenständiges Gebäude bildet sodann mit dem nach der Verkehrsauffassung zugehörigen Grundstück ein einheitliches Wirtschaftsgut. *In der Regel* stellt jede bautechnische Einheit (samt dem Boden) ein einzelnes Wirtschaftsgut dar (z.B. VwGH 18.12.2001, 98/15/0019; 14.12.2006, [2005/14/0038](#)).

Festzuhalten ist, dass diese Judikatur nicht im Zusammenhang mit Superädifikaten sondern zu Sachverhalten mit einheitlichen Eigentumsverhältnissen an Grund und Gebäude ergangen ist.

Nach dem VwGH-Erkenntnis vom 27.1.1994, [93/15/0161](#) zählen zu den maßgeblichen bautechnischen Kriterien *die Frage, ob Gebäude unmittelbar aufeinander errichtet bzw. unmittelbar aneinander grenzend angebaut bzw. ineinander integriert sind, oder mit entsprechendem räumlichen Abstand voneinander. Weitere wesentliche Kriterien sind: Die Errichtung der Bauwerke auf verschiedenen Grundstücken mit identen oder verschiedenen Eigentümern; Ineinandergreifen der einzelnen Räumlichkeiten; Bestehen eigener Eingänge und Stiegenaufgänge, wobei ein Wohnhaus und ein Werkstattegebäude, die baulich unterschiedlich gestaltet sind, selbst dann nicht notwendigerweise eine bauliche Einheit bilden, wenn sie aneinanderstoßen und das Wohngebäude nur durch einen, im Werkstattegebäude liegenden Vorraum betreten werden kann.*

Den verschiedenen bautechnischen Merkmalen misst der VwGH unterschiedliches Gewicht bei. Erkennbar stellt das Höchstgericht dabei auf den Zweck der im Einzelfall anzuwendenden Norm ab. Demnach kommt etwa dem Aspekt des „Aneinanderstoßens“ von Gebäudeteilen im Bereich der AfA im Allgemeinen nur eine untergeordnete Bedeutung zu (vgl. VwGH 14.12.2006, 2005/14/0038; 27.1.1994, 93/15/0161; 19.2.1991, [91/14/0031](#)). Dies erscheint nachvollziehbar, da die Abnutzung eines Gebäudes im Regelfall weniger durch eine allfällige bauliche Verbindung mit dem Nachbarobjekt als vielmehr durch die Bauweise beeinflusst wird. Dagegen kommt der (fehlenden) baulichen Verbindung von Gebäuden im Bereich der steuerlichen Hauptwohnsitzbegünstigung des § 24 Abs.6 EStG nach der VwGH-Judikatur regelmäßig ein wesentlich größeres Gewicht zu, weil es nach dem Normzweck darauf ankommt, jenen Bereich örtlich einzugrenzen, der dem Steuerpflichtigen tatsächlich als Hauptwohnsitz dient.

Aus Sicht des UFS kommt in Hinblick auf den Zweck des § 30 EStG, der steuerlichen Erfassung kurzfristiger Wertzuwächse des Spekulationsobjekts, im Bereich dieser Norm jenen bautechnischen Kriterien verstärkte Bedeutung zu, die den Wert einer Immobilie am Markt beeinflussen.

Bei Industriebauten sind vor allem Baukriterien, welche den Verwendungszweck - die Funktionalität - unterstützen und damit solche mit Auswirkung auf die wirtschaftliche Nutzbarkeit von Bedeutung. Dazu gehört insbesondere die Bauweise (Grundrissgestaltung, Größe der Raumnutzflächen, Raumhöhe, Lichtsituation und dgl.). Die Art der verwendeten Baumaterialien ist insofern bedeutsam, als ein Massivziegelbau für eine flexible Anpassung an geänderte Marktverhältnisse andere Voraussetzungen mitbringt als ein in Leichtbauweise errichtetes Objekt. Eine bauliche Verbindung benachbarter Gebäude, ein direkter Gebäudeanbau oder eine zwischen Altbestand und späteren Gebäudeanbauten ineinander greifende Bauweise kann einerseits Wegstrecken verkürzen und somit Kosten senkend wirken, andererseits kann sie aber auch erforderliche bauliche Veränderungen behindern und insofern nachteilig sein.

Bei der Beuteilung der Einheit eines Gebäudebestands sind die verschiedenen Kriterien nach den Umständen des Einzelfalls zu gewichten.

Der BFH sieht im Zusammenhang mit (Hallen-) Anbauten an bestehende Gebäude – neben der Funktionalität - als wesentliches bautechnisches Kriterium für ein selbständiges Wirtschaftsgut die statische Standfestigkeit des betroffenen Gebäudeteils und die dazu getroffenen Baumaßnahmen, wie z.B. tragende Fundamente oder eigene Feuermauern (BFH 25.1.2007, III R 49/06).

Anders als der Bw. offenbar annimmt, führt die Beurteilung als einheitliches Gebäude zudem nicht zwingend dazu, dass die späteren Baumaßnahmen als nachträgliche Anschaffungskosten im bestehenden Objekt aufgehen. Auch der umgekehrte Fall ist denkbar. Ausschlaggebend ist, ob der Altbestand oder der spätere Zu-/Anbau die Wesensart des nach bautechnischen Kriterien einheitlichen Gebäudes bestimmt. Dabei spielen v.a. die Größen- und Wertverhältnisse eine entscheidende Rolle.

So ist der VwGH etwa im Erkenntnis vom 30.6.1994, 92/15/0213 zum Ergebnis gekommen, dass im Fall von umfangreichen Baumaßnahmen ein neues Gebäude, bei gleichzeitigem Verlust der Eigenständigkeit des bautechnisch integrierten Altbestandes, entstanden war.

Nach der Judikatur des BFH kann ein Anbau insbesondere bei nicht verschachtelter Bauweise zu einem selbständigen, neben den Altbau tretenden, neuen Gebäude führen. Bei verschachtelter Bauweise entsteht nach Ansicht des BFH durch den Anbau ein einheitliches, *neues Gebäude unter Einbeziehung des Altgebäudes*, wenn die Neubauteile dem Gesamtgebäude das Gepräge geben. Hiefür sieht der BFH regelmäßig das Größen- und

Wertverhältnis der Alt- und Neubauteile als maßgeblich an, bezieht aber auch den zeitlichen Abstand zwischen den Baumaßnahmen und die Ähnlichkeit der *Bauausführung* (wohl gemeint der Bauweise) in die Betrachtung mit ein (neuerlich BFH, 25.1.2007, III R 49/06).

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage kommt der UFS im anhängigen Verfahren zum Ergebnis, dass die *Halle II* im Zeitpunkt des Verkaufs durch den Bw. weder ein unselbständiger Bestandteil des aus dem Jahr 1954 stammenden Altbestandes auf der EZ 111 (*Halle III*) gewesen war noch zur *Halle I* auf der EZ 222 gehört hatte, sondern ein eigenständiges Gebäude dargestellt hatte.

Zunächst ist daran zu erinnern, dass der VwGH die Eigentumsverhältnisse am Spekulationsobjekt zu den wesentlichen bautechnischen Kriterien zählt. Relevant ist grundsätzlich das wirtschaftliche Eigentum.

§ 30 EStG stellt auf das Veräußerungsgeschäft ab, wobei, wie erwähnt generell das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft maßgeblich ist und zwar, nicht nur für die Fristenberechnung sondern, daraus resultierend, auch für die Frage, ob überhaupt ein Spekulationstatbestand verwirklicht wurde. Davon zu unterscheiden ist der Zeitpunkt der Besteuerung eines erzielten Spekulationsgewinns, der vom Zufluss des Erlöses abhängt. Die sachenrechtliche Durchführung (Grundbuchseintragung), der Besitz oder die tatsächliche Verfügungsmöglichkeit (körperliche Übergabe) ist nicht von Bedeutung (vgl. nochmals Doralt a.a.O., §30 Tz.21ff).

Beim Verkauf der Liegenschaften EZ 111/222 am 30. März 2001 war die im Jahr 1990 von der BW- GmbH als Superädifikat im zuvor erläuterten, steuerlichen Sinn errichtete *Halle II* nicht im (wirtschaftlichen) Eigentum des Bw. sondern in jenem der damaligen Mieterin gestanden. Aufgrund der Nachtragsvereinbarung zwischen dem Bw. und der BW- GmbH aus dem Jahr 1996 bedurfte es für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an der *Halle II* auf den Bw. erst der Beendigung des Mietverhältnisses und der entsprechenden Ablösezahlung durch den Bw. Sowohl die Tatsache des Erwerbs an sich als auch der Erwerbszeitpunkt ergeben sich aus dem schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäft, konkret aus den aufschiebenden Bedingungen in der Ergänzungsvereinbarung vom 3.Juni 1996. Bis zum Eintritt dieser Umstände war die *Halle II* nach dem von der Erstbehörde anerkannten Willen der Vertragsparteien der BW- GmbH zuzurechnen. Erst danach sollte der Bw. wirtschaftlicher Eigentümer der *Halle II* werden. Eben darin lag der Zweck der Vereinbarung vom 3.Juni 1996. Mit dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Bw. wurde in Hinblick auf die bereits dargelegte Maßgeblichkeit des § 21 BAO ein Erwerbsvorgang im Sinne des § 30 EStG bewirkt.

Im Zeitpunkt des Erwerbs der *Halle II* durch den Bw. bei Beendigung des Mietverhältnisses Ende Mai 2002 war der zugehörige Grund und Boden nicht mehr in dessen Eigentum gestanden (Verkauf am 30. März 2001).

Anders als bei der *Halle III* war somit bezüglich der *Halle II* zu keinem der beiden, aus Sicht des § 30 EStG maßgeblichen Zeitpunkte (Erwerb/Veräußerung) das (wirtschaftliche) Eigentum am Grundstück, auf dem das Bauwerk errichtet war und am darauf stehenden Hallengebäude in einer Hand vereinigt gewesen.

Dieselben, unterschiedlichen Eigentumsverhältnisse hatten zu diesen Zeitpunkten zwischen den *Hallen II* und *III* bestanden. Schon aus diesem Grund kommen die *Hallen II* und *III* als einheitliches Wirtschaftsgut nicht in Betracht.

Darüber hinaus sprechen noch weitere bautechnische Kriterien, insbesondere die Unterschiede in der Bauweise der *Hallen II* und *III* gegen ein einheitliches Gebäude. Auch das vom Bw. angeführte äußere Erscheinungsbild unterstützt den Berufungsstandpunkt nicht.

Beim Verkauf im März 2001 stellte sich die *Halle II* in der Außenansicht als Teil des die beiden Grundstücke EZ 111 und EZ 222 baulich durchgehend bedeckenden Hallenkomplexes dar, der sich, beginnend mit der *Halle III* an der nördlichen Grundstücksgrenze der EZ 111 (Altbestand aus dem Jahr 1954) über die südseitig anschließende *Halle II* bis zur – über Zwischen- bzw. Nebentrakte verbundenen - *Halle I* auf der EZ 222 erstreckte. Obwohl im Wesentlichen eingeschößig errichtet, ergibt sich aufgrund der unterschiedlichen Raumhöhen in den verschiedenen Teilbereichen (Raumhöhe 3,5 m im Altbestand *Halle III*, 6,60 m - 7,5 m in der *Halle II* bzw. 7,75 m - 9 m in der *Halle I*) keine einheitliche Objektshöhe. Während die auch farblich anders gestaltete, niedrigere *Halle III* mit einem Eternit-Satteldach abschließt, sind die übrigen Hallen und -Anbauten mit Trapezblech-Flachdächern ausgestattet, in welchen Dachflächenfenster für zusätzliche Belichtung sorgen. Nicht zuletzt unterscheidet sich die *Halle III* äußerlich auch in den beim Baukörper verwendeten Baumaterialien (Ziegelmassivbau) von der Metallbaukonstruktion des restlichen Hallenbestandes. Aufgrund der dargestellten Unterschiede und insbesondere auch aufgrund der Größenverhältnisse (bebaute Gesamtfläche der Hallen 3.920 m², davon – soweit von außen sichtbar - 285 m² auf die *Halle III* entfallend) sind in der Außenansicht die Flachdach-Metallbauhallen prägend.

Auch im Inneren herrschen aufgrund der unterschiedlichen Raumgrößen und -höhen sowie Lichtsituationen deutlich andere Verhältnisse (offene Bauweise mit wesentlich größeren Nutzflächen und Raumhöhen sowie Dachflächenfensterbelichtung in den neuen Hallen im Gegensatz zur *Halle III*).

Zwar fehlt es baulich an einer abgrenzenden Feuermauer zwischen den *Hallen II* und *III*, doch ist durch die erwähnten Stahlträger mit Betonfundamenten in diesem Bereich für die statische

Standfestigkeit der *Halle II* gesorgt. Da die *Halle II* im Übrigen zur Gänze - und insbesondere auch zur *Halle I* hin - mit eigenen, an Süd- und Ostseite als Feuermauern ausgebildeten (und auf entsprechenden Fundamenten errichteten) Wänden abschließt, ist sie nach Gesichtspunkten der Statik jedenfalls ein selbständiges Gebäude.

Differenziert zu beurteilen ist die in der Berufung erwähnte, räumlich ineinander greifende Situation im Bereich der von der *Halle II* eingehausten Nebenräume des Altbestandes (*Blechlager* und Sozialräume). Wie ausgeführt besteht nach den vorliegenden Dokumentationsfotos des Amtssachverständigen, keine bauliche Verbindung zwischen der *Halle II* und diesen Räumlichkeiten. Das ehemalige Satteldach des Altbestandes wurde in diesem Bereich entfernt. In den darüber liegenden, freien Luftraum reicht nunmehr das Dachflächenfenster der *Halle II*. Funktionell wirkt sich diese Situation einerseits positiv aus (gemeinsam nutzbare Sozialräume mit „Unter-Dach-Zugang“ von beiden Hallen aus, in der Berufung als „organisatorische Einheit“ bezeichnet). Dem steht eine gewisse Einschränkung der industriellen Nutzungsmöglichkeiten der *Halle II* gegenüber.

Da von dieser baulichen Situation aus Sicht der *Halle II* nur relativ geringe und zudem im Randbereich der neuen Halle situierte Flächenanteile betroffen sind (weniger als 15% der Nutzfläche), erscheint diese für die Beurteilung der Gebäudeeinheit nicht entscheidend, zumal sich daraus weder Auswirkungen auf die statische Situation der *Halle II* ergeben noch von einem ins Gewicht fallenden Wertfaktor auszugehen ist (Verkäufer-Gutachten S.13). Aus diesen Gründen ist die „*Verschachtelung*“ für die Gebäudeeinheit der *Hallen II* und *III* auch nicht von tragender Bedeutung.

Selbst bei einheitlicher Zurechnung der *Hallen II* und *III* an einen wirtschaftlichen Eigentümer würden die dargestellten Umstände aus Sicht des UFS wesentlich deutlicher für eine getrennte Behandlung der *Hallen II* und *III* als für ein einheitliches Gebäude sprechen.

Dies gilt nicht für das im Jahr 1990 ostseitig an die *Halle III* angebaute Zwischenlager, das aufgrund seiner Errichtung in Ziegelmassivbauweise, wegen der beengten Raumverhältnisse (Stichwort „*enger Nebenraumschlur*“), der Raumhöhe von nur 2,7 m und der fehlenden Zugangsmöglichkeit von der *Halle II* aus, sowohl äußerlich als auch nach den maßgeblichen bautechnischen Kriterien eher dem Altbestand als der *Halle II* zuzuordnen ist.

Dies ändert aber nichts daran, dass der restliche, weitaus überwiegende Teil der *Halle II* ein von der *Halle III* getrennt zu betrachtendes Gebäude darstellt.

Auch wenn man dem Fehlen einer trennenden Feuermauer zwischen den *Hallen II* und *III* und der baulichen Situation im Bereich der Sozialräume mehr Gewicht beimisst und deshalb den Standpunkt einer Gebäudeeinheit zwischen den beiden Hallen vertritt, ergibt sich aus den Größen- und Wertverhältnissen der beiden Objekte ein klarer Schwerpunkt auf Seiten der

Halle II. Die Raumhöhe und die verbaute Fläche der *Halle III* erreichen nach dem Verkäufer-Gutachten nur jeweils knapp die Hälfte der *Halle II*, der Sachwert der *Halle III* wurde vom Sachverständigen mit rd. 1/3, der Verkehrswert mit 1/4 von jenem der *Halle II* geschätzt. Ein Vergleich der historischen Anschaffungskosten (*Halle III* rd. 57.000,- €; *Halle II* ca. 560.000,- €) bzw. der AVZ-Buchwerte beim Erwerb durch den Bw. (*Halle III* ca. 34.000,-€; *Halle II* rd. 208.000,-€ lt. „Ablöserechnung“ vom 3. Juni 2002 bzw. knapp 300.000,-€ bei Berücksichtigung der AfA-Sätze der GmbH) vervollständigen dieses Bild. Dazu kommt, wie dargestellt, auch ein bestimmendes Gepräge der *Halle II* im äußeren Erscheinungsbild und nach der Funktionalität der erörterten bautechnischen Kriterien.

Die *Halle II* als unselbständigen Zu- bzw. Anbau zum Altbestand aus dem Jahr 1954 zu beurteilen, würde weder der bautechnischen noch der funktionellen oder wirtschaftlichen Realität gerecht werden und eindeutig im Widerspruch zur Verkehrsauffassung stehen. Daran vermag der bauliche Anschluss der *Halle II* an den Altbestand ebenso wenig etwas zu ändern, wie das „Ineinandergreifen“ von Räumlichkeiten in einem relativ kleinräumigen Randbereich. Selbst bei Annahme einer Gebäudeeinheit wäre im Sinne des BFH mit der Errichtung der *Halle II* ein *neues* Gebäude unter Einbeziehung des Altbestandes entstanden. Die Frage der Nämlichkeit der *Halle II* als Spekulationsobjekt wäre somit auch in diesem Fall zu bejahen gewesen.

Der Beurteilung als einheitliches Gebäude steht aber, wie ausgeführt, ohnehin die unterschiedliche Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an den *Hallen II* und *III* in den für die Besteuerung nach § 30 EStG maßgeblichen Zeitpunkten entgegen. Tatsächlich war der Bw. zu keinem Zeitpunkt sowohl (wirtschaftlicher) Eigentümer der *Halle II* als auch der *Halle III* gewesen.

Auch mit dem Hallenbestand auf der EZ 222 bildete die *Halle II* aufgrund des zur *Halle I* hin klar getrennten und statisch selbständig ausgebildeten Baukörpers mit einer durchgehenden, als Feuermauer ausgebildeten Firstwand keine Gebäudeeinheit. Die bauliche Anbindung an die *Halle I* über den außerhalb der Feuermauer errichteten Zwischentrakt im Bereich des Kleinteillagers ändert daran nichts. Das Alu-Lager und der Barverkaufskiosk sind durch die fensterlose Feuermauer von der *Halle I* getrennt und von dieser aus nicht zugänglich.

Einer Behandlung als einheitliches Wirtschaftsgut stehen auch hier nicht zuletzt die Eigentumsverhältnisse entgegen. Die an die *Halle II* angrenzenden Teile der *Halle I*, die ursprüngliche, im Jahr 1973 errichtete Halle (mit dem ostseitigen Lagertrakt) und der Hallenanbau aus den Jahren 1979/81 (Einreichplan Raum 2.2), waren lt. AVZ dem Einzelunternehmen des Bw. zugeordnet gewesen. Die von der BW- GmbH im Rahmen der Ablöse der Mieterinvestitionen erworbenen Teile der *Halle I* grenzten – abgesehen vom

bereits erwähnten Zwischentrakt im Bereich des Kleinteillagers, der seinerseits wieder an den Hallentrakt aus dem Jahr 1973 anschließt – nicht an die *Halle II* an.

Auch aus Sicht der Eigentumsverhältnisse hatte der Bw. somit von der GmbH zwei getrennte Baueinheiten erworben.

Insgesamt war daher auch der Hinweis auf das Fehlen eines selbständigen Gebäudes nicht geeignet, dem Berufungsbegehren des Bw. zum Erfolg zu verhelfen. Der *Halle II* kam unter den dargestellten Umständen die Qualität eines sowohl von der *Halle I* als auch von der *Halle III* unabhängigen Gebäudes und selbständigen Wirtschaftsgutes zu.

Damit sind aus Sicht des Bw. die Voraussetzungen für eine Besteuerung nach § 30 EStG aber noch nicht erfüllt. Stellt doch, so der Bw., selbst bei Annahme einer eigenständigen Gebäudequalität für die *Halle II*, dieses Gebäude jedenfalls mit dem zugehörigen Grundstück ein einheitliches Wirtschaftsgut dar. Nach seiner Ansicht ist daher im strittigen Fall bei der Berechnung der Spekulationsfrist auf den Erwerbszeitpunkt des Grundstücks, somit auf das Jahr 1983, abzustellen. Der Bw. verweist darauf, dass § 30 Abs.1 Z.1 lit.a EStG die Besteuerung von Grundstücken und nicht von Gebäuden normiert.

Mit dieser Ansicht stützt sich der Bw. auf die bereits erwähnte, höchstgerichtliche Rechtsprechung, wonach jedes eigenständige Gebäude mit dem nach der Verkehrsauffassung zugehörigen Grundstück ein einheitliches Wirtschaftsgut bildet. Eine getrennte Behandlung von Grundstück und Gebäude ist demnach ebenso unzulässig, wie die Trennung eines (ideellen) Gebäuteteils vom entsprechenden (ideellen) Grundanteil (nochmals z.B. VwGH 18.12.2001, 98/15/0019; 14.12.2006, [2005/14/0038](#)).

Dazu ist nochmals daran zu erinnern, dass diese, wie auch die weitere vom Bw. in der Berufung zitierte VwGH-Judikatur, zu Sachverhalten mit einheitlichen Eigentumsverhältnissen an Grund und Gebäuden, nicht aber zu Superädifikaten ergangen ist. Gleiches trifft auf die im Schrifttum im Sinne dieser Judikatur gezogenen Schlussfolgerungen zu (z.B. Büsser in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 30 Rz.4).

Im Sinne des bereits erörterten Verständnisses zum Grundstücksbegriff des § 30 EStG sind Superädifikate sowohl nach dem Wortlaut als auch nach dem Normzweck vom Anwendungsbereich des § 30 EStG erfasst. Da bei Superädifikaten die Wirtschaftsguteinheit von Grundstück und Gebäude mangels Eigentümeridentität gerade nicht vorliegt, ist die zitierte VwGH-Judikatur ebenso wie das erwähnte Schrifttum für diese Fälle nicht einschlägig und bedarf es daher keiner weiteren Auseinandersetzung mit den daraus abgeleiteten Argumenten des Bw. (z.B. Vergleich mit § 12 EStG bzw. Verweis auf EStR Rz 3882).

Zutreffend erscheint, dass der Gesetzgeber des § 30 Abs.1 Z.1 lit.a EStG primär unbebaute oder, im Fall von bebauten Grundstücken, den Normalfall der Eigentümeridentität bei

Grundstück und Gebäude vor Augen hatte. Damit erklären sich die vom Bw. angeführten Sonder- bzw. Ausnahmeregelungen der § 30 Abs.1 Z.1 lit.a, letzter Satz bzw. § 30 Abs.2 Z.2 EStG. Doch schließt dies den Ausnahmefall des Superädifikats - insbesondere in Hinblick auf den Normzweck des § 30 EStG - von der Anwendung der Bestimmungen über die Spekulationsbesteuerung nicht aus. Entgegen der Ansicht des Bw. ist ein (zwingendes) Prinzip der einheitlichen Betrachtung von Grundstück und Gebäude aus dem Gesetz nicht abzuleiten. Es wäre für den Fall einer unterschiedlichen Zurechnung von Grundstück und Gebäude auch unverständlich.

Im Erkenntnis vom 23.5.2007, 2004/13/0052 ist der VwGH für den Bereich der AfA zum Ergebnis gelangt, dass dem Gesetz eine Unanwendbarkeit auf Superädifikate nicht zu entnehmen ist. Gleiches gilt aus Sicht des UFS auch für § 30 Abs.1 Z.1 lit.a EStG.

Dafür spricht insbesondere der Normzweck des § 30 EStG. Eine sachliche Rechtfertigung dafür, kurzfristige Wertsteigerungen in privaten Gebäuden dann nicht zu besteuern, wenn/weil das Grundstück, auf dem das Bauwerk steht, einer anderen Person zuzurechnen ist, ist nicht ersichtlich. Eine Ungleichbehandlung zwischen Gebäuden des Grundeigentümers und auf fremden Grundstücken errichteten Gebäuden im Rahmen des § 30 EStG wäre aus diesem Blickwinkel geradezu verfassungsrechtlich bedenklich.

Bereits dargelegt wurde auch, dass dem Bw. im maßgeblichen Veräußerungszeitpunkt ertragsteuerlich zwar das Grundstück EZ 111 mit dem Altbestand aus dem Jahr 1954, nicht aber die erst im Jahr 2002 von der GmbH erworbene *Halle II* mit ihren Zubauten zuzurechnen war. Auch nach dem aus der Zusatzvereinbarung vom 3. Juni 1996 und der GreSt-Anmeldung vom August 2002 erhellenden Verständnis des Bw. war diese am 30. März 2001 ein der damaligen Mieterin zuzurechnendes Superädifikat gewesen. Dennoch war die *Halle II* nach dem klaren Wortlaut des Kaufvertrages und den diesem zu Grunde liegenden Verkehrswertgutachten Teil des Veräußerungsgeschäfts gewesen. Gegen die rechtliche Wirksamkeit des solcherart geschlossenen Rechtsgeschäfts bestehen weder aus zivilrechtlicher Sicht noch aus dem Blickwinkel des wahren wirtschaftlichen Gehalts Bedenken. Der Erwerberin war mit dem Kaufvertrag ein schuldrechtlicher Anspruch auf die Übertragung des Eigentums unter anderem an der *Halle II* eingeräumt worden. Der Bw. hatte damit auch bezüglich der *Halle II* einen Veräußerungstatbestand im Sinne des § 30 EStG gesetzt.

Dass der zugehörige Erwerbsvorgang erst 14 Monate später erfolgt war, ändert am Erfüllen eines Spekulationstatbestands durch den Bw. nichts. Dabei macht es keinen entscheidenden Unterschied, ob - wie der Bw. vermeint, aufgrund der Vorrangigkeit der Bestimmung - der Vorgang unter den „Gebäudetatbestand“ des § 30 Abs.1 Z.1 lit.a EStG zu subsumieren ist,

oder unter § 30 Abs.1 Z.2 EStG (Veräußerung eines Wirtschaftsgutes vor dessen Erwerb). Die Voraussetzungen für die Besteuerung des Veräußerungsgewinns sind jedenfalls erfüllt.

§ 30 Abs.1 Z.2, 1.Fall EStG idF des ab 2001 anzuwendenden BGBl. I Nr.2/2001 erfasst als Spekulationstatbestände *Termingeschäfte einschließlich Differenzgeschäfte*. Der Terminus *Termingeschäfte* ist gesetzlich nicht definiert. In der bis zum Jahr 2000 geltenden Fassung war nach dieser Bestimmung ein Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf eines Wirtschaftsgutes vor dessen Erwerb erfasst. Nach den Gesetzesmaterialien zum BGBl. I Nr.2/2001 sollen auch nach der Neufassung die bis dahin nach diesem Tatbestand zu besteuern Sachverhalte weiterhin erfasst bleiben.

Weder in der bis 2000 geltenden Fassung noch in der Fassung des BGBl. I Nr.2/2001 enthält die Bestimmung eine Befristung zwischen Erwerb und Verkauf oder eine Beschränkung nach der Art des Spekulationsobjekts. Insofern ist der Anwendungsbereich wesentlich weiter als jener der Z.1 leg. cit.

Lt. Doralt, a.a.O., § 30 Rz. 70/1 umfasst dieser Tatbestand „echte“ Spekulationsgeschäfte, solche bei denen Erwerb und Verkauf in Spekulationsabsicht erfolgen. Den Vertragsparteien komme es nicht auf den Besitz des Spekulationsobjekts an sondern darauf, durch den Vermögenstransfer als solchen einen Gewinn zu erzielen. Dieser Umstand rechtfertige neben dem Absehen von einer Spekulationsfrist auch die Unbeschränktheit des Spekulationsobjekts. Im Schrifttum wird eine Nachrangigkeit der Besteuerung nach dieser Bestimmung gegenüber den Grundtatbeständen des § 30 Abs.1 Z.1 EStG (Anschaffung mit nachfolgender Veräußerung) vertreten (JAKOM, a.a.O. § 30, Tz. 19).

Im hier zu beurteilenden Fall der *Halle II* erwarb der Bw. das wirtschaftliche Eigentum, wie ausgeführt, mit der Ablösezahlung bei Beendigung des Mietverhältnisses Ende Mai 2002, 14 Monate nach dem Verkauf der Halle durch Kaufvertrag vom 30.März 2001.

Wirtschaftsgutqualität und Nämlichkeit lagen nach den obigen Ausführungen bei Kauf und Verkauf vor. Aufgrund der Unbeschränktheit der durch § 30 Abs.1 Z.2 EStG erfassten Spekulationsobjekte, ist der Vorgang vom Anwendungsbereich dieses Tatbestands jedenfalls subsidiär erfasst.

Folgt man dem offenbar vom Bw. vertretenen Gedanken der Vorrangigkeit des § 30 Abs.1 Z.1 EStG im Sinne einer abschließenden Regelung der Spekulationsbesteuerung von Grundstücken (im dargestellten ertragsteuerlichen Sinn) in lit.a der Bestimmung, sind die Voraussetzungen für die Besteuerung ebenfalls erfüllt, da Erwerb und Veräußerung der *Halle II* innerhalb der für den Bereich dieses Tatbestandes geltenden 10-Jahres-Frist erfolgt sind. In diesem Fall verlangt der Normzweck des § 30 EStG eine Erfassung sämtlicher Grundstückstransaktionen innerhalb des vorgegebenen Zeitraums, unabhängig von der

Reihenfolge der Erwerbs-/ Verkaufsgeschäfte. Es wäre nämlich vor dem Hintergrund des Zwecks der Spekulationsbesteuerung sachlich nicht zu rechtfertigen, den Verkauf von Wirtschaftsgütern aller Art - und sogar zeitlich unbefristet - zu besteuern, wenn die Veräußerung vor deren Erwerb erfolgt, Grundstücke jedoch davon generell auszunehmen. Anhaltspunkte für eine derartige Ausnahme finden sich weder im Gesetz noch in den Gesetzesmaterialien. Auch in Lehre und Rechtsprechung ist ein derartiges Verständnis der Bestimmung nicht zu erkennen. Eine verfassungskonforme Interpretation der Tatbildvarianten des § 30 Abs.1 EStG verlangt bei Annahme einer Subsidiarität des Z.2 insofern ein erweitertes Regelungsregime des Z.1 lit.a leg. cit.

Der UFS schließt sich dem vom Bw. im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren vertretenen Standpunkt eines Vorrangs des § 30 Abs.1 Z.1 lit.a EStG vor jenem des Z.2 der Bestimmung auf Basis dieses Verständnisses an.

Im Ergebnis ist für den hier zu beurteilenden Fall somit festzuhalten, dass die *Halle II* ein von den *Hallen I* und *III* unabhängiges, eigenständiges Gebäude und aufgrund ihrer steuerlichen Zurechnung an die BW- GmbH bis Ende Mai 2002 – getrennt vom Grundstück EZ 111 – auch ein selbständiges Wirtschaftgut gewesen war. Sie stellte daher ein grundsätzlich geeignetes Spekulationsobjekt im Sinne des § 30 EStG dar.

Das Wirtschaftgut „Mieterinvestition“ der BW- GmbH war weder beim Erwerb noch bei der Veräußerung durch den Bw. Gegenstand des rechtsgeschäftlichen Transfers gewesen. Veräußert und erworben hatte der Bw. jeweils die *Halle II* als eigenständiges Gebäude und selbständiges Wirtschaftgut. Insofern bestehen auch keine Zweifel an der Nämlichkeit des Spekulationsobjekts.

In diesem Punkt unterscheidet sich im Übrigen der hier zu beurteilende Sachverhalt von jenem in der vom Bw. zitierten UFS-Entscheidung RV/1434-W/03 (Anschaffung eines Mietrechts, Veräußerung von Eigentumswohnungen), dem deshalb keine Aussagekraft für das anhängige Verfahren zukommt. Darüber hinaus lag der zitierten Entscheidung ein Fall von *Mietereinbauten* (Dachbodenausbau) zu Grunde, wogegen im anhängigen Verfahren das Spekulationsobjekt als vollständiges, statisch selbständiges Hallengebäude neu errichtet und später umgebaut worden war.

Ebenso wenig ist der hier zu beurteilende Sachverhalt mit dem vom Bw. (mit Verweis auf die in EStR Rz. 6414 zitierte Judikatur) angeführten Fall der Mietrechtsablöse zu vergleichen. In dem vom VwGH entschiedenen Fall war der Ablösebetrag nicht für den Erwerb eines Wirtschaftguts sondern zur Erlangung der Freiheit des zivilrechtlichen Grundstückseigentums vom den Beeinträchtigungen durch ein Mietrecht aufgewendet worden.

Da im anhängigen Verfahren der Verkauf des eigenständigen Wirtschaftsguts *Halle II* und der als Anschaffungsvorgang im Sinne des § 30 EStG zu wertende Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums am selben Wirtschaftsgut innerhalb der Frist des § 30 Abs.1 Z.1 lit.a EStG erfolgte, lagen die Voraussetzungen für eine Besteuerung des durch den Verkauf im Zusammenhang mit der *Halle II* realisierten, der Höhe nach zwischen den Verfahrensparteien unstrittigen Gewinns nach den Bestimmungen des § 30 EStG vor.

Auszuscheiden war lediglich der auf das Zwischenlager (Raum 6.5 des Einreichplans) entfallende Gewinnanteil (1,5% des Veräußerungserlöses der *Halle II* lt. Amtsgutachten S. 11), da dieses, wie ausgeführt, einen unselbständigen Gebäudeanbau zur *Halle III* darstellt.

Dadurch verringert sich der im Zusammenhang mit der *Halle II* zu versteuernde Spekulationsgewinn auf 730.796,73 €. Die weiteren rechnerischen Auswirkungen sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

Im Übrigen war das Berufungsbegehren des Bw. abzuweisen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 12. März 2010