



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X, Adresse, und der Z als gemäß § 257 Abs. 1 BAO der Berufung Beigetretene, beide vertreten durch RA., vom 29. Oktober 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 29. September 2010 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Grundwerbesteuer wird von einer Gegenleistung von 1.384.583,61 € mit 48.460,43 € festgesetzt. Die Bemessungsgrundlage und der Steuerberechnung sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen integrierenden Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Gegenstand einer sogenannten „Hausverlosung“ waren die Liegenschaften in EZ. 1 (Eigentümerin: Y), 2 (Eigentümer: X) und 3 (Eigentümer: X) je Grundbuch 4.

Nach Eröffnung des Losverkaufes entsprechend den Verlosungsbedingungen wurde nach Verkauf der aufgelegten 21.999 Lose zu einem Loskaufpreis von je 99 € die Verlosung durchgeführt. Gewinnerin der Grundstücksverlosung war Z als Inhaberin des gezogenen Loses.

Nach Punkt 4 der zwischen den beiden „Verloser“ X /Y und der Gewinnerin Z abgeschlossenen „Aufsandungsurkunde zur Eigentumserlangung aufgrund einer Hausverlosung“ erfolgte die Übergabe und Übernahme des Gewinnes, sohin der Liegenschaften in den Besitz und Genuss entsprechend den Verlosungsbedingungen. In dieser Urkunde (Punkt 3 und 7) wird ausdrücklich festgehalten, dass gemäß den Verlosungsbedingungen die Grunderwerbsteuer und die Eintragungsgebühr von den Verlosern getragen werden. In der unter Punkt 10 enthaltenen „Aufsandungserklärung“ erteilten die beiden Verloser und die Gewinnerin die ausdrückliche Einwilligung, dass das Eigentumsrecht für Z einverleibt wird. Diese Aufsandungsurkunde wurde mit Schreiben vom 14. September 2010 dem Finanzamt zur Vorschreibung der Grunderwerbsteuer angezeigt.

Für den Rechtsvorgang „Aufsandungsurkunde zur Eigentumserlangung aufgrund einer Hausverlosung vom 8. September 2010 mit Z“ wurde mit Bescheid vom 29. September 2010 gegenüber X (im Folgenden: Bw) von einer Gegenleistung von 2.177.901 € (= 21.999 Lose x 99 €/Los) die Grunderwerbsteuer mit 76.226,54 € festgesetzt. In der Begründung wurde ausgeführt, dass „*Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und § 5 Abs. 1 Z 1 sowie § 5 Abs. 3 Z 2 GrEStG der Gesamtwert der verkauften Lose ist*“.

Die gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid erhobene Berufung bekämpft im Wesentlichen die angesetzte Bemessungsgrundlage mit dem Vorbringen, eine Gegenleistung sei nicht bestimmbar, weshalb der dreifache Einheitswert der Liegenschaften als Bemessungsgrundlage herangezogen werden müsse. Nach Ansicht des Bw. sei eine Gegenleistung der Erwerberin gar nicht auszumachen, da der Losverkauf bereits wesentlich vor der Ermittlung als Gewinnerin festgestanden sei und die Bezahlung des Lospreises lediglich zur Teilnahme an der Verlosung berechtigt habe und keine dem Erwerb gegenüberstehende Leistung darstelle. Es handle sich sohin um ein Entgelt zur Teilnahme und nicht um die Gegenleistung iSd GrEStG. Der Eigentumserwerb sei durch Ziehung der Lose erfolgt, wofür eine Gegenleistung nicht vorhanden gewesen sei. Der vom Finanzamt auf § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG und § 5 Abs. 3 Z 2 GrEStG gestützten Vorschreibung werde entgegengehalten, dass es sich um keinen Kauf handle. Die Hinzurechnung gemäß § 5 Abs. 3 Z 2 GrEStG könne nur dann erfolgen, wenn der unmittelbare Hauptzweck der Leistung des Dritten die Überlassung des Grundstückes sei. Dies liege hier nicht vor. Die Hausverlosung an sich, welche zum Eigentumserwerb geführt habe, sei von keiner Gegenleistung abhängig gewesen. Lediglich der Losverkauf, der aber vor der Hausverlosung stattgefunden habe, sei an ein Entgelt gebunden gewesen, welches aber weder mittelbar noch unmittelbar zu einem Eigentumserwerb geführt habe. Der Aufsandungsurkunde und dem Protokoll über die Losziehung seien keine Gegenleistungen zu entnehmen. Das Gesetz stelle ausdrücklich auf die Motivation der/des Dritten (aller Loskäufer) ab. Deren Motivation sei nicht einem Gewinner zum Eigentum zu verhelfen gewesen, sondern

an der Verlosung teilzunehmen (nicht uneigennützig sondern eigennützig). Im Übrigen wurde gegen die angesetzte Gegenleistung eingewendet, dass Gegenstand der Hausverlosung drei Grundstücke gewesen seien, wovon zwei dem Berufungswerber und eines der Y gehört hätten. Außerdem wurde festgehalten, dass mit der vom Finanzamt herangezogenen Bemessungsgrundlage, nämlich sämtliche aufgelegten Lose, der Verkehrswert der Liegenschaften um ca. 700.000 € übertroffen werde. Dies sei hauptsächlich in der im Lospreis enthaltenen für den schlechtesten Fall eingerechneten Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr (nach Mitteilung des BMF), sowie in der Abfuhr der Glücksgebühr von 12 % begründet. Es handle sich daher um eine Doppelbesteuerung, da Grunderwerbsteuer für die Grunderwerbsteuer und die Glückspielgebühr zu entrichten sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Jänner 2012 bestätigte das Finanzamt dem Grunde nach seine im bekämpften Bescheid vorgenommene Vorschreibung, nämlich dass die gegenständliche Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung von 2.177.901 € (= Anzahl der verkauften Lose multipliziert mit dem Lospreis) und nicht vom (geringeren) dreifachen Einheitswert der verlosten Grundstücke zu berechnen ist. Nunmehr berücksichtigt wurde aber der Umstand, dass Gegenstand dieser (einheitlichen) Hausverlosung insgesamt drei Liegenschaften waren, wovon zwei dem Bw. und eine seiner Ehegattin gehörten. Der Gesamtbetrag der Losverkäufe von 2.177.901 € wurde nunmehr auf die verlosten drei Liegenschaften aliquot aufgeteilt und gegenüber dem Bw. (als einem der beiden die Grunderwerbsteuer tragenden Verlöser) die Grunderwerbsteuer von der auf seine Grundstücke anteilig entfallenden Gegenleistung von 1.495.851 € mit 52.354,79 € festgesetzt (Berechnung siehe Begründung der Berufungsvorentscheidung).

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet,
2. der Erwerb des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist.

Während hinsichtlich der gegenständlichen Hausverlosung das Vorliegen eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorganges gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 oder Z 2 GrEStG

außer Streit stand, bildet den wesentlichen Streitpunkt und entscheidet den Berufungsfall, ob das Finanzamt dem Grunde nach zu Recht in der Summe der Losverkaufspreise die Gegenleistung gesehen und deshalb gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG die Grunderwerbsteuer vom Wert der (anteiligen) Gegenleistung und nicht nach § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG vom dreifachen Wert der verlosten Grundstücke berechnet hat.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Nach § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes (SchenkMG 2008, BGBl I 2008/85 ab 26.6.2008).

Die Berechnung vom Wert der Gegenleistung (im Sinn des GrEStG, insbesondere des § 5) ist sohin zum Besteuerungsgrundsatz erhoben, die Berechnung vom Wert des Grundstückes ist nur in den in Abs. 2 des § 4 GrEStG taxativ aufgezählten Fällen zulässig (VwGH 7.3.1991, 90/16/0021).

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenden Nutzungen. Die Bestimmung des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG gilt auch für andere einen Übereignungsanspruch begründende Rechtsgeschäfte (VwGH 26.2.2004, 2003/16/0146).

Nach § 5 Abs. 3 Z 2 GrEStG sind der Gegenleistung hinzuzurechnen Leistungen, die ein anderer als der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überlässt.

Der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich- rechtlichen Begriff der Gegenleistung- etwa im Sinne der §§ 879 Abs. 2 oder 917 ABGB- hinausgeht. Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht ist im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 BAO) zu verstehen. So dürfen bei der Beantwortung der Frage, in welcher Höhe die Grunderwerbsteuer zu erheben ist, die wahren wirtschaftlichen Merkmale des betreffenden Erwerbsvorganges nicht außer Acht gelassen werden. Unter einer Gegenleistung ist daher jede geldwerte entgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes- in den Fällen des Abs. 2 und 3 des § 5 GrEStG auch nur mittelbar- zu entrichten ist. Überall dort, wo die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung (§ 4 Abs. 1 GrEStG) zu berechnen ist, weil eine solche vorliegt und ermittelt werden kann, bildet jede nur denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, Teil der Bemessungsgrundlage. Der Umstand, dass im Einzelfall keiner der im § 5 Abs. 1 GrEStG genannten Vertragstypen

vorliegt, steht einer Heranziehung der Grundsätze des § 5 GrEStG nicht entgegen (vgl. VwGH 21.3.1985, 84/16/0226).

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. Steht somit die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen, oder „inneren“ Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des GrEStG anzusehen. Unter Beachtung der zum Begriff Gegenleistung vorliegenden Rechtsprechung gehört somit zur Gegenleistung jede Leistung, die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt. Wird ein Grundstück verlost, fällt (dies stand im Berufungsfall außer Streit) Grunderwerbsteuer an. Bemessungsgrundlage ist nach Meinung von *Fellner* die Gegenleistung; das ist jener Betrag, der sich aus der Anzahl aller verkauften Lose multipliziert mit dem Lospreis ergibt. Nur wenn dieser Betrag unter dem dreifachen Einheitswert liegen sollte, bildet gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG der dreifache Einheitswert die Bemessungsgrundlage (siehe diesbezüglich Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 6, 9a zu § 5 GrEStG und die unter Rz. 6 zitierte Rechtsprechung).

Nach § 5 Abs. 3 Z 2 GrEStG sind der Gegenleistung Leistungen hinzuzurechnen, die ein anderer als der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überlässt. Die Hinzurechnung gemäß § 5 Abs. 3 Z 2 GrEStG hat zu erfolgen, wenn der unmittelbare Hauptzweck der Leistung des Dritten die Überlassung des Grundstückes ist. Eine Zahlungsverpflichtung, die der Erwerber oder ein Dritter eingehet, ist dann in die Gegenleistung einzubeziehen, wenn sie zu dem Übergang des Grundstückes in einer solchen Wechselbeziehung steht, dass der Veräußerer ohne diese Zahlungsverpflichtung das Grundstück nicht veräußert hätte und sich der Verpflichtete nur unter der Voraussetzung des Kaufabschlusses zur Zahlung verpflichtet hat.

Der wirtschaftliche Gehalt der gegenständlichen Hausverlosung besteht darin, dass sich die beiden Grundeigentümer letztendlich verpflichteten nach Verkauf aller Lose eine Verlosung durchzuführen und die drei Liegenschaften samt Gebäude und Inventar an jenen Losinhaber zu übertragen, dessen Los bei der Verlosung gezogen wird. Nur für den Fall, dass bis zum Ende der (verlängerbaren) Verlosungszeit nicht alle Lose verkauft sein sollten, hatten die Verloser das Recht zu entscheiden, ob sie dennoch unter den Teilnehmern verlosen wollen oder nicht. Nach den Verlosungsbedingungen wurden zum Verkauf 21.999 Lose zum Einzelpreis von € 99 aufgelegt und eine bestimmte (verlängerbare) Lösungszeit festgelegt. Jeder Interessent konnte ein oder mehrere (maximal 100) Lose kaufen. Durch die Anmeldung auf der Homepage der Verloser wurden von den Loskäufern die Verlosungsbedingungen

uneingeschränkt akzeptiert. Jeder Loskäufer willigte somit darin ein, dass der Verlosungsgegenstand an jenen Gewinner übertragen wird, dessen Losnummer durch Ziehung der einzelnen Ziffern ermittelt wird. Jeder am Grundstück Interessierte musste daher zumindest ein Los kaufen, um an der Verlosung überhaupt teilzunehmen und damit als Gewinner die Möglichkeit zu bekommen, nach erfolgter Verlosung das Eigentum an der Gewinnliegenschaft durch Übergabe und Übernahme zu erwerben. Jeder Loskäufer hatte nach den Verlosungsbedingungen einen Anspruch auf Übereignung der Liegenschaft, falls sein Los gezogen wird. Jeder Loskäufer akzeptierte damit aber auch, dass er seinen investierten Lospreis zugunsten eines anderen verliert, wenn das Gewinnlos auf einen anderen fällt.

Die gegenständliche Hausverlosung erfolgte am 17. August 2010, nachdem alle aufgelegten 21.999 Lose um den Verkaufspreis von 99 € pro Los verkauft worden waren. Wenn aber nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Gegenleistung jede Leistung gehört, die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt, dann bedeutet dies übertragen auf die bei einer Hausverlosung bestehenden speziellen Konstellationen, dass unter Gegenleistung jede geldwerte Leistung (hier: Lospreis) zu verstehen ist, die für den Erwerb des Grundstückes vom Gewinner selbst und mittelbar gemäß § 5 Abs. 3 Z 2 GrEStG von den anderen Verlosungsteilnehmern zu entrichten war. Es kann aber wohl kein Zweifel daran bestehen, dass die gesamten Loskäufe im Hinblick auf den potentiellen Erwerb der Liegenschaft im Wege der Hausverlosung getätigten und damit letztlich in einem kausalen unmittelbaren bzw. mittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes standen. Seitens der Verloser manifestierte sich dieser gegebene Kausalzusammenhang besonders deutlich dadurch, dass sich diese im Ergebnis eine Korrelation zwischen Verkaufspreis aller aufgelegten Lose und Durchführung der Verlosung vorbehalten/ausbedungen haben, stand ihnen doch nach den Verlosungsbedingungen das Recht zu, die Verlosung (unter Rücküberweisung der Losbeträge) letztlich abzubrechen, sollten bis zum (verlängerbaren) Verlosungsende weniger als 21.999 Lose verkauft worden sein. Dies spricht dafür, dass für die Verloser nur bei Erreichen dieser bestimmten Summe die Verpflichtung bestand, die Verlosung durchzuführen und als deren Folge dann den Verlosungsgegenstand auf den Gewinner zu übertragen. Abstellend auf die oben dargelegte grunderwerbsteuerliche Begriffsbestimmung der Gegenleistung und des aus der Aktenlage zu erschließenden „kausalen“ Zusammenhangs zwischen den Leistungen sämtlicher Loskäufer und der erfolgten Grundstücksübertragung mittels Hausverlosung und Einverleibung des Eigentums im Grundbuch an die spätere Gewinnerin vertritt der Unabhängige Finanzsenat unter Verweis auf *Beiser* (siehe SWK 2009, Heft 13/14, Seite 475ff), *Prillinger* (siehe ecolex 2009, Seite 800f) und *Fellner* (Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 9a zu § 5 GrEStG 1987) die Ansicht, dass die Summe der Losverkaufserlöse die Gegenleistung

darstellt. Damit ist das Schicksal dieses Berufungspunktes entschieden. Liegt nämlich im Gegenstandsfall die (vorhandene oder zu ermittelnde) anteilige Gegenleistung (siehe die nachstehende Berechnung der Bemessungsgrundlage) über dem dreifachen Einheitswert der verlosten Liegenschaften des Bw. (158.281,44 €), dann war mangels Zutreffen der Tatbestandsvoraussetzungen gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG dem Berufungsbegehren, die Steuer vom dreifachen Einheitswert zu berechnen, nicht zu entsprechen. Das Finanzamt hat demzufolge dem Grunde nach zu Recht für den Rechtsvorgang „Aufsandungsurkunde zur Eigentumserlangung aufgrund einer Hausverlosung“ die Grunderwerbsteuer gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG von der Gegenleistung (Summe der Lospreise) berechnet.

Allerdings hat das Finanzamt mit dem bekämpften Bescheid gegenüber dem Bw. X von einer Gegenleistung von 2.177.901 € (21.999 Lose mal 99 € pro Los) und somit von der Summe aller Losverkäufe die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben ohne dabei zu berücksichtigen, dass der Verlosungsgegenstand aus insgesamt drei Liegenschaften bestand, wovon zwei dem Bw. und eine seiner Ehegattin Y gehörten. Beide Ehegatten waren die Verlierer. Die insgesamt bei der Hausverlosung erzielten Lospreise von 2.177.901 € waren daher betragsmäßig auf die Erwerbe der Liegenschaften von beiden Verlosern aliquot aufzuteilen. Das Finanzamt trug mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Jänner 2012, und (erstmals) mit einer eigenen Vorschreibung gegenüber Y (Bescheid vom 20. Jänner 2012) den Eigentumsverhältnissen an den verlosten Liegenschaften durch eine aliquote Aufteilung der gesamten Summe der Lospreise entsprechend Rechnung und ermittelte für die verlosten Grundstücke des X eine anteilige Gegenleistung von 1.495.851,00 €. Der dabei vom Finanzamt angewandte unbestritten gebliebene Aufteilungsschlüssel nach dem Flächenausmaß erscheint sachlich unbedenklich und wird insoweit zum integrierenden Bestandteil der Berufungsentscheidung erklärt.

Soweit die Berufung außerdem vorbringt, durch die Summe der Lospreise sei der Verkehrswert der verlosten Liegenschaften deshalb übertroffen worden, weil die Grunderwerbsteuer und die Eintragungsgebühr sowie die Gebühr nach § 33 TP 17 GebG in den Lospreis eingerechnet worden sei und insoweit liege eine Doppelbesteuerung vor, ist Folgendes anzuführen. Nach der eigenständigen grunderwerbsteuerlichen Begriffsbestimmung ist die Gegenleistung die Summe dessen, was die Käufer an wirtschaftlichen Werten zu leisten versprechen, um das Grundstück zu erhalten oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt. Übertragen auf die dargelegten Gegebenheiten der gegenständlichen Hausverlosung bildet somit in wirtschaftlicher Sicht die Summe der Lospreise die Gegenleistung für die Übertragung der Liegenschaften an den Gewinner. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass nach den Verlosungsbedingungen die Verlierer vom Gesamtloserlös diese Abgaben zu begleichen hatten. Die eingewendete „Doppelbesteuerung“

war somit ausschließlich Folge davon, dass sich die beiden Verlöser zwar zur Tragung dieser mit der Hausverlosung anfallenden Steuern und Gebühren verpflichteten (siehe Pkt. 7 der Aufsandungsurkunde), andererseits aber diese Steuerleistung bei ihrer Festlegung der Anzahl der aufgelegten Lose bzw. des Lospreises entsprechend mitberücksichtigten und damit letztendlich auf die Verlosungsteilnehmer als Teil der „vereinbarten“ (von diesen akzeptierten) Gegenleistung weiterverrechneten. Diese Vorgangsweise der Verlöser führt dazu, dass die in den Lospreisen enthaltene/eingerechnete Steuerbelastung zu den von den Verlosungsteilnehmern im Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb (Hausverlosung) insgesamt zu erbringenden Leistungen gehört. Auch die überbundene „Steuerleistung“ ist damit vom Begriff der Gegenleistung grundsätzlich umfasst, kann doch kein Zweifel daran bestehen, dass diese Leistung den Verlösern zugute kam oder doch wenigstens ihre wirtschaftliche Stellung zu ihren Gunsten beeinflusste. Allerdings besteht hinsichtlich der Grunderwerbsteuer die ausdrückliche Sonderregelung des § 5 Abs. 4 GrEStG. Nach dieser gesetzlichen Bestimmung wird die Grunderwerbsteuer, die für den zu Besteuernden Erwerbsvorgang zu entrichten ist, der Gegenleistung weder hinzugerechnet noch von ihr abgezogen. Nach den Verlosungsbedingungen („Eckdaten“) ergibt sich unbedenklich, dass im Gesamtlospreis die Grunderwerbsteuer (3,5 %) und die Grundbuchseintragungsgebühr (1 %) mit gesamt 98.006 € (= 4,5 % von 2.177.901 €) mitberücksichtigt war. Dem Berufungsvorbringen ist daher darin zu folgen, dass in dem vom Finanzamt als Bemessungsgrundlage herangezogenen Gesamtlospreis die für den zu versteuernden Erwerbsvorgang veranschlagte Grunderwerbsteuer von 76.226,54 € (3,5 % von 2.177.901 €) enthalten war. Diese Einbeziehung der GrESt in die Bemessungsgrundlage widerspricht jedoch der Bestimmung des § 5 Abs. 4 GrEStG (siehe VwGH 28.9.1998, 96/16/0135 und VwGH 27.1.1999, 97/16/0432). In Entsprechung dieser Gesetzesbestimmung war demzufolge dem diesbezüglichen Berufungsvorbringen Rechnung zu tragen und vom ermittelten Gesamtloserlös die darin enthaltene Grunderwerbsteuer von 76.226,54 € abzuziehen. Damit wird auch die monierte Doppelbesteuerung eliminiert.

Die Verlosungsbedingungen lassen des Weiteren in aller Deutlichkeit erkennen, dass der vom Finanzamt als Bemessungsgrundlage angesetzte Gesamtlospreis die „Liegenschaft samt Inventar“ (= Verlosungsgegenstand) umfasste. Nach § 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.

Unter Zugehör werden im bürgerlichen Recht (§§ 294 bis 297 ABGB) unter anderem Nebensachen verstanden, ohne die die Hauptsache nicht gebraucht werden kann oder die das Gesetz oder der Eigentümer zum fortdauernden Gebrauch der Hauptsache bestimmt. 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 eine entsprechende räumliche Verbindung 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. Bei Möbeln und Einrichtungsgegenständen ist jeweils zu untersuchen, ob sie in einer Vorgangsweise entfernbare und anderswo verwendbar sind, ohne dass damit irgendeine wirtschaftliche Beeinträchtigung verbunden ist. Es kommt nicht auf die physische Möglichkeit der Abtrennbarkeit, sondern auf die wirtschaftliche Zweckmäßigkeit an. Einrichtungsgegenstände, die den räumlichen Verhältnissen ihres jeweiligen Aufstellungsortes in einer derartigen Weise angepasst sind, dass sie von dort nur in einer unwirtschaftlichen Vorgangsweise abgesondert werden können, stellen Zugehör der Liegenschaft dar (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 16-18, 24-26 zu § 2 und die dort referierte Rechtsprechung).

Unter Verweis auf den eingangs angeführten Begriff der grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung bleibt daher noch abzuklären, welche der im Verlosungsgegenstand („Liegenschaften samt Inventar“) enthaltenen Inventargegenstände als Zugehör/Zubehör der verlosten Liegenschaften gelten, entscheidet doch die Abklärung dieser Frage darüber, in welchem Ausmaß der Gesamtlospreis als Gegenleistung auf den Erwerb des Grundstückes iSd § 2 Abs. 1 GrEStG entfällt. Im Zuge des Berufungsverfahrens wurden unter Beachtung des in den Verlosungsbedingungen erwähnten Gutachtens eines gerichtlich beeideten Sachverständigen sämtliche Inventargegenstände konkret unter Angabe des dafür angesetzten Zeitwertes beschrieben und zusätzlich jene gekennzeichnet, die „fix mit der Liegenschaft verbunden sind“. Das Finanzamt hat gegen die Sachlichkeit dieser ihm zur Kenntnis gebrachten Aufstellung keine Einwände erhoben. Auch der Unabhängige Finanzsenat sieht keine Veranlassung die erfolgte Zuordnung oder die angegebenen Werte in Zweifel zu ziehen. Nach dieser unbedenklichen Zusammenstellung sind Inventargegenstände im Wert von 85.774,26 € mit den verlosten Liegenschaften nicht in einer Weise verbunden, dass sie als deren Zugehör gelten.

Zusammenfassend wird daher über den vorliegende Berufungsfall einer Hausverlosung unter Übernahme der unbestritten gebliebenen Aufteilungsrelation lt. Berufungsvorentscheidung dahin abgesprochen, dass die Summe der Losverkäufe die Gegenleistung iSd GrEStG darstellt und demzufolge das Finanzamt vom Ansatz her zu Recht die Grunderwerbsteuer gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung und nicht vom unbestritten niedrigeren dreifachen Einheitswert (siehe Ermittlung der Bemessungsgrundlage) berechnet hat. Da im

Gegenstandsfall von der Summe der Losverkäufe in Höhe von 2.177.901€ die im festgelegten Gesamtlospreis eingerechnete Grunderwerbsteuer von 76.226,54 € und der Betrag von 85.774,26 €, der vom veranschlagten Lospreis auf den Wert des (beweglichen) Inventars entfiel, noch abzuziehen ist, beträgt die (grunderwerbsteuerliche) Gegenleistung 2.015.900,20 €. Unter Berücksichtigung der bestehenden Eigentumsverhältnisse führt dies bezogen auf den gegenständlichen Erwerb der Z vom Verloser X zu folgender Bemessungsgrundlage und Steuerberechnung:

Ermittlung der Bemessungsgrundlage:

Gesamtlospreis 2.177.901 € (= 21.999 Lose x 99 € pro Los, Gesamtfläche des Verlosungsgegenstandes 2.711 m²) minus darin enthaltender GrESt von 76.226,54 € minus Wert vom Inventar von 85.774,26 € = 2.015.900,20 €,

davon entfällt nach einer Verhältnisrechnung auf die im Eigentum des X stehenden (verlosten) Grundstücke (1.862 m²) eine anteilige Gegenleistung von 1.384.583,61 € (= 2.015.900,20/2.711 m² mal 1.862 m²). Demgegenüber beträgt der dreifache Einheitswert dieser Liegenschaften 152.281,44 € und ist somit niedriger als die anteilige Gegenleistung.

Berechnung der Grunderwerbsteuer:

Gemäß § 7 Z 3 GrEStG 1987 3,5 % von der Gegenleistung in Höhe von 1.384.583,61 € ergibt eine festzusetzende Grunderwerbsteuer von 48.460,43 €.

Im Ergebnis war somit spruchgemäß der Berufung teilweise stattzugeben.

Innsbruck, am 9. Juli 2012