

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***1***, ***2***, über die Beschwerde vom 6. April 2022 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 3. März 2022 betreffend Grunderwerbsteuer 2022 bezüglich Kaufvertrag vom 26.11.2020, Erf-Nr. ***123***, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert wie folgt:
Die Grunderwerbsteuer wird festgesetzt mit 146.460,15 Euro (3,5% von 4.184.575,67).
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit Kaufvertrag vom 26.11.2020 kaufte die Gemeinde ***A*** (beschwerdeführende Partei, kurz bP) von der ***B*** GmbH die auf dem Gst Nr. ***4*** als Superädifikat errichtete Sportanlage. Der Gesamtkaufpreis betrug 5.230.719,59 Euro. Laut Kaufvertrag entfiel davon ein Teilkaufpreis von 3.903.162,51 Euro (74,62%) auf nicht der Grunderwerbsteuer unterliegende Betriebsvorrichtungen und Maschinen. Vom steuerlichen Vertreter wurde diese Aufteilung mit Hilfe der am 23.10.2001 erstellten Gesamtkostenabrechnung vorgenommen. Dieser Rechtvorgang wurde vom Parteienvertreter am 4.12.2020 mit elektronischer Abgabenerklärung angezeigt. Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer wurde

mit 1.327.557,08 Euro angegeben.

2. Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass ein großer Teil dieser Kosten nicht die Betriebsvorrichtungen, sondern Gebäudeteile betroffen habe.

Mit Vorhalt vom 6.9.2021 wurde die bP aufgefordert folgende Unterlagen vorzulegen:

- Aufstellung jener Anlagen und Gegenstände, die eine Betriebsvorrichtung darstellen;
- Bekanntgabe der jeweiligen Werte zum Zeitpunkt der Veräußerung;
- Bekanntgabe des Anschaffungsjahres;
- Darstellung der Aufteilung des Kaufpreises.

In Beantwortung dieses Vorhalts übermittelte die bP eine Gesamtzusammenstellung der Nettobaukosten (Schätzung) des Architekturbüros.

Eine Abgrenzung der Betriebsvorrichtungen wurde nicht übermittelt, ebensowenig eine Bekanntgabe der Werte zum Zeitpunkt der Veräußerung.

Da die bP keine Aufstellung der Werte der Betriebsvorrichtungen übermittelt hatte und in Anbetracht der fast 20-jährigen Laufzeit, wurde der Teilwert der sonstigen Vorrichtungen mit Null geschätzt und die gesamte Gegenleistung dem Gebäude zugerechnet.

Mit Bescheid vom 03.03.2022 wurde die Grunderwerbsteuer mit 183.075,19 Euro festgesetzt (3,5% vom gesamten Kaufpreis in Höhe von 5.230.719,59 Euro).

3. In der Beschwerde gegen diesen Bescheid wurde ausgeführt, bei dem gegenständlichen Kaufobjekt handle es sich um eine Sportanlage, die aus Betriebsanlagen iSd § 2 Abs. 1 Z 1 GrEStG bestehe. Die Gegenleistung betreffe nur den anteiligen Gesamtkaufpreis für das Gebäude.
4. In der Beschwerdeentscheidung wurde darauf hingewiesen, dass die Betriebsvorrichtungen auf Grund des Alters bereits vollständig abgeschrieben seien.
5. Im Vorlageantrag wurde darauf hingewiesen, dass gegenständlich eine Sportanlage erworben worden sei, deren Betriebsvorrichtungen wert- und wesensbestimmend seien. Die Wertableitung aus starren linearen Abschreibungssätzen werde den tatsächlichen Gegebenheiten nicht gerecht.
Es wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.
6. Am 20.07.2022 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte die Abweisung.

7. Mit Beschluss vom 30.10.2023 wurde der bP aufgetragen die Teilwerte der erworbenen Betriebsvorrichtungen zum 26.11.2020 bekanntzugeben und Unterlagen zu einer Zuordnung zu Betriebsvorrichtungen vorzulegen.

8. Mit Eingabe (Fax) vom 2.2.2024 wurde eine Gesamtkostenaufstellung/Schlussrechnung vom 23.8.2021 und eine Baukostenzusammenstellung vom 17.5.2000 übermittelt und auf eine mündliche Verhandlung verzichtet. Diese Unterlagen wurden vom Bundesfinanzgericht am 12.2.2024 dem Finanzamt übermittelt.

Weiters wurde mitgeteilt:

*„Eine nachvollziehbare Ermittlung der Teilwerte der Betriebsvorrichtungen ist entlang der uns zur Verfügung stehenden Unterlagen aus den Jahren 2000 und 2001 nur auf Grundlage der Baukostenzusammenstellung vom 17.5.2000 möglich. Entgegen unserer Auffassung in Beschwerde und Vorlageantrag sind die wertbestimmenden Arbeiten der Firma ***Z*** tatsächlich zum Großteil gebäudebezogen. ... Nach Durchsicht der Baukostenzusammenstellung vom 17.5.2000 komme ich zum -geschätzten- Ergebnis, dass von den gesamten Herstellkosten etwa*

- *20% auf Betriebsvorrichtungen (Kegelbahn, Brücke Sporthalle, Überdachung Eislaufplatz, Kunsteisanlagen, Einrichtungen zu Restaurant und Sporthalle usw) und*
- *80% auf Grundstücke im Sinne des GrEStG (Turnhalle, Tiefgarage, Keller, Außentribüne, Restaurant, Adaptierung Eingang Tennis, Mittelgebäude Eislaufplätze, Umkleiden Tennisanlagen)*

entfallen; im selben Verhältnis wäre die strittige Bemessungsgrundlage zur GrESt zu ermitteln.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***B*** GmbH errichtete auf dem GSt ***4***, das sie mit Bestandvertrag vom 22. bzw. 30.12.1998 von der bP mietete, eine Sportanlage (Superädifikat) bestehend aus Eisanlage mit Holzkuppeldach, Turnhalle, Tribüne und Kegelbahn.

Lt. dem Aktivierungsblatt vom 19.4.2002 betrugen die Gesamtinvestitionskosten 10.461.439,17 Euro.

Diese Sportanlage wurde von der bP mit Vertrag vom 30.12.1998 geleast. Der Restwert wurde in Höhe von 5.230.719,59 Euro festgelegt.

Die bP kaufte mit Kaufvertrag vom 18. bzw. 26.11.2020 diese Sportanlage von der ***B*** GmbH um 5.230.719,59 Euro.

Lt. Kaufvertrag entfiel davon ein Teilkaufpreis in Höhe von 3.903.162,51 Euro auf die nicht der Grunderwerbsteuer unterliegenden Betriebsvorrichtungen und Maschinen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt aus den vom Finanzamt vorgelegten Unterlagen und der von der bP am 2.2.2024 übermittelten Baukostenzusammenstellung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Im vorliegenden Fall ist strittig, wieviel vom Kaufpreis iHv. 5.230.719,59 Euro auf Betriebsvorrichtungen und Maschinen entfällt.

Gemäß § 4 Abs 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen, mindestens vom Grundstückswert.

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ist bei einem Kauf als Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen als Bemessungsgrundlage anzusetzen. Der Begriff der Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht.

Gegenleistung ist die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält; das ist jede nur denkbare Leistung, die vom Käufer für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird.

Gemäß § 2 Abs 1 erster Satz GrEStG 1987 sind unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen.

Gemäß § 2 Abs 2 Z 2 GrEStG 1987 stehen Gebäude auf fremdem Boden den Grundstücken gleich.

Gemäß § 2 Abs 1 zweiter Satz GrEStG 1987 bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes, was als Zugehör des Grundstückes zu gelten hat.

Maßgebliche Bestimmungen zum Zugehör finden sich in § 294 ff und §§ 404 ff ABGB. Unter Zugehör versteht man gemäß § 294 ABGB dasjenige, was mit einer Sache in fortdauernde Verbindung gesetzt wird. Dazu zählt nicht nur der Zuwachs einer Sache, so lange er von derselben nicht abgesondert ist, sondern auch die Nebensachen, ohne welche die Hauptsache nicht gebraucht werden kann, oder die das Gesetz oder der Eigentümer zum fortdauernden Gebrauch der Hauptsache bestimmt hat.

Nach § 2 Abs 1 dritter Satz GrEStG 1987 werden Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, nicht zum Grundstück gerechnet. § 2 Abs 1 dritter Satz GrEStG 1987 schränkt insoweit den in § 2 Abs 1 GrEStG 1987 normierten Grundsatz, demzufolge das Zugehör im Sinne der Vorschriften des bürgerlichen Rechts unter den Grundstücksbegriff des § 2 Abs 1 GrEStG 1987 fällt, ein (vgl *Hofmann* in Pinetz et al, GrEStG § 2 Rz 42). Unter die Bestimmungen des § 2 Abs 1 Satz 3 Z 1 GrEStG 1987 fallende Sachen werden somit trotz ihrer zivilrechtlichen Zugehörseigenschaft zum Grundstück steuerlich als selbstständig behandelt (vgl Fellner, Grunderwerbsteuer [15. Lfg 2016] § 2 GrEStG 1987 Rz 30).

Im gegenständlichen Fall ist zu prüfen, welcher Teil der Gegenleistung auf "Maschinen oder sonstige Vorrichtungen die zu einer Betriebsanlage gehören", die nicht zum Grundstück zu rechnen sind, entfällt.

Unter Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören, sind im Allgemeinen solche Gegenstände zu verstehen, die typischerweise einem bestimmten Betrieb dienen und eigengesetzlichen Zwecken unterworfen sind (vgl VwGH 23.2.1984, 83/16/0051).

Gebäude oder Gebäudeausstattungen können grundsätzlich nicht Betriebsvorrichtungen sein (vgl VwGH 31.7.2012, 2008/13/0117). Auch Gebäudeteile können als solche nicht als "Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören" angesehen werden (vgl Fellner, Grunderwerbsteuer [15. Lfg 2016] § 2 GrEStG 1987 Rz 33 mit Nw der Rsp des VwGH).

Der Rechtsprechung des VwGH zufolge sind als Maschinen und Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören, alle von Menschenhand geschaffenen Gegenstände zu qualifizieren, die - ohne Gebäude zu sein - Zubehör eines Unternehmens sind, sodass das Unternehmenszubehör grundsätzlich aus der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer auszuscheiden ist (VwGH 21.2.1996, 94/16/0269; VwGH 31.8.2000, 97/16/0225).

Als Betriebsvorrichtungen können nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei Einbauten in Gebäuden nur solche Vorrichtungen angesehen werden, die unmittelbar dem Betrieb dienen und nicht primär der Benützung des Gebäudes (vgl VwGH 31.1.2001, 97/13/0066).

Ein am Fußboden einer Tennishalle aufgetragener spezieller Bodenbelag, der es erst ermöglicht, das Gebäude (Halle) für das Tennisspiel zu benützen, sowie auch die spezielle Beleuchtungsanlage für die bedarfsweise Beleuchtung der Tennishalle waren als Vorrichtungen anzusehen, die zu der Betriebsanlage von Tennishallen gehören (VwGH vom 15. April 1982, 3107/79).

Bei Golfplätzen zählen zu den Betriebsvorrichtungen besonders hergerichtete Abschläge, Spielbahnen, roughs und greens (Spielbefestigung, Drainage, Rasen), Spielbahnhindernisse,

Übungsflächen, Einfriedungen, soweit sie unmittelbar als Schutzvorrichtungen dienen, Abgrenzungseinrichtungen zwischen Spielbahnen und Zuschauern, Anzeige- und Markierungseinrichtungen und -gegenstände, Unterstehhäuschen, Küchen- und Ausschankanlagen, Bewässerungsanlagen - einschließlich Brunnen und Pumpen - Drainagen, wenn sie ausschließlich der Unterhaltung der für das Golfspiel notwendigen Rasenflächen dienen (UFS vom 16. Jänner 2013, RV/2936-W/08 unter Berufung auf den deutschen Umsatzsteueranwendungserlass; *Fellner*, Grunderwerbsteuer, 15. Lfg 2016, zu § 2 GrEStG 1987, Rz 41).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts dienen die technischen Anlagen der Kunsteisbahnen und der Kegelbahn, sowie die Einrichtungen zu Restaurant, Tribünentrakt, Kegelbahn und Sporthalle der Verwirklichung der spezifischen Zweckbestimmung eines Sport- und Freizeitbetriebes. Diese Maschinen und sonstige Vorrichtungen gehören zu einer Betriebsanlage und sind nicht zum Grundstück zu rechnen.

Die Teilwerte dieser übernommenen Betriebsvorrichtungen werden auf Basis der Baukostenzusammenstellung unter Berücksichtigung eines gegenüber Gebäuden rascheren Wertverzehr mit 20% des Gesamtkaufpreises angesetzt.

Im Schreiben vom 2.2.2024 anerkennt die bP, dass die wertbestimmenden Arbeiten der Firma ***Z*** zum Großteil gebäudebezogen sind und keine Betriebsvorrichtungen betreffen.

Vom Gesamtkaufpreis iHv. 5.230.719,59 Euro entfallen somit 1.046.143,92 Euro auf nicht der Grunderwerbsteuer unterliegenden Betriebsvorrichtungen.

Die Grunderwerbsteuer ist daher gemäß § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG 1987 mit 3,5% von der Gegenleistung iSd § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 in Höhe von 4.184.575,67, somit iHv. 146.460,15 Euro festzusetzen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Das Bundesfinanzgericht folgt in der Frage der Zuordnung zu einer Betriebsvorrichtung der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 15. Februar 2024