

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf über die Beschwerde vom 20.03.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 21.02.2017, x betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die Grunderwerbsteuer wird wie in der Beschwerdevorentscheidung vom 28. 06.2017 mit EUR 45.248,84 festgesetzt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Mit Kaufvertrag vom 04.10.2016 hat die Beschwerdeführerin (Bf.) die Liegenschaften EZ EZ um den Gesamtkaufpreis inklusive USt um EUR 1.296.000 von ASCHMANN & PFANDL, Partnerschaft von Rechtsanwälten GmbH vertreten durch Dr. Christian Pfandl (kurz Verkäuferin) als zu GZ X1 des Landesgerichtes für ZRS Graz bestellte Insolvenzverwalterin im Insolvenzverfahren der GmbH, erworben. Die Käuferin kauft und übernimmt in ihr Eigentum die Liegenschaft EZ 1 (nachfolgend auch „Kaufgegenstand 1“), sowie EZ 2, (nachfolgend auch „Kaufgegenstand 2“), jeweils einkommend im Grundbuch des Bezirksgerichtes Graz-West, jeweils so wie diese liegen und stehen mit allen Rechten und Pflichten mit welchen die Verkäuferin diese Liegenschaften bisher besessen und benutzt hat bzw. zu besitzen und benutzen berechtigt gewesen wäre, jedoch jedenfalls geldlastenfrei.

4.1 Der Kaufpreis für die kaufgegenständliche Liegenschaft EZ 1, wird zwischen den Vertragsparteien einvernehmlich mit netto EUR 513.603 vereinbart. Der Kaufpreis für die kaufgegenständliche Liegenschaft EZ 2 wird zwischen den Vertragsparteien einvernehmlich mit netto EUR 566.397 vereinbart. Der Gesamtkaufpreis beträgt daher brutto EUR 1.296.000.

5. Übergabe und Übernahme

5.4 Die Kautions für das Wettcafé (Kaufgegenstand 1) war bei Insolvenzeröffnung nicht mehr im Vermögen der y GmbH vorhanden und erfolgt daher keine Übergabe der Kautions. Die Zimmerkautions (Kaufgegenstand 1 und 2) werden nicht gesondert verwahrt sondern laufend vereinnahmt. Die Kautions für Beherbergungsverträge, die zum Übergabezeitpunkt noch aufrecht sind und die während des laufenden Insolvenzverfahrens (seit 07.04.2015) vereinnahmt wurden, werden der Käuferin ab Rechtswirksamkeit des Vertrages ausgehändigt und tritt die Käuferin im Zusammenhang mit diesen Kautions in sämtliche Rechte und Pflichten der Verkäuferin ein.

6. Haftung

6.1 Der Käuferin sind beide Kaufgegenstände aus eigener Anschauung genauestens bekannt. Sie hat die Kaufgegenstände selbstständig besichtigt. Sie ist in vollständiger Kenntnis der im Insolvenzverfahren des Landesgerichts für Zivilrechtssachen Graz eingeholten Sachverständigengutachten.

6.2 Der Käuferin ist bekannt, dass die Kaufgegenstände nicht geräumt übergeben werden, sondern vielmehr Bestandsverträge hinsichtlich dieser Kaufgegenstände bestehen, die vor Übergabe nicht beendet werden. Die Verkäuferin haftet weder für die rechtliche Qualifizierung dieser Bestandsverhältnisse noch für das Aufrechterhalten dieser Bestandsverhältnisse. Der Käuferin ist bekannt, dass Kaufgegenstand 1 einerseits als Gästehaus und andererseits durch ein Wettcafé genutzt wird. Kaufgegenstand 2 ist Gegenstand eines Vertrages mit dem Land Steiermark zur Unterbringung von hilfs- und schutzbedürftigen Personen sowie einer Verwendung als Gästehaus.

Am 27.06.2017 wurde ein vom Finanzamt zwecks Überprüfung der Inventarwerte angeforderte Anlagenverzeichnis (01.01.2015 bis zum 31.12.2015) übermittelt.

Grunderwerbsteuerbescheid

Mit dem angefochtenen Steuerbescheid vom 21.02.2017 wurde die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 mit EUR 45.360 festgesetzt. Bemessungsgrundlage bildete der Grundstückswert der Grundstücke in Höhe von EUR 1.296.000.

Beschwerde

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde brachte die Beschwerdeführerin vor, auf den Kaufpreis würde auch ein nicht Grunderwerbsteuerpflichtiger Erwerb fallen, denn mit dem Kaufvertrag sei auch Betriebs- und Geschäftsausstattung für den Beherbergungsbetrieb erworben worden. Die Firma y GmbH habe auf den Liegenschaften einen Beherbergungsbetrieb in der Betriebsform Hotel geführt. Sie habe die Liegenschaften mit allem Inventar und Zubehör und unter Übernahme und Fortführung der bestehenden Beherbergungsverträge erworben. Die Betriebs- und Geschäftsausstattung für den Beherbergungsbetrieb würden nicht der Grunderwerbsteuerpflicht unterliegen. Vom gesamten Kaufpreis seien daher 12 %,

also EUR 155.520 für Betriebs- und Geschäftsausstattung aus der Steuerpflicht auszuscheiden.

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 28.06.2017 wurde der Bescheid abgeändert und die Grunderwerbsteuer mit EUR 45.248,84 festgesetzt. Begründend führte die belangte Behörde aus, der Restbuchwert der mit erworbenen Betriebs- und Geschäftsausstattung laut Anlagenverzeichnis der Verkäuferin belaufe sich auf EUR 3.176,08. Es könne daher nur dieser Betrag von der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage in Anzug gebracht werden.

Vorlageantrag

Im Vorlageantrag vom 28.07.2017 führte die Beschwerdeführerin aus, dass im Restbuchwert regelmäßig erhebliche stille Reserven vorhanden seien, die bei einem Verkauf aufgedeckt werden würden und in der Gegenleistung, dem Kaufpreis, ersichtlich seien, sodass der Ansatz des Restbuchwertes als Bemessungsgrundlage ungeeignet sei. Wolle dem Ansatz des Finanzamtes Gehör geschenkt werden, müsse billiger- und konsequenterweise auch bei Grund und Boden und Gebäuden der Buchwert als Bemessungsgrundlage verwendet werden, wobei aber zu berücksichtigen sei, dass gerade bei Beherbergungsbetrieben die Betriebs- und Geschäftsausstattung schnell abgeschrieben sei. Der Geschäftserfolg hänge ganz wesentlich von der Einrichtung, der Dekoration und vermeintlichen Kleinigkeiten (zB schöne Tischlampe, ein dekoratives Bild) ab. Zu bedenken sei auch, dass die vielen geringwertigen Wirtschaftsgüter der Betriebs- und Geschäftsausstattung im Buchwert nicht enthalten seien. Der Kaufpreis der gegenständlichen Liegenschaften sei (ausschließlich) aufgrund des Ertragswertes gebildet, der Sachwert liefere in keiner Weise eine Basis für die Kaufpreisfindung. Gerichtlich beeidete Sachverständige und Gutachter würden davon ausgehen, dass bei Beherbergungsbetrieben die Betriebs- und Geschäftsausstattung zwischen 10 und 15 % zum Gesamtumsatz betrage, daher seien im gegenständlichen Fall dafür 12 % des Kaufpreises geschätzt worden.

Ein am 26.03.2018 beim Bundesfinanzgericht eingelangter Schriftsatz der Beschwerdeführerin weist auszugsweise folgenden Inhalt auf:

"Das Finanzamt stützt seinen Bescheid darauf, dass kein Betrieb verkauft worden sei. Es ist richtig, dass der Kaufvertrag nicht auf „Kauf eines Betriebs“ lautet. Das ist auch in keiner Weise gewünscht, handelt es sich doch bei der Verkäuferin, der y GmbH, um ein Unternehmen in Konkurs und würden bei Kauf des Betriebes alle Schulden auf den Käufer übergehen. Der Kauf des „Betriebes“ der y kam daher schon aus haftungsrechtlichen Gründen für mich nicht in Frage.

Ganz abgesehen davon ist vom Gesetz für die Grunderwerbsteuerfreiheit von Maschinen und sonstigen Betriebsvorrichtungen auch gar nicht gefordert, dass ein Betrieb verkauft wird. Gefordert wird lediglich, dass diese zu einer Betriebsanlage gehören. Dennoch ist aber hier ein Betrieb erworben worden: die wesentliche Geschäftsgrundlage eines Hotel-

und Beherbergungsbetriebes sind die Grundstücke, die darauf befindlichen Gebäude, das Inventar, die Maschinen und Betriebsanlagen sowie die bestehenden Kunden- und Lieferantenbeziehungen. Aus Punkt 6.2 des Kaufvertrages ergibt sich, dass die Kaufobjekte nicht geräumt (von Fahrnissen, also Inventar) werden und dass bestehende Bestandverträge vor Übergabe nicht beendet werden, sondern dass die Käuferin diese fortführt. Damit wurde aber entgegen der Ansicht des Finanzamtes ein Betrieb erworben, der auch fortgeführt wurde, ja sogar fortzuführen war.

Sodann moniert das Finanzamt, dass das Inventar nicht explizit im Kaufvertrag aufgeführt und der Kaufpreis nicht aufgeteilt worden sei. Die explizite Aufführung des Inventars im Kaufvertrag erübrigt sich, ist doch beim Kauf eines Grundstücks immer auch das Zubehör Gegenstand des Kaufvertrages, ohne dass dieses separat erwähnt werden müsste. Und wieder ergibt sich auch schon aus Punkt 6.2 des Kaufvertrages, dass die Kaufobjekte nicht geräumt (von Fahrnissen, also Inventar) geräumt werden, diese Fahrnisse also mitverkauft werden. Es stellt sich also die Frage, mit welchem Wert das miterworbene Inventar angesetzt werden soll (wobei die Festsetzung eines Wertes im Kaufvertrag im besten Fall einen Hinweis liefern könnte, aber keinesfalls für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen bestimmend sein könnte, zählt doch im Abgabenrecht immer die wirtschaftliche Betrachtungsweise und nicht notwendigerweise der Wert, auf den sich Käufer und Verkäufer, aus welchen Gründen immer, einigen.

Richtig ist, dass beim Kauf eines Betriebes jedes Wirtschaftsgut mit dem Teilwert, also dem Wert, den der Käufer dem einzelnen Gut beimessen würde, anzusetzen ist, wobei davon auszugehen ist, dass der Betrieb fortgeführt wird. Es dürfte wohl ausser Zweifel stehen, dass das (abgeschriebene) Anlageverzeichnis der y GmbH ungeeignet ist, um realistische Teilwerte zu liefern. Beide Liegenschaften dienen dem Betrieb eines Gästehauses. Dazu sind die allermeisten Zimmer mit privaten Bädern und alle Zimmer mit Kleinküchen ausgestattet. Insgesamt gibt es in der A Str. 38 Bäder (bei 47 Zimmern) und in der B 14 Bäder (bei 30 Zimmern). Die Bäder bestehen aus Dusche, WC, Waschbecken; die Böden und Wände sind gefliest. Die Zimmer besitzen für die Warmwasserversorgung jeweils ihren eigenen privaten Boiler, wobei Zimmer mit eigenem Bad natürlich einen größeren Boiler aufweisen als Zimmer, in denen nur die Küche mit Warmwasser versorgt werden muss. Die Küchen sind sogenannte Miniküchen (Pantryküchen), die aus einem Edelstahlwaschbecken mit Unterschränk, einem Kühschränk und einem Herd mit zwei Platten bestehen. Ergänzt werden diese durch diverse Ober- und Unterschränke sowie abwaschbare Wandverkleidungen.

Die Zimmereinrichtungen bestehen aus Bett mit Bettinhalt, Schränk, Tisch, zwei Stühlen, diversen Dekorationsobjekten (Bilder, Teppiche, Kissen), Lampen, in manchen Fällen auch zusätzliches Mobiliar wie Couch, Couchtisch, Schreibtisch, Fernsehapparat.

In der A Straße gibt es ein Gastlokal, das neben dem Inventar (Tische, Stühle, Getränkeanlage) auch mit einer für einen Verabreichungsbetrieb konzipierten Entlüftungsanlage ausgestattet ist. In beiden Liegenschaften gibt es jeweils ein Büro, das mit diversen Büromöbeln und einer Küche (mit Geschirrspülmaschine) bestückt

ist. Waschmaschinen und Wäschetrockner sind in den Büros vorhanden. Beide Liegenschaften haben Außenanlagen (befestigte Parkplätze sowie Werbeanlagen, Fahnenstangen).

Wenn das Finanzamt anführt, die Inventargegenstände seien alt, von minderer Qualität (Möbelix) und meist bereits abgeschrieben, so möchte ich dem entgegenhalten: ich kenne die steuerliche Situation der y GmbH nicht und kann nicht dazu Stellung nehmen, warum deren Anlageverzeichnis so oder so aussieht oder diesen oder jenen Detaillierungsgrad aufweist. Tatsache ist, dass die meisten von der y GmbH übernommenen Einrichtungsgegenstände für die Gästezimmer, so auch die Pantryküchen als Ganzes, einen Anschaffungswert von netto unter EUR 400 aufweisen dürften. So kostet z. B. bei Obi eine Pantryküche im Regelfall ca. EUR 320. Es darf also davon ausgegangen werden, dass bei Ersatzanschaffungen diese von der y GmbH jeweils sofort als Geringwertige Wirtschaftsgüter abgeschrieben wurden und es deshalb dafür im Anlageverzeichnis der y praktisch keine Wertansätze (mehr) gibt. Als Beispiel aus eigener Erfahrung möchte ich nennen: wir mussten im Jahr 2017 in den beiden Liegenschaften ca. 7 Boiler ersetzen. Die Anschaffungskosten für einen Badboiler betragen ca. Euro 300 (netto). Selbst wenn man noch einen Montageaufwand (durch einen im Unternehmen in Vollzeit beschäftigten Mitarbeiter) dazurechnet, wird man nicht auf Anschaffungs-Herstellungskosten über EUR 400 pro Boiler kommen.

Das Gleiche gilt für die Küchen (oder deren Teile, z. B. Herd, Kühlschrank) und für das Mobiliar: wenn etwas kaputt wird oder wegen Alter ausgetauscht werden muss, wird es laufend ersetzt. Man kann also keineswegs sagen, das Inventar sei durchwegs alt und von minderer Qualität. Das Inventar ist nach unserer Einschätzung im Durchschnitt an der Hälfte der gewöhnlichen Nutzungsdauer angekommen (laufender Ersatz und Austausch) und es ist daher nicht übertrieben, wenn im Durchschnitt z. B. für einen Badboiler ein Teilwert von EUR 195, für einen Küchenboiler (Untertischboiler) von Euro 90 angesetzt wird. Für die Zimmereinrichtung (Bett, Schrank, Stühle, Tisch, Dekoration) kommen wir auf einen durchschnittlichen Teilwert von EUR 200 und für die Miniküchen inkl. Geräte, Schränke und Installation ist dem Anlagenverzeichnis ein durchschnittlicher Teilwert von EUR 240 zu entnehmen, wie überhaupt alle Wertansätze dem beigelegten Anlagenverzeichnis (Zusammenfassung) entnommen werden können. Insgesamt weist das Anlagenverzeichnis einen Betrag von netto Euro 164.620 (brutto 197.544) für Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die nicht der Grunderwerbsteuer unterliegen, aus. Dies ist höher als die ursprüngliche Schätzung von 12% des Kaufpreises, da erst die Detaillierung im Anlagenverzeichnis die Werte genau erfassen ließ. Es wäre zudem nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenats Innsbruck RV/0077—I/07 nicht verfehlt gewesen, für das Inventar einen pauschalen (anteiligen) Kaufpreis festzulegen.

Der Gesamtkaufpreis teilt sich gemäß Anlagenverzeichnis wie folgt auf: Grundstück und Gebäude A Straße EUR 435.320, Grundstück und Gebäude A EUR 480.060, Maschinen und sonstige Vorrichtungen EUR 164.620, Subtotal 1.080.000, 20 % MWST 216.000 Total 1.296.000.

Ich ersuche daher, der Bemessung der Grunderwerbsteuer für die Liegenschaft in der A Straße 42 einen Wert von brutto 522.384 und für die Liegenschaft in der A 185 einen Wert von brutto 576.072 zugrunde zu legen und die Maschinen und sonstigen Betriebsvorrichtungen nicht der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen.

Mit seiner Entscheidung vom 31.8.2000, VwGH 97/16/0225 hat der Verwaltungsgerichtshof nämlich einmal mehr klargestellt, dass Hotelinventar als Vorrichtung zu qualifizieren sei, welches zu einer Betriebsanlage gehört und damit nicht der Grunderwerbsteuer unterliegt. Er hat auch nochmals ausgesprochen, dass zu den sonstigen Vorrichtungen jedenfalls auch Umzäunungen, Wege und Platzbefestigungen zählen. Als Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, sollen grundsätzlich wohl alle Gegenstände angesehen werden, die Zubehör eines Unternehmens sind, sodass das Unternehmenszubehör grundsätzlich aus der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer auszuschneiden ist. So gehören z. B. bei einem Campingplatz alle Einrichtungen, ausgenommen die Grundfläche selbst, zu den Maschinen und Vorrichtungen aller Art. Bei einer Tennisanlage gehört unter anderem der Bodenbelag zu den Vorrichtungen im hier gemeinten Sinn. All diesen Fällen ist gemein, dass Maßnahmen, die der bloßen Umgestaltung der Grundfläche für eine Betriebsanlage dienen, eine sonstige Vorrichtung darstellen. Unter solchen Vorrichtungen sind somit alle jene Vorrichtungen zu verstehen, die von Menschenhand geschaffen wurden und, ohne Gebäude zu sein, dem Betrieb eines Gewerbes dienen."

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes ErfNr. Zahl.

Rechtliche Beurteilung:

Rechtslage

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 *GrEStG 1987* unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen. Nach § 4 Abs. 1 *GrEStG* ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung (§5), mindestens aber vom Grundstückswert zu berechnen.

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 *GrEStG* ist bei einem Kauf die Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt und ist sohin die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, 3. Teil, Rz 6 zu § 5 *GrEStG 1987*).

Wird für den Erwerb von unbeweglichen Sachen einerseits und von beweglichen Sachen andererseits ein einheitliches Gesamtentgelt vereinbart, so gehören die

Teile des "Kaufpreises" zu der der Steuer unterliegenden Gegenleistung, die für den Erwerb des Grundstückes und für das Zugehör zu demselben bezahlt werden, sofern die betreffenden Gegenstände Zugehör gemäß § 2 Abs. 1 zweiter Satz GrEStG sind (vgl. VwGH 8.1.1958, Slg 1751/F; vom 17.12.1992, 91/16/0053). Angaben und Vereinbarungen der Vertragsparteien über die Bewertung jeweils der unbeweglichen und beweglichen Sachen sind für die Abgabenbehörde nicht bindend; die Aufteilung des Gesamtentgeltes ist nicht allein dem Gutdünken des Steuerpflichtigen überlassen und kann die Abgabenbehörde von den Parteiangaben abgehen (VwGH 27.9.1995, 93/16/0047).

Nach dem ersten Satz des § 2 Abs. 1 GrEStG sind unter Grundstücken im Sinn des GrEStG Grundstücke im Sinn des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Was als Zugehör des Grundstückes zu gelten hat, bestimmt sich auf Grund des zweiten Satzes dieser Gesetzesstelle nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes. Nach § 2 Abs. 1 Z. 1 GrEStG werden jedoch Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, nicht zum Grundstück gerechnet. Letztgenannte Vorschrift ist so zu verstehen, dass Maschinen und Vorrichtungen, auch wenn sie Bestandteile oder Zubehör des Grundstückes sind, nicht als Grundstück im Sinn des § 2 GrEStG anzusehen sind.

Unter Zugehör werden im bürgerlichen Recht (§§ 294 AO) unter anderen Nebensachen verstanden, ohne die die Hauptsache nicht gebraucht werden kann oder die das Gesetz oder der Eigentümer zum fortdauernden Gebrauch der Hauptsache bestimmt hat. Zubehör im engeren Sinn ist eine Sache desselben Eigentümers, die dieser dem fortdauernden Gebrauch für die Hauptsache gewidmet und mit ihr in eine diesem Zweck dienende Verbindung gebracht hat. Zubehör sind körperliche Sachen, die, ohne Bestandteil der Hauptsache zu sein, nach dem Gesetz oder dem Willen des Eigentümers zum anhaltenden fortdauernden Gebrauch der Hauptsache bestimmt sind und zu diesem Zweck zu der Hauptsache in Beziehung gebracht werden. Für die Frage, ob eine dauernde Widmung einer Sache als Zubehör vorliegt, ist dabei der äußere Tatbestand, der auf den Widmungswillen schließen lässt, und nicht der Wille des Widmenden maßgebend. Zubehör einer Liegenschaft liegt vor, wenn eine Sache desselben Eigentümers dem wirtschaftlichen Zweck einer unbeweglichen Sache tatsächlich dient, dazu dauernd gewidmet ist und eine entsprechende räumliche Verbindung vorliegt. Ob Möbel und Einrichtungsgegenstände als Zubehör einer Liegenschaft anzusehen sind, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, *Grunderwerbsteuergesetz 1987*, Rz 16-18, 24-26 zu § 2 und die dort zitierte Rechtsprechung). Maßangefertigte Möbelstücke (Einbaumöbel, Einbauküche), die an sich ohne wirtschaftliche Beeinträchtigung entfernt werden könnten, stellen zwar keine unselbständigen Bestandteile der Hauptsache (Liegenschaft) dar, sind jedoch als selbständige Bestandteile oder - bei Vorliegen der obigen Voraussetzungen - als Zubehör zu qualifizieren (OGH 8.11.1984, 7 Ob 667/84, SZ 57/166).

Im Urteil vom 21.2.1968, 3 Ob 12/68, hat der OGH die Zubehöreigenschaft einer Einbauküche bejaht, weil die Einrichtungsgegenstände größtmäßig auf die räumlichen Verhältnisse genau abgestimmt und von ihrem ursprünglichen Eigentümer, der zugleich Eigentümer der Liegenschaft war, dazu gewidmet wurden, über seine persönlichen Bedürfnisse hinaus der Benützung der Küche schlechthin und somit den Bedürfnissen des jeweiligen Liegenschaftseigentümers zu dienen. Im Erkenntnis vom 28.8.1992, 3 Ob 79/91, hat der OGH dargelegt, dass Badezimmer-, Toiletten- sowie Kücheneinrichtungen und dergleichen offensichtlich und damit grundsätzlich nicht nur den individuellen Bedürfnissen des Eigentümers, sondern der fortdauernden Benützung der Wohnung an sich dienen. Damit liege eine objektivierte Zweckwidmung vor.

Bei dem dem Erkenntnis des VwGH vom 31.08.2000, 97/16/0225 zu Grunde liegenden Sachverhalt sollte nach dem übereinstimmenden Willen von Käuferin und Verkäufern das Inventar weiterhin dem Hotelbetrieb dienen und handelt es sich zivilrechtlich eindeutig um Zugehör. Der Kaufpreis für dieses Vertragsobjekt setzte sich zusammen aus Liegenschaft, Gebäude und Betriebs- und Geschäftsausstattung. Die Betriebs- und Geschäftsausstattung wurde nach der dem Vertrag beiliegenden Inventarliste aufgegliedert. Das beschriebene Hotelinventar wurde als sonstige Vorrichtung angesehen, welches zur (fortgeführten) Betriebsanlage "Hotel" gehört, weil es die spezifische Einrichtung für einen Hotel- oder Pensionsbetrieb darstellt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in der Vergangenheit die Frage, ob Hoteleinrichtungen als Betriebsanlage anzusehen seien, nicht einhellig beantwortet hat (s. dazu die umfassende Darstellung bei Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern II, 3. Teil, GrEStG 1987, Rz. 41 zu § 2 GrEStG). Zuletzt hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 23. Februar 1984, Zl. 83/16/0051, die Auffassung gebilligt, dass Hotelinventar bei einem Hotelgrundstück als Vorrichtung zu qualifizieren sei, welche zu einer Betriebsanlage gehört. Umfassend hat sich der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 21. Februar 1996, Zl. 94/16/0269, mit der Wendung "Maschinen oder sonstige Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören", auseinandergesetzt.

Der von der Beschwerdeführerin zitierten Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 19.09.2007, RV/0077-I/07 lag der Kauf eines Pensionsbetriebes zu Grunde, bei dem der Kaufpreis von den Vertragsteilen für Liegenschaft, Gebäude und bewegliches Inventar aufgegliedert wurde. In diesem Berufungsfall bestand Streit darüber, ob überhaupt und wenn ja in welcher Höhe der laut Kaufvertrag im vereinbarten Gesamtkaufpreis enthaltene Kaufpreis für bewegliches Inventar in die GrESt-Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist. Das beim Erwerb eines Grundstückes samt darauf errichtetem Pensionsbetrieb mit erworbene Pensionsinventar des (fortgeführten) Pensionsbetriebes war, weil es die spezifische Einrichtung für den Hotel- oder Pensionsbetrieb darstellte, als "sonstige Vorrichtung aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehört" anzusehen. Der ausgewiesene Kaufpreis für diese Betriebsausstattung (Inventargegenstände) war daher nicht in die GrESt-Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Der Verwaltungsgerichtshof (siehe dazu die umfassende Darstellung bei Fellner, aaO, Rz 41 zu § 2 GrEStG) ging bei der Frage der Zugehörigkeit eines Hotelinventars mit Erkenntnis vom 19. Dezember 1974, 1159/73 verstärkter Senat, erstmals von dem im Erkenntnis vom 15. Februar 1973, 560/72 geprägten Rechtssatz, dass die Fremdenzimmer- und Kücheneinrichtung (eines Fremdenheimes) keinesfalls unter dem Begriff der "Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art" subsumiert werden könne, ab. Im Erkenntnis vom 23. Februar 1984, 83/16/0051 (ÖStZB 1984/462) hat der Verwaltungsgerichtshof bezogen auf ein Cafe- und Pensionsgebäude die Auffassung gebilligt, dass das Hotelinventar bei einem Hotelgrundstück als Vorrichtung zu qualifizieren sei, welche zu einer Betriebsanlage gehört. Davon ausgehend hat der Verwaltungsgerichtshof bei diesem Pensionsbetrieb ausgesprochen, dass bestimmte Einrichtungen als Betriebsvorrichtungen anzusehen sind. Auch im VwGH- Erkenntnis vom 19. Mai 1988, 87/16/0152 (ÖStZB 1988/459) stellte der Verwaltungsgerichtshof seine Entscheidung darauf ab, dass die in Frage stehende Heizanlage und die Feuerlöschgeräte nicht typischerweise einem bestimmten Betrieb dienen und eigengesetzlichen Zwecken unterworfen sind und somit keine spezifische Einrichtungen für einen Hotel-, Kaffee- oder Pensionsbetrieb darstellen. Da der Verwaltungsgerichtshof auch bei einem Pensionsbetrieb somit nicht schlichtweg die rechtliche Möglichkeit der Beurteilung von Inventargegenständen als Betriebsvorrichtungen dem Grunde nach ausgeschlossen hat, bestehen wohl keine Zweifel, dass die Rechtsprechung zur Frage, was im Falle eines Hotels als Betriebsanlage im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 1 GrEStG anzusehen ist, in gleicher Weise auch auf einen Pensionsbetrieb anzuwenden ist.

Erwägungen:

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass durch den Kaufvertrag vom 04.10.2016 ein grunderwerbsteuerlicher Erwerbsvorgang verwirklicht wurde. Streit besteht darüber, ob bestimmte Inventargegenständen als Betriebsvorrichtungen anzusehen sind.

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass der zwischen einer gerichtlich bestellten Insolvenzverwalterin und der Bf. abgeschlossene Kaufvertrag vom 04.10.2016 laut der klaren Formulierung im Vertragspunkt 3 zwei Liegenschaften zum Gegenstand hat - nämlich die Liegenschaften EZ xy jeweils so wie diese liegen und stehen mit allen Rechten und Pflichten mit welchen die Verkäuferin diese Liegenschaften bisher besessen und benutzt hat bzw. zu besitzen und benutzen berechtigt gewesen wäre, jedoch jedenfalls geldlastenfrei. Dem im Kaufvertrag bekundeten Willen der Vertragsparteien ist weder eine Veräußerung eines Betriebes noch eine Fortführung eines Betriebes zu entnehmen. Ebenso wenig ist dem Vertrag eine Inventarliste sowie eine Aufgliederung des Kaufpreises für Grundstück, Gebäude und Inventar zu entnehmen. Vereinbarungsgemäß hatte die Beschwerdeführerin lediglich für die Überlassung der beiden Liegenschaften den vereinbarten Gesamtkaufpreis zu entrichten.

Mit dem Vorbringen, dass bei Grund, Boden und Gebäude der Buchwert als Bemessungsgrundlage "verwendet" werden müsste, wird übersehen, dass gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG die Steuer vom Wert der Gegenleistung (§ 5), mindestens vom

Grundstückswert zu berechnen ist. Gegenleistung ist bei einem Kauf der Kaufpreis iSd § 5 Abs. 1 GrEStG. Dieser Kaufpreis ist grundsätzlich der Wert, von dem die Grunderwerbsteuer festzusetzen ist.

Bei dieser Rechtslage war es entbehrlich, auf das weitere Vorbringen im Vorlageantrag einzugehen, wonach im Restbuchwert regelmäßig erhebliche stille Reserven vorhanden seien, die in der Gegenleistung ersichtlich werden würden und der Ansatz des Restbuchwertes als Bemessungsgrundlage ungeeignet sei.

Mangels Veräußerung eines Betriebes im konkreten Fall geht der Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 31.08.2000, 97/16/0225, wonach der Gerichtshof klargestellt hätte, dass Hotelinventar als Vorrichtung zu qualifizieren sei, welches zu einer Betriebsanlage gehöre und nicht der Grunderwerbsteuer unterliegen würde, ins Leere.

In der Eingabe vom 23.03.2018 wendet die Bf. einerseits ein, dass der Kaufvertrag schon aus haftungsrechtlichen Gründen nicht auf Kauf eines Betriebes laute und im Widerspruch dazu führte sie weiter aus, doch den Betrieb eines Gästehauses (mit Beschreibung der Ausstattung der Zimmer) erworben zu haben und diesen auch fortführen würde. Darüberhinaus sei nach weiterem Vorbringen der Bf. beim Kauf eines Betriebes jedes Wirtschaftsgut mit dem Teilwert anzusetzen und sei das "abgeschriebene" Anlagenverzeichnis einer insolventen Firma ungeeignet, realistische Teilwerte zu liefern. Auch wenn die Liegenschaften im konkreten Fall nicht geräumt übergeben und bestehende Bestandverträge vor Übergabe nicht beendet wurden, kommt letztgenanntem Einwand, einen Betrieb erworben zu haben, im Lichte vorstehender Ausführungen keine rechtliche Bedeutung zu.

Wenn die Beschwerdeführerin behauptet, dass vom Gesamtkaufpreis für die Liegenschaften ein Anteil von 12% auf Betriebs- und Geschäftsausstattung entfallen würde, so ist dem entgegenzuhalten, dass das Grunderwerbsteuergesetz die von der Bf. begehrte pauschale Minderung der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage von 12% für Betriebs- und Geschäftsausstattung nicht vorsieht. Ebenso wenig zielführend ist das Vorbringen, dass gerichtlich beeidete Sachverständige und Gutachter davon ausgehen würden, dass bei Beherbergungsbetrieben die Betriebs- und Geschäftsausstattung am Umsatz und damit am Ertrag und folglich am Kaufpreis mit 12% geschätzt werden würde. Der Hinweis der Bf., dass bei früher von ihr getätigten Erwerben die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer sehr wohl herabgesetzt worden wäre, ist für die Lösung der konkreten Rechtsfrage unbeachtlich.

Für die von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte Betriebs- und Geschäftsausstattung und Betriebsvorrichtungen laut dem von ihr erstellten Anlagenverzeichnis mit einem Wert von brutto EUR 197.544 ist im Kaufvertrag keinerlei Wertansatz enthalten. Das kann bedeuten, dass diese Gegenstände nach Auffassung der Vertragspartner überhaupt keinen Wert besessen hatten oder dass der vorhandene Wert dieser Sachen den vertragsschließenden Parteien nicht bekannt war und die Beschwerdeführerin daher, wenn ihr Sachen zugekommen sein sollten, die nicht Zubehör

der kaufgegenständlichen Liegenschaften gewesen sind, nach Inhalt des Vertrages vom 04.10.2016 keinen Kaufpreis dafür zu entrichten hatte (vgl. VwGH vom 29.01.1970, 355/68).

Entgegen dem Dafürhalten der Bf., es handle sich bei sämtlichen im vorgelegten Anlagenverzeichnis ausgewiesenen Gegenständen um aus der Grunderwerbsteuerbemessung auszuschheidende bewegliche Sachen, sind nach der oben dargelegten Judikatur jedenfalls Boiler, Waschbeckenarmaturen und alle eingebauten Geräte (Zähler, Entlüftungsanlage) zivilrechtlich aufgrund der objektivierten Zweckwidmung als "Zubehör" der erworbenen Liegenschaft zu qualifizieren. Diese Gegenstände sind daher als Zubehör iSd § 294 ABGB bzw. § 2 Abs. 1 GrEStG zu beurteilen, die dem rechtlichen Schicksal der Hauptsache folgen und damit der Grunderwerbsteuer unterliegen. Die laut dem Anlagenverzeichnis der Firma y GmbH zum Teil bei Möbelix im Jahr 2003 angeschafften Einrichtungsgegenstände wie beispielsweise ein Küchenblock incl. Elektrogeräte mit einem Anschaffungspreis von EUR 665,83 und einem Anschaffungsdatum vom 24.11.2003 waren im Zeitpunkt des Liegenschaftserwerbes im Jahr 2016 auf einen Buchwert von 0,01 abgeschrieben und daher nicht mehr zu berücksichtigen.

Als Einrichtung ist daher anzuerkennen: Ein Sofa und Schrank (Möbelix) mit einem Wert von EUR 87,80, PC (Saturn) EUR 92,80, PC incl. Windows Paket EUR 92,40, Unterschränke EUR 1.089,87, Kleiderschrank (Möbelix) EUR 1.004,36 und Etagenbetten EUR 809,25 (Möbelix) sohin insgesamt ein Betrag von EUR 3.176,08. Um diesen Betrag ist die Bemessungsgrundlage daher zu kürzen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall ist die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängig, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Soweit Rechtsfragen zu beurteilen waren, folgt das Gericht einer existierenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Graz, am 8. Juli 2019

