



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat am 7. Jänner 2013 durch die Vorsitzende Hofrätin Mag. Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder Hofrätin Andrea Wimmer-Bernhauser, Dr. Otto Farny und ÖKR Gustav Anderst über die Berufung der S, vertreten durch T, gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 19. März 2009, Steuernummer, betreffend Grunderwerbsteuer, nach der am 7. Jänner 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

Gem. § 7 Z 3 GrEStG 1987 wird die Grunderwerbsteuer mit 16.002,00 Euro (3,5 % von 457.200,00 Euro) festgesetzt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit „Kaufvertrag G.“ vom 25. Juni/2. Juli 2007 hat die Berufungswerberin folgenden Kaufgegenstand laut § 2 der Kaufurkunde von der „G “ erworben:

„1. Kaufgegenstand ist der Betrieb „G,“ samt allem Zubehör wie es in der Folge näher beschrieben wird.

2. Im Einzelnen bilden folgende Vermögensgegenstände den Kaufgegenstand:

- die Rechte aus dem Pachtvertrag vom 15. 12. 1987, Beilagen ./1 und ./2;
- die in der Anlagenliste Beilage ./3 aufgelisteten Rechte und Vermögensgegenstände, überhaupt das gesamte Anlagevermögen, auch wenn es nicht ausdrücklich in der Beilage./3 erwähnt sein sollte, wie es per Stichtag der Übergabe liegt und steht;
- sämtliche bestehenden Telefon- Fax und Internetanschlüsse und die bestehende Website;
- sämtliche zum Übergabestichtag vorhandenen Waren im Pro-Shop."

Laut § 4 der Vereinbarung beträgt der Kaufpreis für die oben unter § 2 beschriebenen Vermögensgegenstände 880.000,00 Euro. Davon entfallen 440.000,00 Euro auf das Clubhaus (Superädifikat). Das Clubhaus wird ohne Umsatzsteuer geliefert. Zu dem mit der Veräußerung der übrigen Vermögensgegenstände und Rechte verbundenen Betrag über Euro 440.000,00 kommt noch eine allfällige Umsatzsteuer.

Mit Vorhalt vom 7. Jänner 2008 ersuchte das Finanzamt um Vorlage der Beilagen zum Kaufvertrag (Rechte aus Pachtvertrag – Beilage 1+2, Rechte und Vermögensgegenstände lt. Anlagenliste – Beilage 3). Weiters um Vorlage einer Aufstellung mit Wertangabe über die sonstigen mitverkauften Vorräte, Betriebsmittel, Warenvorräte und Forderungen und Verbindlichkeiten, soweit diese nicht in den Beilagen 1 – 3 genannt und bewertet worden sind. Mit Antwortschreiben vom 7. Februar 2008 wurden die entsprechenden Unterlagen vorgelegt.

Mit weiterem Ergänzungsersuchen vom 29. Jänner 2008 wurde um Aufklärung ersucht, woraus der große Wertunterschied zwischen Anschaffungswert und Verkaufspreis des Klubhauses resultiere (2.623.948,00 Euro Baukosten, 440.000,00 Euro Verkaufspreis). Weiters wurde um Vorlage eines allfälligen Schätzungsgutachtens ersucht, sowie um Bekanntgabe, ob es seitens des Liegenschaftseigentümers ein Vorkaufsrecht für das Superädifikat gibt.

Mit Schreiben vom 27. Februar 2008 gab die Bw bekannt, der Kaufpreis sei in einem ersten Schritt in Prozent der Anschaffungskosten aufgeteilt und in einem zweiten Schritt durch die Vertragsparteien einvernehmlich bewertet worden. Die Verkäuferin habe wohl ein Interesse gehabt, mehr für das Clubhaus zu erzielen, jedoch habe nur ein Gesamtkaufpreis in der genannten Höhe erzielt werden können.

Zu berücksichtigen sei, dass die Investitionen der Golfanlage selbst in ähnlicher Größe liegen würden wie die des Clubhauses, das einvernehmlich mit 300.000,00 Euro bewertet worden sei. Die Bewertung sei daher sachgerecht in Anlehnung an eine Relation der ursprünglichen Anschaffungskosten erfolgt und sei damit als realistisch anzusehen. Der Wertunterschied zwischen dem Anschaffungswert und dem Verkaufspreis ergebe sich deshalb, weil wohl die

Anschaffungskosten den herkömmlichen Baukosten entsprechen würden, allerdings der Nutzwert des Gebäudes leider wesentlich niedriger sei, da es sich ja nicht für andere Zwecke als als Clubhaus verwenden lasse. Dies sei auch der Grund für den im Verhältnis zu den Anschaffungskosten niedrigen Kaufpreis gewesen. Ein Schätzungsgutachten über den Verkehrswert sei nicht erstellt worden.

Vorkaufsrecht gebe es keines, jedoch sei das Superädifikat laut § 11 der Vereinbarung im Falle einer Weitergabe gleichzeitig auf den eintretenden Übernehmer zu übertragen.

Mit dem berufsgegenständlichen Bescheid setzte das Finanzamt für den vorgenannten Erwerbsvorgang Grunderwerbsteuer in Höhe von 17.290,00 Euro fest.

Der auf die Baulichkeit entfallende Kaufpreisteilbetrag wurde folgendermaßen angenommen:

Clubhaus	440.000,00 Euro
Abschlaghütte	6.000,00 Euro
Lagerhalle	24.000,00 Euro
WC-Anlagen	<u>24.000,00 Euro</u>
Gesamtsumme	494.000,00 Euro

Der Aufteilung wurde die von den Vertragsparteien getroffene Aufteilung des Kaufpreises zu Grunde gelegt, wobei die Umsatzsteuer soweit diese in Rechnung gestellt worden ist, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen war.

Fristgerecht wurde Berufung eingebracht.

Die Bw bringt vor, der im Bescheid für das Clubhaus angeführte Betrag von 440.000,00 Euro sei nicht gänzlich dem Superädifikat zuzurechnen, vielmehr sei in diesem Betrag auch die Betriebsvorrichtung inkludiert. Zum Beweis übermittelte die Bw die Rechnung vom 10. Juli 2007, Re-Nr. 007-26, aus der ersichtlich sei, dass sowohl dem Superädifikat Clubhaus als auch der Betriebsvorrichtung des Clubhauses jeweils ein Betrag von 220.000,00 Euro zugerechnet worden sei. Die Aufteilung sei im Schätzungswege und im Einvernehmen mit den Parteien erfolgt:

Superädifikat Clubhaus	EUR 220.000,00
Clubhaus Betriebsvorrichtung	EUR 220.000,00
Golfanlage lt. Beilage ./3	EUR 409.729,19

Golfshopwaren	<u>EUR 30.270,81</u>
	EUR 880.000,00
zzgl. 20 % Umsatzsteuer Golfanlage	<u>EUR 132.000,00</u>
	<u>EUR 1.012.000,00</u>

Auf Grund der Ausnahmebestimmung des § 2 Abs. 1 Z 1 GrEStG würden sogenannte Betriebsvorrichtungen nicht zur Bemessungsgrundlage gerechnet, weshalb der hierauf entfallende Entgeltanteil nicht für den Erwerb des Grundstückes gewährt werde und somit keine Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes darstelle. Die Bw verweist auf die einschlägige VwGH-Judikatur, u. a. VwGH 31. 8. 2000, 97/16/0225 und VwGH 21. 2. 1996, 94/16/0269, wonach als Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, grundsätzlich wohl alle Gegenstände angesehen werden sollten, die Zubehör eines Unternehmens seien, sodass das Unternehmenszubehör grundsätzlich aus der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer auszuscheiden wäre. Weiteres auf VwGH 23. 2. 2984, 83/16/0051, wonach der Verwaltungsgerichtshof bezogen auf ein Cafe- und Pensionsgebäude die Auffassung gebilligt habe, dass das Hotelinventar bei einem Hotelgrundstück als Vorrichtung zu qualifizieren sei, welche zu einer Betriebsanlage gehöre.

Die Nichterfassung der Betriebsvorrichtung in der Praxis beruhe meistens darauf, dass die Werte in der Bilanz für Grund und Boden, Gebäude, sonstige Anlagen etc. ausgewiesen würden. In der Beilage./3 des Kaufvertrages entfalle ebenfalls eine genaue Aufteilung und erfolge daher im Schätzungswege. Demzufolge sei die Betriebsausstattung als sonstige Vorrichtung anzusehen, welche zur (fortgeführten) Betriebsanlage „Clubhaus“ gehöre, weil es die spezifische Einrichtung für einen Golfbetrieb bzw. Betrieb eines Proshops darstelle.

Mit Vorhalt vom 24. April 2008 forderte das Finanzamt die Bw auf bekannt zu geben, welche konkreten Betriebsanlagen mit verkauft worden seien, wie hoch die jeweiligen Anschaffungskosten gewesen seien, wie viele Jahre die jeweils sinnvolle wirtschaftliche Nutzungsdauer betrage und welche Teile dieser Betriebsanlagen bereits in den im Kaufvertrag gesondert in Rechnung gestellten Rechten und Vermögensgegenständen laut Anlageliste enthalten seien.

Mit Schreiben vom 12. Juni 2008 gab die Bw bekannt, unter dem Posten Clubhaus seien vor allem in den Jahren 1989 bis 1991 Baukosten in Höhe von rund 2,3 Mio Euro aktiviert worden, ohne eine Aufteilung zwischen Superädifikat und Betriebsvorrichtung vorzunehmen. Die Anschaffungen in den Folgejahren seien genauer titulierte worden, wie etwa Markisen und Beleuchtungen. Im Clubhaus sei auch der Proshop untergebracht, der als Betriebsvorrichtung

zu sehen sei, da dieser den Hauptbestandteil des Betriebes bilde. Hier sei auch die Erstellung von Sockel zum Aufsetzen von Vitrinen notwendig, Beleuchtungsanlagen für Schaufenster, Ladeneinrichtungen, Caddyraum, Teppich, der für Golfschuhe geeignet sei, Schutz- und Sicherungsvorrichtungen etc., die als Betriebsvorrichtungen eingestuft worden seien.

Gleichzeitig wurde eine Auflistung über die Anschaffungskosten des Clubhauses übermittelt, wobei irrtümlicherweise vereinzelt Gegenstände separat bewertet und im Kaufvertrag bzw. in der bereits übermittelten Rechnung unter Golfanlage berücksichtigt worden seien.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. August 2008 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Die Amtspartei führt im Wesentlichen aus, das gegenständliche Clubhaus diene für sich u. a. als Restaurant und Verkaufslokal und dem Aufenthalt der Mitglieder des Golfclubs. Die angeführten Gegenstände wie Sockel für Vitrinen oder Teppichböden dienten keinem selbständigen Betriebsvorgang sondern dem Hauptzweck des Gebäudes und stellten daher Zugehör der Liegenschaft dar. Auch in der Bilanz des Veräußerers sei stets ein einheitlicher Gegenstand angesetzt und keine gesonderte Betriebsanlage ausgewiesen worden. Jene Gegenstände, die als Betriebs-(Golf-)anlage oder eigenständiges Wirtschaftsgut ausgewiesen und mitverkauft worden seien, seien in der GrESt-Bemessungsgrundlage nicht enthalten. Da es sich im Übrigen um unselbständige Bestandteile des Gebäudes handle, die in einer solchen Verbindung mit der Hauptsache stünden, dass deren Abtrennung wirtschaftlich nicht sinnvoll sei, sei die Berufung abzuweisen.

Im Vorlageantrag verwies die Bw neuerlich auf die zitierte Judikatur, wonach Betriebsvorrichtungen, die einem selbständigen betrieblichen Zweck dienten, nicht der Grunderwerbsteuer unterliegen würden.

Dabei handle es sich um folgende Gegenstände:

- Erstellung von Sockel zum Aufsetzen von Vitrinen
- Beleuchtungsanlagen für Schaufenster
- Ladeneinrichtungen
- Caddyraum
- Entwässerungsrinnen
- Pumpe für Heizung
- Markisen
- Umzäunungen
- Weg- und Platzbefestigungen

- Lüftungsanlagen
- Teppich oder
- Schutz- und Sicherungsvorrichtungen etc.

Die angeführten Gegenstände dienten gemeinsam einem eigenen selbständigen Betriebszweck, nämlich als Proshop bzw. Clubräumlichkeiten. Nach § 51 Abs. 1 BewG 1955 zählten auch Umzäunungen sowie Weg- und Platzbefestigungen zu Betriebsvorrichtungen, somit auch eine Terrasse.

In der übermittelten Auflistung seien die Anschaffungen einzeln aufgelistet und somit nachvollziehbar. Gemäß § 21 BAO sei für die Beurteilung von abgabenrechtlichen Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgeblich. Daher sei von dem Ausweis in der Bilanz des Veräußerers abgewichen worden. Anlagen seien, auch wenn sie einen wesentlichen Bestandteil des Grundbesitzes bildeten, nicht bei der Einheitswertermittlung des Betriebsgrundstückes, sondern bei der Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens als eigener Besitzposten (Betriebsvorrichtung) zu berücksichtigen.

Mit Schreiben vom 10. Oktober 2012 ersuchte die h. o. Behörde um eine genaue Aufstellung hinsichtlich „Clubhaus Betriebsvorrichtungen 220.000,00 Euro“ samt Bewertungen oder Bewertung der Einzelgegenstände laut Beilage.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 5. November 2012 übermittelte die Bw eine Aufstellung, in der zum einen eine Inventur der vorhandenen Betriebsvorrichtung gemacht wurde und zum anderen die ursprünglichen Anschaffungskosten und die Aufteilung des Betrages von Euro 220.000,00 auf die einzelnen Gegenstände.

Grundsätzlich sei zu sagen, dass im Zusammenhang mit dem Erwerb des Golfplatzes auch eine Bewertung des Superädifikates vorzunehmen gewesen sei. Wesentliche Bedeutung für den Betrieb des Golfplatzes komme der Betriebsvorrichtung zu, in dem den Mitgliedern u. a. Abstellräumlichkeiten für ihre Golfeinrichtung, Duschen sowie Umkleidemöglichkeiten geboten würden; darüber hinaus auch Einstellmöglichkeiten für Werkzeuge und Sozialräume für Mitarbeiter. Die dafür getätigten Investitionen seien Betriebsvorrichtungen und daher beweglich und unterlägen bei einer Veräußerung nicht der Grunderwerbsteuer.

Zum Gebäude als solches sei zu sagen, dass sich herausgestellt habe, dass das um ca. ATS 30 Mio errichtete Gebäude vom Architekten H für den Betrieb eines Clubhauses völlig unzureichend sei, weil es zum einen eine relativ kleine Kubatur aufweise und zum anderen aber nur geringen Platz für die Durchführung des Clublebens biete.

Für das Betreiben des Golfplatzes sei im Wesentlichen die Betriebsvorrichtung erforderlich. Es sei die Betriebsvorrichtung daher mit 50% des Superädifikates festzusetzen und aus der beiliegenden Bewertungsliste sei nachzuweisen, dass dies durchaus plausibel sei.

Im vorliegenden Fall sei im Gebäude sowohl das Clubhaus als auch der Proshop, Garderobe, Küche, Restaurant und eine Übungsanlage untergebracht, die als Betriebsvorrichtung anzusehen seien, da sie zur Verwirklichung des spezifischen Betriebszweckes eines Golfclubs dienen und daher nicht der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen seien.

Die Bw beantragt die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Berufungssenat.

Mit der Ladung vom 21. November 2012 zur Berufsungsverhandlung wurden der Bw auch der Sachverhalt sowie die vorläufige rechtliche Würdigung übermittelt.

Über telefonisches Ersuchen der steuerlichen Vertretung wurde der im Vorhalt erwähnte Auszug aus Scheiner/Kolacny/Caganec, UStG 1994, übermittelt, sowie auf das Urteil des BFH vom 7. 4. 2011, III R 8/09, betreffend den Betriebsanlagenbegriff hingewiesen.

Die mündliche Berufsungsverhandlung brachte folgendes Ergebnis:

Der Parteienvertreter (PV) führte aus, dass die deutschen Umsatzsteuerrichtlinien und die österreichische Judikatur bezüglich Toilettenanlagen, Duschen und Garderobe widersprüchlich seien, da sie nach den deutschen Umsatzsteuerrichtlinien nicht zu den Betriebsvorrichtungen zählten, aber nach der VwGH Judikatur (Kaffeehaus) schon. Die Referentin entgegnete, dass *Kolacny-Scheiner* die in den deutschen Umsatzsteuerrichtlinien vorgenommene Definition einer Betriebsanlage auch für die österreichische Grunderwerbsteuer als relevant betrachteten. Die Dusche habe in einem Hotelbetrieb eine andere Funktion als in einem Sportbetrieb. Der PV erklärte sich mit den Abzügen, wie im Vorhalt vom 21. 11. 2012 projektiert, einverstanden, beantragte allerdings darüber hinaus Toilettenanlagen, Duschen und Garderobe, sowie Caddyräume als Betriebsvorrichtungen zu bewerten. Auch die Amtspartei erklärte sich mit den Abzügen - wie im Vorhalt projektiert - einverstanden.

Der PV erläuterte den Gebrauch eines Golfplatzes insofern, als man sich vorab in den Umkleideräumen die Golfbekleidung anziehe, dann den Caddy hole und Golf spiele. Danach gehe man duschen und in das Restaurant. Auf Befragung, wo der Unterschied zum Tennisclub sei, stellte der PV fest, es gebe keinen.

Die Amtspartei führte aus, man müsse zwischen einem Golfplatz und einem Pensionsbetrieb unterscheiden, welche Funktion die Dusche habe. In einem Pensionsbetrieb halte man sich

länger auf als auf dem Golfplatz. Man könne den Dusch- und Toilettenzweck nicht gesondert betrachten, sondern müsse den Zweck dieser Einrichtungen dem Betriebszweck zuordnen. Man müsse eine Gesamtbetrachtung anstellen, sodass man durchaus die deutsche Meinung, diese Räume würden Grundstücksteile darstellen, auch in unserem Fall anwenden könne.

Der PV gab auf Befragung an, die Entwässerungsvorrichtungen dienten speziell zur Erhaltung der beispielbaren Rasenfläche. Die Amtspartei entgegnete, dass die Entwässerungsvorrichtungen zum Grundstück gehörten, da sie nicht spezifisch dem Betrieb dienten. Hinsichtlich des Wertes der Entwässerungsvorrichtungen führte der PV aus, dass das Problem in der Diskrepanz zwischen den seinerzeitigen Anschaffungskosten von ca. 8 Mio Euro und dem Kaufpreis von ca. 1 Mio. Euro bestehe. Deshalb seien die Betriebsvorrichtungen des Clubhauses mit der Hälfte des Wertes angesetzt worden. Mit 880.000 Euro sei ein Pauschalpreis vereinbart worden, denn die Anlage habe der XY gehört, die die Bilderrahmen, Sessel usw. nicht mitnehmen wollte, um sie nicht archivieren zu müssen. Man habe eine Aufteilung des Kaufpreises in Relation zu den ursprünglichen Anschaffungskosten vorgenommen. Der Wille sei auf den Erwerb der Golfanlage und nicht auf den Erwerb des Gebäudes gerichtet gewesen, dem Gebäude sei gar kein Wert zuzuordnen.

Die Vorsitzende führte aus, dass im Vorlageantrag Gruppen von Gegenständen als Betriebsvorrichtung angegeben worden seien, von welchen in der (Anlagen-)Liste die Entwässerungsrinnen mit 8.000 €, die Weg- und Platzbefestigungen mit 6.500 €, die Spezialteppiche für Golfschuhe mit 5.100,00 € und die Schutz- und Sicherungsvorrichtungen mit 2.000 € aufscheinen würden. Da die Erstellung von Sockel, Beleuchtungsanlagen usw. in der Liste nicht genannt wären stelle sich die Frage, wie diese Gegenstände zu bewerten seien. Der PV gab an, dass ihm hie zu keine Bewertungen vorlägen, vermutlich seien sie in den ursprünglichen Baukosten enthalten gewesen. Toilettenanlagen, Duschen und Garderobe, seien mit einer halben Million Euro anzusetzen, vom Nutzwert sicherlich 200.000 Euro, das sei jedoch nicht dafür bezahlt worden. Was die Bewertung der Lüftungsanlagen usw. betreffe, wisse er nicht, ob dazu noch etwas beigebracht werden könne.

Nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei die Golfanlage iS einer Betriebsvorrichtung um 880.000 Euro erworben worden und sei dem Gebäude überhaupt kein Wert zuzurechnen, weil das Superädifikat für sich allein gesehen wirtschaftlich wertlos sei.

Die Amtspartei entgegnete hierauf, dass die Aussage zur Kaufpreisvereinbarung nicht dem eindeutigen Inhalt des Kaufvertrages entspreche (siehe Punkt 4. des Kaufvertrages). Vor allem stehe nicht im Kaufvertrag, dass so viele bewegliche Gegenstände im Teilkaufpreis für das Superädifikat enthalten seien. Die GrESt als Rechtsverkehrsteuer knüpfe an den

Rechtsvorgang an und das sei hier der Kaufvertrag. Überlegungen zu einem wirtschaftlichen Gehalt wären demnach nicht anzustellen.

Zu den Ausführungen des PV, die ausgestellte Rechnung sei Teil des Kaufvertrages, aus dieser sei die Detaillierung zu entnehmen, entgegnete die Amtspartei, dass es hier um Betriebsvorrichtungen und nicht um bewegliche Gegenstände gehe.

Der PV beantragte - da die Bewertung schon so schwierig sei -, die Grunderwerbsteuer mit Null festzusetzen. Das Interesse sei der Erwerb eines Betriebes (Betriebsvorrichtung) und nicht eines Gebäudes gewesen, da das Gebäude nichts wert sei. Man dürfe es nicht bewohnen und nicht vermieten. Die Amtspartei führte hie zu aus, dass diese Aussagen nicht dem Inhalt des Kaufvertrages mit der Kaufpreisaufteilung entsprechen würden. Welcher Wert dem Superädifikat auch immer zukomme, es seien dafür 440.000 Euro bezahlt worden. Welche besondere Betriebsvorrichtung sich im Superädifikat befinde, die eine Bewertung mit 220.000 Euro rechtfertigen würde, ließe sich nicht erkennen. Die Betriebsvorrichtung Golfplatz sei im Kaufvertrag extra ausgewiesen und auch berücksichtigt worden. Desgleichen die beweglichen Gegenstände.

Die Amtspartei beantragt die Abweisung der Berufung als unbegründet und zwar unter Berücksichtigung der im Vorhalt - dem Finanzamt am 12. 12. 2012 zu Kenntnis gebracht - vorgesehenen Abzüge.

Der Parteienvertreter beantragt die Stattgabe der Berufung, weil im Zuge der Verhandlung klar festgestellt worden sei, dass im Gebäude Betriebsvorrichtungen vorhanden seien und sogar diskutiert werden könne, dass das Gebäude für sich alleine mit einem Wert von Euro Null festgesetzt werden könne und demzufolge eine Schätzung von 220.000 Euro für das Gebäude für sich alleine auch aus fiskalistischer Sicht mehr als ausreichend erscheine.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegt ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit es sich auf inländische Grundstücke bezieht, der Grunderwerbsteuer.

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

Nach § 5 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Gemäß § 2 Abs. 1 GrEStG 1987 sind unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Was als Zugehör des Grundstückes zu gelten hat, bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 GrEStG werden Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, nicht zum Grundstück gerechnet. Diese Gesetzesbestimmung ist so zu verstehen, dass "Inventar", auch wenn es sich dabei zivilrechtlich eindeutig um Zugehör iSd §§ 294 -297 ABGB (Bestandteile oder Zubehör) des Grundstückes handelt, dann nicht zum Grundstück im Sinn des § 2 GrEStG zu rechnen sind, wenn diese als "Maschinen oder sonstige Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören" gelten (vgl. VwGH 31.08.2000, 97/16/0225 mit weiteren Zitaten in UFS 07.05.2012 RV/0042-I/12).

Grundsätzlich teilt also das Zubehör (soweit im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld das Eigentum an der Haupt- und an der Nebensache zusammenfallen) steuerlich das Schicksal der Hauptsache.

Obwohl in § 2 Abs. 1 GrEStG ausdrücklich das Zubehör genannt ist, muss dasselbe auch für den selbständigen Bestandteil gelten, weil dieser jedenfalls in einer engeren Beziehung zur Hauptsache steht (VwGH 23. 2. 1984, 83/16/0051). Wie der VwGH in vorzitiertem Erkenntnis weiter ausführt, ist zu prüfen, ob es sich um Vorrichtungen handelt, die zu einer Betriebsanlage gehören. Unter solchen Vorrichtungen sind nach do. Ansicht lediglich solche Gegenstände zu verstehen, die *typischerweise* einem *bestimmten* Betrieb dienen und eigengesetzlichen Zwecken unterworfen sind. In gegenständlichem Fall somit einem Golfclub.

Dieser Begriff der "Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören" diene der Abgrenzung verschiedener Realsteuern u. a., zwischen Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer (vgl. Rössler/Troll, Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz 16, Rz 38 ff zu § 68 BewG in VwGH 21. 2. 1996, 94/16/0269). Der VwGH führt in vorzitiertem Erkenntnis weiter aus:

„Insbesondere in dem zu § 4 Abs. 1 Z. 10 UStG 1959 ergangenen Erkenntnis vom 15. November 1972, 1756/71, Slg. Nr. 4454 (F), hat der Gerichtshof unter ausdrücklichem Hinweis auf die gleichartige Regelung im GrEStG 1955 ausgesprochen, dass zu den sonstigen Vorrichtungen jedenfalls auch *Umzäunungen, Wege und Platzbefestigungen* zählen. Als Vorrichtungen ALLER ART, die zu einer Betriebsanlage gehören, sollten grundsätzlich wohl alle Gegenstände angesehen werden, die Zubehör eines Unternehmens sind, sodass das *Unternehmenszubehör* grundsätzlich aus der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer auszuscheiden wäre.“

Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Tz 17-19, führen aus:

„Der Begriff „Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören“ (Betriebsvorrichtungen) ist grunderwerbsteuerrechtlich wie auch umsatzsteuerrechtlich nach den Grundsätzen des Bewertungsrechtes (§ 51 Abs. 1 BewG) auszulegen (vgl. UStR Rz 780; Arnold/Arnold, GrEStG, Anm. 29 zu § 2 mwV; Fellner, GrEStG 1987, Anm. 37 zu § 2). Die sonstigen Vorrichtungen gehören zu einer Betriebsanlage, wenn sie neben den Maschinen der gewerblichen Ausnützung des Grundstücks dienen. Es muss sich nicht um maschinenähnliche Vorrichtungen handeln. Sie müssen jedoch von Menschenhand geschaffen und, ohne Gebäude zu sein, dem Betrieb eines Gewerbes dienen (VwGH 21. 2. 1996, 94/16/0269). Die Abgrenzung vom Gebäudebegriff ist umsatzsteuerlich deshalb von Bedeutung, weil die Veräußerung von Betriebsvorrichtungen im Gegensatz zur Veräußerung von Gebäuden nicht unter die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a fällt. Das Gesamtentgelt muss daher sachgerecht in einen steuerfreien und steuerpflichtigen Entgeltsteil aufgeteilt werden. Aufgrund des betrieblichen Zusammenhanges werden die Teilwerte als sachgerechter Aufteilungsschlüssel dienen können (so auch Ruppe, UStG3, § 6 Tz 212; aA K/S/W, § 6 Anm 158 zu § 6 Z 9 (UStG 1972), die das Verhältnis der gemeinen Werte für sachgerecht halten).“

Grunderwerbsteuerrechtlich ist die Abgrenzung im Hinblick auf § 2 Abs.1 Z 1 GrEStG 1987 relevant.

Scheiner/Kolacny/Caganek führen weiter aus:

„Unter Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören, sind somit Gegenstände zu verstehen, die *typischerweise einem bestimmten Betrieb* dienen und eigengesetzlichen Zwecken unterworfen sind (zB. spezifische Einrichtungen eines Cafebetriebs wie zB Kassettendecke, Wandvertäfelung, Garderobe, zweiflügelige Tür; ebenso Bäder, Duschen, WC, Waschtische und Brausen eines Pensionsbetriebes; VwGH 30. 3. 1977, 650/76)....

Weitere Beispiele für Betriebsvorrichtungen (s auch Arnold/Arnold, GrEStG, Anm 29a ff zu § 2 oder Fellner, GrEStG 1987, Anm 37 ff. zu § 2): Transformatorenstationen, Wehr- und Schleusenanlagen, Kühl- und Trockentürme, Tanks, Bunker, Silos, Kläranlagen, Kesselanlagen, Rohrleitungen, Schornsteine; Hotelinventar – Fremdenzimmereinrichtung, Teppiche, Hotelwäsche udgl – ist zum Zugehör der Liegenschaft zu rechnen (und als solches Betriebsvorrichtung), im Falle des Eigentumswechsels allerdings unter der Voraussetzung, dass es für keinen anderen Zweck als dem der Fortführung des erworbenen Hotelbetriebes bestimmt ist (VwGH 19. 12. 1974, 1159/73); Umzäunungen, Wege und Platzbefestigungen (VwGH 15. 11. 1972, 1756/71); Bodenbelag bei einer Tennisanlage (VwGH 15. 4. 1982, 3107/79). Alle jene Vorrichtungen, die von Menschenhand geschaffen wurden und, ohne Gebäude zu sein, dem Betrieb eines Gewerbes dienen; somit auch die bauliche Anlage eines

planierten und entwässerten Holzlagerplatzes eines Sägewerkes (VwGH 21. 2. 1996, 94/16/0269). Weiters Ablade- und Absaugvorrichtungen, Schwimmbecken eines Hallenbades oder Tresoranlagen. Bei Straßenbauten sind alle Anlagen, die dem Betrieb und der Sicherung der Straße dienen, als Betriebsvorrichtungen zu beurteilen. Das sind zB der Straßenkörper selbst samt Unterbau und Belag, die Stützmauern, Brücken, Tunnels, Lawinenschutzeinrichtungen, Wildwasserverbauungen und Parkplätze (vgl dazu ausführlich Fellner, GrEStG 1987, Anm 38 zu § 2).

Eine umfassende Darstellung der Zuordnung zu den Grundstücksbestandteilen bzw zu den Betriebsanlagen bei Sport- und Freizeitanlagen (zB bei Sportstadien, Schwimmbädern, Eishallen, Golf- und Tennisanlagen) enthalten zB die deutschen Umsatzsteuerrichtlinien (vgl Abschn 86 Abs 2 dUStR).

Keine Vorrichtungen: Heizanlage, bestehend aus Doppelbrandkessel mit Boiler und Öltank mit sämtlichen Heizkörpern (durch derartige Anlagen wird ganz allgemein eine den gesundheitlichen Erfordernissen entsprechende Nutzung des Gebäudes ermöglicht, unabhängig davon, welchem Zweck dieses Gebäude zu dienen bestimmt ist, VwGH 30. 3. 1977, 650/76); Kücheneinrichtung, Einbauschrank und sanitäre Anlagen in einer vermieteten Wohnung (VwGH 26. 11. 1982, 15/3260/80). Fest verbundene Vorrichtungen, die der allgemeinen Nutzung des Gebäudes dienen (zB Liftanlage, Rolltreppen oder Beleuchtungsanlagen, Klima- und Warmwasseranlagen, Feuerlöschanlage (Sprinkleranlage), sind keine Betriebsvorrichtungen, sondern Bestandteile des Gebäudes. Sie können aber Betriebsvorrichtungen sein, wenn sie ganz oder überwiegend betrieblichen Zwecken dienen (zB Klimaanlage in einer chemischen Faserfabrik; vgl Klenk in Rau/Dürrwächter, dUStG, Anm 98 zu § 4 Nr 9, Stichwort: Sammelheizungs-, Klima- und Warmwasseranlagen)."

Scheiner/Kolacny/Caganek verweisen hinsichtlich des Betriebsanlagenbegriffes bei Sport- und Freizeitanlagen auf die deutschen Umsatzsteuerrichtlinien:

Laut Abschnitt 4.12.11. des deutschen Umsatzsteueranwendungserlasses (UStAE) – sind nach den Vorschriften des Bewertungsrechts und damit auch nach § 4 Nr. 12 UStG (vgl. Abschnitt 4.12.10) bei den nachstehend aufgeführten Sportanlagen insbesondere folgende Einrichtungen als Grundstücksteile bzw. Betriebsvorrichtungen anzusehen:

„...10. Golfplätze

Grundstücksteile:

Einfriedungen, soweit sie nicht unmittelbar als Schutzvorrichtungen dienen, allgemeine Wege- und Platzbefestigungen, Kassenhäuschen – soweit nicht transportabel –, Kioske, Klubräume,

Wirtschaftsräume, Büros, Aufenthaltsräume, Umkleideräume, Duschräume, Toiletten, Verkaufsräume, Caddy-Räume, Lager- und Werkstatt Räume.

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 oder -gegenstände, Unterstehhäuschen, Küchen- und Ausschankeinrichtungen, Bewässerungsanlagen – einschließlich Brunnen und Pumpen – und Drainagen, wenn sie ausschließlich der Unterhaltung der für das Golfspiel notwendigen Rasenflächen dienen. ...“

Im Sinne dessen sind von der Bemessungsgrundlage jedenfalls in Abzug zu bringen:

Abschlaghütte	- € 6.000,00
Abschlagtafeln	- € 8.000,00
Fahnenmasten 3 Stk.	- € 700,00
Beflaggung	<u>- € 500,00</u>
zusammen	€ 15.200,00

Im Zuge der Berufungsverhandlung wurden noch folgende Posten diskutiert:

Entwässerungsrinnen	€ 8.000,00
Weg- und Platzbefestigungen	€ 6.500,00
Spezialteppiche für Golfschuhe	€ 5.100,00
Schutz- und Sicherungsvorrichtungen	<u>€ 2.000,00</u>
zusammen	€ 21.600,00

Im Übrigen konnten vom steuerlichen Vertreter namens der Bw weder im Vorhalteverfahren noch anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung aussagekräftige Bewertungen vorgenommen bzw. stichhaltige Unterlagen beigebracht werden. Zu dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters, die ausgestellte Rechnung sei Teil des Kaufvertrages und aus dieser sei die Detaillierung zu entnehmen ist zu sagen, dass diese Rechnung vom 10. Juli 2007 – wie im Sachverhalt dargestellt – lediglich Pauschalbeträge enthält, wobei es diese Rechnung mit der identischen Rechnungsnummer 007-26, jeweils vom 10. Juli 2007, in zwei unterschiedlichen Ausfertigungen gibt. Eine Ausfertigung wurde gemeinsam mit dem Kaufvertrag, welcher am 14. September 2007 dem Finanzamt für Gebühren und

Verkehrsteuern Wien mit Fax angezeigt worden ist (Seiten 01-17) übermittelt (S 16) und enthält folgende Aufgliederung:

Superädifikat Clubhaus	EUR 220.000,00
Clubhaus Betriebsvorrichtung	EUR 220.000,00
Golfanlage lt. Beilage ./3	<u>EUR 440.000,00</u>
	EUR 880.000,00
zzgl. 20 % Umsatzsteuer Golfanlage	<u>EUR 132.000,00</u>

EUR 1,012.000,00

Im Berufungsverfahren wurde eine weitere Ausfertigung der Rechnung, ebenfalls mit der Rechnungsnummer 007-26, ebenfalls vom 10. Juli 2007, mit folgender Aufgliederung vorgelegt:

Superädifikat Clubhaus	EUR 220.000,00
Clubhaus Betriebsvorrichtung	EUR 220.000,00
Golfanlage lt. Beilage ./3	EUR 409.729,19
Golfshopwaren	<u>EUR 30.270,81</u>
	EUR 880.000,00
zzgl. 20 % Umsatzsteuer Golfanlage	<u>EUR 132.000,00</u>

EUR 1,012.000,00

Selbst wenn man der Auffassung der Bw folgt, dass Duschen zeitgemäßer Weise zur Betriebsausstattung einer Sportanlage gehören, so scheitert deren Berücksichtigung daran, dass für Toilettenanlagen, Duschen und Garderobe keine brauchbaren Werte bekannt gegeben werden konnten, zumal zwar ein Nutzwert von 200.000 Euro angesprochen wurde, der steuerl. Vertreter aber gleichzeitig ausführt, das wäre nicht bezahlt worden.

Abschließend ist zu bemerken, dass seitens der Verkäuferin, der „G“ die Baukosten für das Clubhaus seinerzeit mit 35,456.830,26 S (2,576.748,34 €) bekannt gegeben wurden. Der Einheitswert des Superädifikates/Clubhaus beträgt immerhin unverändert (1.1.2008 – 1.1.2013) 197.670,11 Euro, erhöht 266.854,65 Euro, wobei der Einheitswert für das Gebäude normalerweise keine Betriebsvorrichtung enthält, sondern nur Gebäudebestandteile.

Insgesamt erscheint es daher unrealistisch, dass dieses Clubhaus, überhaupt keinen Wert mehr haben sollte. Immerhin wurde laut Kaufvertrag ein Betrag von 440.000,00 €, dafür entrichtet.

Es ergibt sich daher folgende Berechnung:

Bemessungsgrundlage lt. Bescheid:	€ 494.000,00
Abschlaghütte	- € 6.000,00
Abschlagtafeln Acrylglas	- € 8.000,00
Fahnenmasten 3 Stk.	- € 700,00
Beflaggung	- <u>€ 500,00</u>
siehe Vorhalt	€ 478.800,00
Entwässerungsrinnen	- € 8.000,00
Weg- und Platzbefestigungen	- € 6.500,00
Spezialteppiche für Golfschuhe	- € 5.100,00
Schutz- und	- <u>€ 2.000,00</u>
Sicherungsvorrichtungen	
	€ 457.200,00
Gem. § 7 Z 3 GrEStG 1987 3,5 %	€ 16.002,00

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. Jänner 2013