



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAAT

Außenstelle Wien  
Senat 21

GZ. RV/0050-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Hans Bodendorfer, gegen den Bescheid des Finanzamtes Mödling betreffend Feststellung des Einheitswertes zum 1. Jänner 1996 gemäß § 186 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten (§ 186 BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Am 23. Juni 1994 wurde zwischen den Herren J. G. und A. G. als Vermieter und der Firma S. als Mieterin ein Mietvertrag abgeschlossen. Auszugsweise werden die für den gegenständlichen Fall wesentlichen Bestimmungen dieses Vertrages wiedergegeben:

*"I. Mietgegenstand*

.....

2. *Mietgegenstand ist eine Fläche von ca. 5.800 m<sup>2</sup> aus dem Grundstück Nr. 174/1 samt allen darauf befindlichen Betriebsgebäuden und sonstigem rechtlichem und tatsächlichem Zugehör.*

.....

5. *Vertragszweck ist die Anmietung des o.a. Mietgegenstandes, um die darauf befindlichen Baulichkeiten durch Um- und Zubauten für die Geschäftszwecke der Mieterin nutzbar zu machen, weshalb die Auflösung des Mietverhältnisses den Kündigungsbeschränkungen des Mietrechtsgesetzes unterliegt.*

6. *Die von der Mieterin vorzunehmenden Um- und Zubauten werden von der Mieterin in der Absicht durch- bzw. aufgeführt, dass sie nicht stets darauf bleiben sollen (§ 435 ABGB – Superädifikate).*

7. *Die Mieterin wird das von ihr für ihre Geschäftszwecke durch Um- und Zubauten errichtete Geschäftshaus für den Einzelhandel, insbesondere mit Sportartikeln und Bekleidung sowie für Lager- und Verwaltungsräume und Mitarbeiterwohnungen verwenden und Parkflächen errichten.*

*Dabei geht die Mieterin davon aus und gilt als Vertragsgrundlage, dass im derzeit gültigen Flächenwidmungsplan einer derartigen Nutzung (mit Ausnahme des Einzelhandels von Waren des täglichen Bedarfs) nichts im Wege steht.*

*II. Mietzins*

1. *Der Hauptmietzins beträgt monatlich netto ÖS 250.000,-*

.....

10. *Die Verpflichtung zur Zahlung des Mietzinses lt. 1. – 4. beginnt ab dem der Rechtskraft von Baubewilligung und gewerbebehördlicher Betriebsanlagengenehmigung folgenden Monatsersten; für die Dauer bis zur offiziellen Eröffnung des Sporthauses hat die Mieterin nur die Hälfte des gemäß Abs. 1. vereinbarten Mietzinses zu leisten.*

11. In diesem Zusammenhang erklärt die Mieterin, sowohl die Planungsarbeiten als auch die Ausführungsarbeiten zügig und ohne Unterbrechung voranzutreiben, sodass die Eröffnung des geplanten Sporthauses so bald wie möglich erfolgen kann.

.....

### III. Betriebskosten

- .....
3. Weiters trägt die Mieterin die laufenden Erhaltungskosten für die Außenhaut des Mietobjektes, und zwar Dach, Fassaden und Fenster. Dies im Hinblick darauf, dass die gemieteten Gebäude lediglich Stahlbetonskelettbauten ohne Dachisolierung und Dachhaut entsprechen.
4. Die Vermieter werden dafür sorgen, dass die von der Mieterin zu tragenden Betriebskosten und öffentlichen Abgaben nach Möglichkeit der Mieterin direkt vorgeschrieben werden.

### IV. Vertragsdauer

1. Das Mietverhältnis beginnt am 1.6.1994 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es kann von beiden Seiten unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von einem Jahr jeweils zum Letzten des Monats Februar aufgekündigt werden.
2. Solange eine rechtskräftige Baubewilligung sowie eine rechtskräftige gewerbebehördliche Betriebsanlagengenehmigung für ein von der Mieterin eingereichtes Projekt nicht vorliegt, kann die Mieterin unter Einhaltung einer 3monatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Kalendermonats den Vertrag aufzukündigen.
- .....

### V. Übergabe und Übernahme, Gewährleistung

- .....
3. Das auf dem Mietobjekt befindliche sechsgeschossige Lagerhaus wird von den Vermietern am 1. 6. 1994 so, wie es bei Abschluss des Mietvertrages liegt und steht, an die Mieterin übergeben.
4. Die Vermieter übernehmen keine Gewähr für eine bestimmte Beschaffenheit des Mietgegenstandes, ausgenommen die Garantie, dass das Stahlbeton-Skelett-Tragwerk des sechsgeschossigen Lagerhauses keine statisch relevanten Mängel aufweist und die Decken eine Tragfähigkeit von mindestens 500 kg/m<sup>2</sup> erbringen.

*VI. Umfang des Benützungsrechtes,  
Übernahme von Anrainerpflichten,  
sonstige Pflichten der Mieterin*

*1. Die Mieterin ist berechtigt, den Mietgegenstand dem Vertrag gemäß zu gebrauchen und zu benützen und alle damit verbundenen und von ihr als erforderlich erachteten Bau- und Erhaltungsmaßnahmen zu setzen. Dies betrifft insbesondere auch die Vergrößerung, An-, Um- und Zubauten, Anpassung von Gebäuden, Parkflächen und sonstigen Einrichtungen an geänderte Verhältnisse.*

.....

*7. Die Mieterin verpflichtet sich, das Mietobjekt und die von ihr errichteten Superädifikate jeweils den baurechtlichen Bestimmungen entsprechend instandzuhalten und allfällige baubehördliche Anordnungen zu erfüllen und die Vermieter diesbezüglich schad- und klaglos zu halten.*

*8. Die Mieterin ist verpflichtet, das Mietobjekt sowie die von ihr errichteten Superädifikate ausreichend gegen Feuer zu versichern. Im Falle des Schadenseintrittes verpflichtet sich die Mieterin, das Mietobjekt im gleichen Volumen wieder aufzubauen.*

.....

*VII. Mitwirkungspflicht,  
sonstige Leistungen der Vermieter*

.....

*2. Die Vermieter verpflichten sich, bei Errichtung von Superädifikaten alle zu deren Ersichtlichmachung im Grundbuch erforderlichen Erklärungen abzugeben.*

.....

*4. Die Vermieter verpflichten sich, die von der Liegenschaft zu entrichtenden Aufschließungsgebühren, Anschlussgebühren bzw. Kosten für die Errichtung bzw. Erneuerung von infrastrukturellen Einrichtungen (für Kanal, Strom, Trafos, Gas, Wasser, Gehsteig, Straße usw.) zu tragen und die Mieterin in bezug auf solche Vorschreibungen schad- und klaglos zu halten.*

.....

*VIII. Untervermietung, Weitergabe*

*Die Mieterin ist berechtigt, den Vertragsgegenstand ganz oder zum Teil an Dritte unterzuvermieten, die Mietrechte ganz oder Teile derselben an Dritte zu übertragen oder anderweitig zur Nutzung zu überlassen.*

*Sie ist weiters berechtigt, das Superädifikat während der Dauer des Mietverhältnisses zu belasten oder zu veräußern.*

.....

#### X. Konkurrenzverbot

1. *Im Falle einer Beendigung des Mietverhältnisses durch Kündigung seitens der Vermieter darf das Mietobjekt innerhalb von fünf Jahren ab Beendigung des Mietverhältnisses nicht an Einzelhandelsunternehmen der Branchen Sport- und Campingartikel, sowie Sportbekleidung und Sportschuhe vermietet oder untervermietet werden.*
2. *Bei Verstoß gegen diese Vertragsbestimmung sind die Vermieter zur Bezahlung einer Konventionalstrafe in der Höhe einer Jahresmiete an die Mieterin verpflichtet.*

#### XI. Kosten

1. *Die mit dem Eigentum am Mietobjekt verbundenen Kosten und Abgaben, wie insbesondere Grund- und Vermögenssteuern, übernehmen und tragen die Vermieter*

.....

#### XIII. Schriftform

*Abänderungen und Ergänzungen dieses Vertrages sind nur wirksam, wenn sie schriftlich erfolgen.*

....."

Am selben Tag wurde zwischen den Vertragsparteien eine Vereinbarung über die Verbücherung eines Bestandrechtes samt Aufsandungserklärung errichtet. In dieser Vereinbarung verzichten die Vermieter für sich und ihre Rechtsnachfolger das Mietverhältnis vor dem 28. Februar 2045 durch Aufkündigung zur Auflösung zu bringen. Das Mietverhältnis kann sohin von den Liegenschaftseigentümern und deren Rechtsnachfolgern erstmals zum 28. Februar 2045 aufgekündigt werden. Weiter vereinbarten die Vermieter und die Mieterin die Einverleibung des Bestandrechtes am Grundstück 174/1 für die Dauer des Kündigungsverzichtes.

Eine weitere Vereinbarung wurde am 23. Dezember 1994 abgeschlossen. In dieser räumen die Vermieter der Mieterin an dem vertragsgegenständlichen Grundstücksteil das Vorkaufs-

recht im Sinne der §§ 1072 ff ABGB für alle Veräußerungsfälle bzw. Veräußerungsarten ein. Die Vermieter erteilten ihre ausdrückliche Einwilligung, dass dieses Vorkaufsrecht zu Gunsten der Mieterin grundbücherlich einverleibt werden kann.

In der Folge wurden auf der gemieteten Grundstücksfläche verschiedene Zu- und Umbauten vorgenommen. Welche Zu- und Umbauten vorgenommen wurden, wird auszugsweise aus der Baubeschreibung entnommen (nur die gemietete Grundstücksfläche betreffend):

*"Situierung und Aufschließung*

.....

*Das bestehende, sechsgeschossige Lagergebäude soll nordseitig mit einer eingeschossigen Halle, mit darrüberliegender Schrägverglasung erweitert werden. .... Auf dem Vorplatz ist die Errichtung einer Tiefgarage und eines Parkdecks mit insgesamt 218 PKW-Stellplätzen vorgesehen.*

.....

*Raumprogramm*

*Im Erdgeschoss und den darüberliegenden 3 Etagen sind Verkaufsflächen geplant, die untereinander durch Rolltreppen, eine offene Kundentreppe und großzügige Deckenöffnungen in Verbindung stehen. Im Erdgeschoss sind zusätzlich Personalumkleideräume, eine Anlieferungszone und ein Werkstättenbereich für Ski- und Radreparaturen vorgesehen.*

*Im 4. Obergeschoss sind neben einer zentral gelegenen Cafeteria Büroräume, Personalaräume, Dekorationsräume und Depots geplant.*

*Im 5. Obergeschoss sind Dienstwohnungen für die Mitarbeiter geplant, die über einen eigenen Personenlift erschlossen werden.*

*Die innere Aufschließung des Gebäudes erfolgt über 2 neu zu errichtende Fluchtstiegenhäuser, 1 offene Kundentreppe, Rolltreppenanlagen vom EG bis 3. OG, 1 Personenlastenlift und 1 Personenlift.*

.....

*Eine neue Heizzentrale wird im 5. OG, Lüftungszentralen jeweils in den einzelnen Verkaufsgeschossen und eine Sprinklerzentrale samt Kälter Raum im bestehenden UG situiert.*

*Alle Verkaufsräume werden klimatisiert und innenliegende Räume mechanisch be- und entlüftet.*

*Sanitärräume für Mitarbeiter und Kunden sind in allen Verkaufsgeschossen vorgesehen.*

*Ein Teil der Dachfläche wird als Terrasse gestaltet und ist in Verbindung mit einem kleinen Schwimmbecken als Erholungsfläche für Mitarbeiter vorgesehen.*

....."

Die Benützungsbewilligung für den Sportfachmarkt mit Tiefgarage wurde von der Gemeinde mit Bescheid vom 14. Februar 1996 erteilt.

Mit Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 1996 (vom 13. März 1996) wurde vom Finanzamt der Einheitswert für die gemietete Teilfläche mit dem Altgebäude samt den Zu- und Umbauten mit S 15.014.000,-- festgestellt. Mit diesem Bescheid wurde der Steuergegenstand den beiden Vermietern je zur Hälfte zugerechnet.

In der gegen diesen Bescheid rechtzeitig eingebrachten Berufung wurde beantragt, dass der Bescheid dahin gehend abgeändert werde, dass der Einheitswert des auf der Liegenschaft bestehenden und errichteten Gebäudes der Mieterin als gleichzeitiger zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümerin zugerechnet werde.

Auf Grund der Ausgestaltung des Mietvertrages (Kündigungsverzicht der Vermieter bis 28. Februar 2045, Ende der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des "Gebäudeskeletts" am 3. Juli 2016, der ausdrücklichen Widmung im Vertrag als "Superädifikat"), der weitest gehenden Nutzung der Substanz durch die Mieterin, die Relation zwischen Investitionssumme der Mieterin (S 200 Millionen) und dem Restbuchwert des "Gebäudeskeletts" (S 8,5 Millionen) und die Höhe des Bestandszinses sollen bewirken, dass am "Gebäudeskelett" wirtschaftliches Eigentum der Mieterin begründet wurde und daher das Gebäude einschließlich aller Um- und Zubauten der Mieterin zuzurechnen sei.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 2 Abs. 1 BewG ist jede wirtschaftliche Einheit für sich zu bewerten. Ihr Wert ist im Ganzen festzustellen. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden. Die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter sind zu berücksichtigen. Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle kommen mehrere Wirtschaftsgüter als wirtschaftliche Einheit nur in so weit in Betracht, als sie demselben Eigentümer gehören.

Nach § 51 Abs. 1 Satz 1 BewG gehört zum Grundvermögen der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile (insbesondere Gebäude) und des Zubehörs.

Gemäß § 51 Abs. 3 BewG gilt als Grundstück auch ein Gebäude, das auf fremdem Grund und Boden errichtet ist, selbst wenn es wesentlicher Bestandteil des Grund und Boden geworden ist.

Nach § 24 Abs. 1 lit. d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet.

Dem angefochtenen Bescheid liegt die Bewertung von Grundbesitz als Grundvermögen im Sinne der §§ 51 ff BewG zu Grunde. Die wirtschaftliche Einheit beim Grundvermögen heißt Grundstück. Zum Grundstück gehören neben dem Grund und Boden die Bestandteile, insbesondere Gebäude, und das Zubehör.

Der im Bewertungsrecht gebrauchte Begriff "Bestandteil" ist im Sinne des bürgerlichen Rechts auszulegen. Als Bestandteil bezeichnet man danach die Teile einer zusammengesetzten Sache. Ist die Verbindung von Teilen mit der Hauptsache so eng, dass sie von dieser tatsächlich nicht oder nur durch eine unwirtschaftliche Vorgangsweise abgesondert werden könnten, spricht man von unselbständigen Bestandteilen, die nicht sonderrechtsfähig sind. Das festgebaute Haus auf einem Grundstück ist dessen unselbständiger Bestandteil.

Nach dem Sachverhalt wurden von der Mieterin in einem bereits vorhandenen sechsgeschossigen Gebäude verschiedene Um- und Zubauten errichtet.

Ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden ist nur anzunehmen, wenn es einem anderen als dem Grundeigentümer zuzurechnen ist. Vornehmlich wird dies der Fall sein, wenn der Errichter des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden zivilrechtlicher Eigentümer des Gebäudes geworden ist. Das Gebäude kann aber steuerrechtlich einem anderen als dem bürgerlich-rechtlichen Eigentümer zugerechnet werden, wenn der Besitzer des Gebäudes, auch wenn er nicht zivilrechtlicher Eigentümer ist, den Besitz so ausübt, als stehe ihm die alleinige volle Herrschaftsgewalt zu. Das heißt, er muss wirtschaftlich die Stellung einnehmen, die dem privatrechtlichen Eigentümer durch das uneingeschränkte Eigentumsrecht zusteht. Die Frage der Zurechnung ist jeweils nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalles zu beurteilen.

Ein Mietvertrag begründet in der Regel nicht wirtschaftliches Eigentum des Mieters am Mietgegenstand, weil der Mieter im Allgemeinen über den Mietgegenstand nicht die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausüben kann, sondern an den mit dem Grundstückseigentümer geschlossenen Mietvertrag gebunden ist.

Wenn man den Mietvertrag betrachtet, ist er so gestaltet, dass gewisse Punkte dafür sprechen, dass der Mieterin an dem Gebäude ein uneingeschränktes Eigentumsrecht zustehen

könnte, aber der Mietvertrag enthält auch Punkte, die sehr gegen ein uneingeschränktes Eigentumsrecht der Mieterin an dem Gebäude sprechen.

Laut Berufung sollen für ein wirtschaftliches Eigentum der Mieterin an dem Gebäude folgende Punkte sprechen:

*"Bestandgegenstand des Bestandvertrages ist jedenfalls eine Fläche von 5.800 m<sup>2</sup>, samt allen darauf befindlichen Betriebsgebäuden und sonstigen rechtlichen und tatsächlichen Zubehör."*

Hier kann der Bw. nicht gefolgt werden, da in dem Mietvertrag nicht nur eine Fläche von 5.800 m<sup>2</sup> in Bestand gegeben wurde, sondern Gegenstand des Mietvertrages waren auch das darauf befindliche Betriebsgebäude und das sonstige rechtliche und tatsächliche Zubehör. Es wird zwar in dem Mietvertrag öfter erwähnt, dass von der Mieterin ein Superädifikat errichtet werden soll. Der Punkt VII. 2. des Mietvertrages enthält eine Verpflichtung der Vermieter, dass sie bei Errichtung von Superädifikaten alle zu deren Ersichtlichmachung im Grundbuch erforderlichen Erklärungen abzugeben haben. Wenn von der Mieterin Superädifikate errichtet worden wären, hätte sie sicherlich ein Interesse gehabt, dass eine dementsprechende Anmerkung auch im Grundbuch erfolgt. Die Anmerkung eines Bestandrechtes und eines Vorkaufsrechtes ersetzen nicht die Erklärung, dass auf dem Grundstück Superädifikate errichtet wurden und die Hinterlegung dieser Urkunde. Eine Anmerkung im Grundbuch, dass sich auf der vertragsgegenständlichen Liegenschaftsfläche ein Superädifikat befinden soll, erfolgte bis zum heutigen Tag nicht, was dafür spricht, dass von der Mieterin nicht ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden errichtet wurde, welches in das wirtschaftliche Eigentum der Mieterin fallen sollte.

*"Der Mietzins beträgt monatlich netto S 250.000,00.*

*Nach der vom Mieter abgegebenen Einheitswerterklärung stellt das, auf dieser 5.800m<sup>2</sup> großen Liegenschaft bestehende "Gebäudeskelett" in sechs Geschossen eine Nutzfläche von ca. 10.150 m<sup>2</sup> dar.*

*Die von der Mieterin vorzunehmenden Um- und Zubauten (?????) werden von der Mieterin in der Absicht durch- bzw. aufgeführt, dass sie nicht stets darauf verbleiben sollen - § 435 ABGB."*

Weiter:

*"Legt man den zu zahlenden Hauptmietzins auf die entsprechende Fläche des Liegenschaftsanteiles um, so ergibt sich – bezogen auf die Grundfläche – **ein Quadratmeterpreis von***

**ca. S 43,00 "kalt"**, ein Betrag, der für aufgeschlossene Industrie- und Verkaufsgründe ohne jegliche verwendbare Bebauung, in dieser Lage drittüblich ist.

Rechnet man den Mietzins von S 250.000,00 **auf die ca. 10.150 m<sup>2</sup>** des sechsgeschossigen Gebäudeskeletts um, so kommt man auf einen **Quadratmeterpreis von S 24,00 monatlich "kalt"**, was wohl für eine Lagerhalle oder für ein Verwaltungshauptgebäude nicht mehr drittüblich (entschieden zu niedrig) ist."

Als Mietzins wurde netto ein monatlicher Betrag von S 250.000,-- vereinbart. Wie bereits oben ausgeführt wurde, wurde von der Mieterin kein Gebäude auf fremdem Grund und Boden errichtet, denn wenn ein derartiges Gebäude errichtet worden wäre, hätte die Mieterin sicherlich gedrängt, dass eine Anmerkung in diesem Sinne im Grundbuch erfolgt. Auf Grund dieses Umstandes muss geschlossen werden, dass der Mietzins deswegen so niedrig gehalten wurde, weil sich die Vermieter durch die Zu- und Umbauten der Mieterin einen Vorteil erhofft haben, der sich in ihrem – und nicht im Vermögen der Mieterin – auswirkt.

Dafür, dass sich der Mietzins auch auf das Gebäude bezieht, spricht auch, dass die Mieterin bis zur offiziellen Eröffnung des geplanten Sporthauses nur die Hälfte des vereinbarten Mietzinses zu leisten hat. Wenn sich der Mietzins nur auf den Grund beziehen würde, wäre kein Grund gegeben, während der Bau- oder Ummauphase einen niedrigeren Mietzins zu verlangen. Da die Um- bzw. Zubauten an einem bestehenden Gebäude durchgeführt wurden, wurden diese Zubehör des bestehenden Altbestandes. Die Investitionen der Mieterin wirkten sich nicht im Vermögen der Mieterin, sondern im Vermögen der Vermieter aus.

*"Der in Punkt 8 von Punkt VI auferlegten Verpflichtung, das Superädifikat ausreichend gegen Feuer zu versichern und im Falle eines Schadenseintrittes das Objekt wieder aufzubauen, kann wohl nur dahingehend verstanden werden, dass die Vermieterin, welche in der Umgebung weitere Industrie-/Betriebsliegenschaften besitzt, kein Interesse daran hat, dass der Geschäftsgang auf ihren anderen Betriebsliegenschaften durch eine langsam hinrottende und vor sich hinrostende Brandruine gestört wird."*

Auch wenn man diese Verpflichtung der Mieterin im Sinne der Bw. auslegen würde, kommt man zu dem Schluss, dass die Mieterin nicht die volle Herrschaftsgewalt über die Gebäude verfügt. Wenn die Mieterin die volle Herrschaftsgewalt über die Gebäude hätte, könnte sie bei einem Schadensfall entscheiden, ob und wie das Gebäude wieder aufgebaut wird. Hier hat sich die Mieterin den Vermietern gegenüber verpflichtet, das Mietobjekt im gleichen Volumen wieder aufzubauen. In dieser Verpflichtung, das Mietobjekt wieder im gleichen Volumen aufzubauen, kann nur gefolgert werden, dass von den Vermietern nicht nur der Grund und

Boden, sondern auch das Gebäude an die Mieterin vermietet wurde und daher die Gebäude wirtschaftlich den Vermietern zuzurechnen sind. Wenn sich die Investitionen der Mieter nicht im Vermögen der Vermieter auswirken würden, würden die Vermieter nicht ein derartiges Interesse haben, dass bei einem Schadensfall das Mietobjekt im gleichen Volumen wieder aufgebaut werde. Ansonsten hätte eine einfache Verpflichtung der Mieterin zum Wiederaufbau gereicht. Gerade in der Verpflichtung zum Wiederaufbau im gleichen Volumen ist zu erkennen, dass sich die von der Mieterin getätigten Investitionen im Vermögen der Vermieter ausgewirkt haben.

*"Die Mieterin ist weiters berechtigt, den Vertragsgegenstand ganz oder zum Teil an Dritte unterzuvermieten, die Mietrechte ganz oder Teile derselben an Dritte zu übertragen oder anderweitig zur Nutzung zu überlassen – VIII. "Untervermietung Weitergabe".*

**Zur Klarstellung wird im o. e. Punkt VIII festgehalten, dass die Bestandnehmerin berechtigt ist, das während der Bestanddauer errichtete Superädifikat zu belasten oder zu veräußern."**

Aus dem Recht, das Mietobjekt unterzuvermieten, kann nicht abgeleitet werden, dass das Gebäude der Mieterin zuzurechnen ist. Die Möglichkeit, ein Superädifikat belasten oder veräußern zu können, könnte dafür sprechen, dass dieses der Mieterin zuzurechnen wäre. Aber wie bereits oben ausgeführt wurde, hat die Mieterin kein Superädifikat errichtet, da sie dann auch ein Interesse gehabt hätte, dass im Grundbuch die dazu notwendigen Eintragungen vorgenommen werden, noch dazu, wo sich die Vermieter verpflichteten, bei Errichtung von Superädifikaten alle zu deren Ersichtlichmachung im Grundbuch erforderlichen Erklärungen abzugeben. Da keine Superädifikate errichtet wurden, hat das Recht diese zu belasten oder zu veräußern für die Praxis keine Bedeutung.

*"Der am 23.06.1994 errichtete Vertrag läuft auf unbestimmte Zeit, wobei die Vermieterin einen Kündigungsverzicht bis zum 28.02.2045 abgegeben hat."*

Hierzu muss festgestellt werden, dass laut Mietvertrag das Mietverhältnis nur auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wurde. Der Mietvertrag enthält keinen Kündigungsverzicht der Vermieter. Ein Kündigungsverzicht wurde von den Vermietern in einer gesonderten Urkunde abgegeben, und zwar in der Vereinbarung über die Verbücherung eines Bestandrechtes. Damit ist für die Bw. nichts zu gewinnen, noch dazu wo der Mietvertrag festhält, dass im Falle einer Beendigung des Mietverhältnisses durch Kündigung seitens der Vermieter das Mietobjekt innerhalb von fünf Jahren ab Beendigung des Mietverhältnisses nicht an Einzelhandelsunternehmen der Branchen Sport- und Campingartikel, sowie

Sportbekleidung und Sportschuhe vermietet oder untervermietet werden darf. Das spricht auch sehr dafür, dass bei Beendigung des Mietverhältnisses die Um- und Zubauten auf dem Mietobjekt verbleiben.

*"Das auf der vermieteten Liegenschaft errichtete "**Verwaltungshauptgebäude**" (an dem nach der Rechtsansicht der Abgabenbehörde erster Instanz nur Um- und Zubauten vorgenommen wurden) wurde **am 04.07.1966 in Betrieb genommen**.*

*Bei einer **Nutzungsdauer von 50 Jahren** ist das Verwaltungshauptgebäude **am 03.07.2016** zur Gänze abgeschrieben und konnte daher nur noch partiell als "tragender" Bestandteil für das durch die Bestandnehmerin errichtete Superädifikat herangezogen werden.*

*Weiters ist davon auszugehen, dass die **Buchwerte zum 28.02.1995 in etwa S 8,5 Mio.** betragen, der **Wert der errichteten "Zu-" und "Umbauten" dagegen ca. S 200 Mio.**"*

Auch wenn ertragssteuerlich davon ausgegangen wird, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes 50 Jahre beträgt und der Buchwert eines Gebäudes einen bestimmten Betrag beträgt, heißt das noch nicht, dass die tatsächliche Lebensdauer eines Objektes an diese Vorgaben gebunden werden kann. Auch kann aus dem Buchwert eines Gebäudes nicht ein Verkehrswert abgeleitet werden, da für die Ermittlung eines gemeinen Wertes völlig andere Voraussetzungen gegeben sind.

Weiter sprechen noch folgende Punkte dafür, dass die Mieterin nicht die volle wirtschaftliche Verfügungsgewalt ausüben kann:

- Punkt X. in Verbindung mit Punkt XIII. des Mietvertrages: Bei Kündigung des Mietverhältnisses durch die Vermieter darf das Mietobjekt für fünf Jahre nicht an bestimmte Branchen weiter- oder untervermietet werden. Im Mietvertrag wurden jedoch keine Vereinbarungen betreffend Ablöse für die Zu- und Umbauten getroffen. Obwohl laut Punkt XIII. des Mietvertrages für Abänderungen und Ergänzungen Schriftlichkeit erforderlich ist, konnte keine schriftliche Vereinbarung betreffend Ablöse bei Kündigung vorgelegt werden.
- Punkt I. 5. des Vertrages, wonach Vertragszweck die Anmietung des Mietgegenstandes ist, um die darauf befindlichen Baulichkeiten durch Um- und Zubauten für die Geschäftszwecke der Mieterin nutzbar zu machen, weshalb die Auflösung des Mietverhältnisses den Kündigungsbeschränkungen des Mietrechtsgesetzes unterliegt. Das spricht sehr dafür, dass ein bebautes Grundstück vermietet wurde, denn die Bestimmungen des Mietrechts gesetzes gelten nicht für unbebaute Grundstücke. Es war daher von Anfang an die Absicht, dass die Mieterin über das Gebäude nicht wie ein Eigentümer verfügen kann.

- Punkt III. 3. des Vertrages, nach dem die Mieterin die laufenden Erhaltungskosten der Außenhaut des Mietobjektes zu tragen hat. Wenn tatsächlich beabsichtigt gewesen wäre, dass die Mieterin über das Gebäude wie ein Eigentümer verfügen kann, wäre die Aufnahme dieser Bestimmung in den Vertrag nicht notwendig gewesen.
- Punkt VI. 1. des Vertrages: Die Mieterin ist nur berechtigt, den Mietgegenstand dem Vertrag gemäß zu gebrauchen und zu benützen. Mietgegenstand ist auch das Gebäude! Danach kann die Mieterin über das Gebäude nicht wie ein Eigentümer verfügen.

Der Mietvertrag allein spricht schon überwiegend gegen ein Eigentumsrecht der Mieterin an dem Gebäude. Betrachtet man jedoch auch noch das Verhalten der Vermieter und der Mieterin, besonders was die Vorgehensweise betreffend "Superädifikat" betrifft, ist ein Eigentum der Mieterin an dem Gebäude auszuschließen.

Aus diesen Gründen ist der Einheitswert der Gebäude der Bw. zuzurechnen.

In der Berufung vom 11. April 1996 wurde die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt. Dazu ist zu sagen:

§ 323 Abs. 12 BAO idF des Abgabenrechtsmittelreformgesetzes, BGBl. I 2002/97, enthält eine Übergangsregelung, wonach für am 1. Jänner 2003 unerledigte Berufungen Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat bis 31. Jänner 2003 gestellt werden konnten. Solche Anträge waren unabhängig davon zulässig, ob nach bisheriger Rechtslage über die Berufung monokratisch oder durch Berufungssenat zu entscheiden war. Die "Nachholung" solcher Anträge auf mündliche Verhandlung im Bereich bisher monokratischer Entscheidungszuständigkeit konnten ab In-Kraft-Treten des § 323 Abs. 12 BAO (Tag nach der Kundmachung des AbgRmRefG im BGBl, daher erstmals am 26. Juni 2002) mit Wirkung zum 1. Jänner 2003 gestellt werden. Ein solcher, gesonderter, Antrag ist im gegenständlichen Fall nicht erfolgt. Die Fassung des § 260 Abs. 2 bzw. § 261 BAO vor dem AbgRmRefG enthielt eine taxative Aufzählung der Senatszuständigkeiten, wonach bisher keine Senatszuständigkeit für Berufungen im Bereich der Bewertung bestand. Aus diesem Grund liegt auch kein solcher, nach § 284 Abs. 1 BAO in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 97/2002 gestellter Antrag auf mündliche Verhandlung vor, welcher der Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 12 BAO zugänglich wäre, wonach solche Anträge ab 1. Jänner 2003 als auf Grund des § 284 Abs. 1 Z 1 BAO gestellt gelten.

Mangels zulässiger Antragstellung kommt daher im vorliegenden Fall eine Senatszuständigkeit nicht in Betracht.

Aus diesen Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen und war auch von einer mündlichen Verhandlung Abstand zu nehmen.

Wien, 11. Juni 2003