

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungsvertrags, vertreten durch Dr. Alfred Pühringer, Öffentlicher Notar, 4040 Linz-Urfahr, Ferihumerstraße 4, vom 30. August 1999 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz vom 27. Juli 1999 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Grunderwerbsteuer wird festgesetzt mit € 38.401,23.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 1. April 1999 erwarb das ED von den Ehegatten AJK die Liegenschaft EZ x und y des Grundbuchs A im Ausmaß von 378015 m² bzw. von 1849 m² mit allen darauf stehenden Gebäuden und samt allen Rechten und Vorteilen, mit welchen die Verkäufer diese Liegenschaften und die darauf stehenden Gebäude bisher besessen und benutzt haben, einschließlich allem Zubehör, insbesondere dem derzeit bestehenden Milchkontingent, dem Brennrecht sowie dem toten und lebenden Inventar.

Der Gesamtkaufpreis in Höhe von ATS 16.000.000,00 wurde folgendermaßen aufgeteilt:

- a) für alle Liegenschaften einschließlich aller Gebäude und Zubehör (soweit nicht gesondert angeführt) ATS 14.000.000,00
- b) für das Milchkontingent ATS 1.000.000,00
- c) für das tote Inventar ATS 300.000,00
- d) für das lebende Inventar ATS 700.000,00.

Die Übergabe und Übernahme des Kaufgegenstandes erfolgte am Tag der Unterfertigung dieses Vertrages. Die Verkäufer erklärten, die Einnahmen aus dem Milchkontingent zur

Abdeckung einer Schuld verpfändet zu haben. Sollte diese Schuld bis zur Fälligkeit des Kaufpreises nicht zur Gänze getilgt sein, ist der Käufer berechtigt, die offene Restschuld aus dem Restkaufpreis abzudecken.

Die Verkäufer erklären, eine Forderung aus der EU für biologischen Anbau in Anspruch genommen zu haben. Der dazu ergangene Bescheid ist bis zum Jahr 2000 einzuhalten.

Über Wunsch der Verkäuferin wurde diese im erforderlichen Mindestausmaß im landwirtschaftlichen Betrieb des Käufers bis zur Erreichung der Pension beschäftigt. Den Verkäufern wurde weiters für die Dauer von 5 Jahren ein unentgeltliches Wohnrecht auf einer Wohnnutzfläche von 80 bis höchstens 100 m² eingeräumt. Für Beheizung und Beleuchtung haben die Verkäufer auf eigene Kosten selbst Sorge zu tragen. Abfallholz zum Verheizen wird den Verkäufern kostenlos zur Verfügung gestellt.

Über Vorhalt des Finanzamtes teilte der steuerliche Vertreter am 7. Juli 1999 mit, dass die gegenständlichen Liegenschaften nach Einverleibung des Versteigerungsverfahrens 14 Tage nach Kaufvertragsabschluss versteigert worden wären. Aus dem für die geplante Versteigerung erstellten Sachverständigungsgutachten gehe die Bewertung der Liegenschaften mit ATS 13.904.000 hervor. Das Milchkontingent, der Wert der Tiere und der Wert der Maschinen sei darin vorsichtig mit ATS 1.478.500 angenommen worden. Die Käuferin habe die Bewertung im Hinblick darauf, dass der Gesamtkaufpreis über dem seinerzeitigen Schätzwert aus dem Jahre 1998 lag, niedrig angenommen. Landwirtschaftliche Gründe würden wertmäßig nicht steigen, weshalb eine höhere Bewertung als im Vertrag nicht zu erwarten sei. Bei derartigen Schätzungen würden die Ansätze für das Milchkontingent, für das lebende und tote Inventar sehr vorsichtig, das heißt niedrig angenommen werden. Die Bewertung seitens der Vertragsparteien sei daher gerechtfertigt. In dem gleichzeitig auszugsweise vorgelegten Gutachten wurde der Wert der Maschinen mit ATS 148.500, der Wert der Tiere mit ATS 530.000 und der Wert des Milchkontingents mit ATS 800.000 angegeben.

Mit Bescheid vom 27. Juli 1999 wurde dem Berufungswerber Grunderwerbsteuer in Höhe von ATS 563.412 vorgeschrieben. Die Gegenleistung wurde aus dem Barkaufpreis von ATS 16.000.000 und dem Kapitalwert des eingeräumten Wohnungsrechtes (19.500 x 5) ermittelt.

In der dagegen eingebrochenen Berufung wurde auf die im Kaufvertrag zu Recht vorgenommene getrennte Bewertung des Milchkontingentes sowie des toten und lebenden Inventars hingewiesen. Das Milchkontingent habe einen eigenen Marktwert und könne von jedem Landwirt jederzeit separat verkauft werden. Dasselbe würde sowohl für das tote als auch für das lebende Inventar gelten. Bedingt durch die getrennte Veräußerbarkeit von

Milchkontingent und Inventar sei die Grunderwerbsteuer vom Kaufpreis für Grund und Boden sowie vom eingeräumten Wohnrecht vorzuschreiben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. August 2000 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde darin ausgeführt, dass es nicht auf die physische Möglichkeit der Abtrennung vom Grundstück ankomme, sondern auf die wirtschaftliche Zweckmäßigkeit einer derartigen Absonderung.

In dem dagegen eingebrochenen Vorlageantrag wurde darauf verwiesen, dass der Wirtschaftsbetrieb der Verkäufer unter objektiven Kriterien nicht mehr als ordentlicher Wirtschaftsbetrieb einzustufen gewesen sei und die Versteigerung unmittelbar bevorgestanden sei. Die getrennte Bewertung von Liegenschaft und Zugehör sollte einen größeren wirtschaftlichen Erfolg gewährleisten. Im Zeitpunkt der Veräußerung habe kein ordentlicher Wirtschaftsbetrieb mehr bestanden und sei auch die Möglichkeit einer Weiterführung des Betriebes nicht möglich gewesen. Die Liegenschaft würde vom Käufer mit den dort untergebrachten behinderten Menschen bewirtschaftet werden und diene diesen im Wesentlichen als Therapie für Beschäftigung und Bewegung.

Von einer landwirtschaftlichen Betriebsfortführung im engeren Sinne könne nicht mehr die Rede sein, zumal der Betrieb nunmehr auch anderen Zwecken diene. Von Zugehör im Sinne des bürgerlichen Rechtes könne nicht gesprochen werden. Ob das gesondert ausgewiesene Zugehör gesondert veräußert werden wird, bleibe der Entscheidung des Käufers vorbehalten.

Im Rahmen ergänzender Ermittlungen wurde dem Unabhängigen Finanzsenat vom Leiter der kaufmännischen Abteilung des DG mitgeteilt, dass das Milchkontingent im Herbst 1999 bzw. im Jahr 2000 verkauft und der Milchbetrieb eingestellt wurde. Die Voraussetzungen für die Gewährung einer Förderung aus der Europäischen Union für biologischen Anbau würden nach wie vor erfüllt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 1 GrEStG 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. Zum Grundstück werden jedoch u. a. nicht gerechnet:

1. Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören.

Nach der Bestimmung im ersten Satz de § 2 Abs. 1 GrEStG zählen zum Grundstück somit Grund und Boden, Zugehör, mit Ausnahme der Maschinen und Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, unbewegliche Rechte, mit Ausnahme der Gewinnbewilligungen und der Apothekengerechtigkeiten (VwGH vom 26. März 1981, 15/3508/78).

Neben Grund und Boden zählt beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zum "Grundstück" ua. der ***natürliche Zuwachs*** (stehende Pflanzen, Holz am Stamm usw.), der ***künstliche Zuwachs***, also die zum landwirtschaftlichen Vermögen gehörenden Bauwerke, die Wohn- und Wirtschaftsgebäude, Schuppen, Ställe, Hütten, weiters das ***Gutsinventar*** (Vieh, Futter für Arbeits- und Zuchtvieh, Saatgut, Vorräte an Feldfrüchten, Getreide etc.) sowie ***Geräte, Werkzeuge und Maschinen*** (Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, 8. Lieferung, § 2 Rz 40 ff.).

Nach § 294 ABGB versteht man unter Zugehör dasjenige, was mit einer Sache in fortdauernde Verbindung gesetzt wird. Dahin gehören nicht nur der Zuwachs einer Sache, solange 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 (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 3.12.1981, ZI. 81/16/0005).

Zum bürgerlich - rechtlichen Begriff des Grundstückes gehört alles, was nach bürgerlichem Recht als Zugehör eines Grundstückes anzusehen ist. Bei der Landwirtschaft fallen darunter beispielsweise das Vieh, die Wirtschaftsgeräte und die sonstigen Betriebsmittel einschließlich der landwirtschaftlichen Maschinen und auch die Traktoren. Daher unterliegt nicht nur die für das Grundstück, sondern auch die für das Zugehör bedogene Gegenleistung der Steuer. Voraussetzung ist dabei, dass das betreffende Wirtschaftsgut Zugehör im Sinne des Zivilrechtes ist (VwGH vom 8.Jänner 1958, Slg 1571/F).

Für diese Beurteilung ist die ***wirtschaftliche Zweckbestimmung*** ausschlaggebend. Die Nebensache muss der Hauptsache tatsächlich dienen. Die Zugehörseigenschaft wird beendet, wenn die Bestimmung zum wirtschaftlichen Dienen aufhört. Beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen sind Maschinen und sonstige Vorrichtungen unmittelbarer Wirtschaftsteil des Grundstückes selbst und gehören regelmäßig nicht zu einer Betriebsanlage. Sie gelten daher als Grundstückszugehör (VwGH vom 4.6.1962, 1443/59).

Die Ausnahme von einer Besteuerung kann nur dort Platz greifen, wo die betreffenden Maschinen nicht unmittelbar Wirtschaftsteil des gekauften Grundstückes sind, sondern zu einer Betriebsanlage gehören, also unbeschadet ihrer Eigenschaft als Grundstückszugehör nach der Verkehrsauffassung einem bestimmten selbstständigen Zweck dienen (VwGH vom 8. Jänner 1958, 997/57. Unter Betriebsanlagen sind daher nur stationäre Anlagen (z.B. eine Brennerei, eine Pumpstation) zu verstehen.

Im vorliegenden Fall handelt es sich bei den in Rede stehenden Fahrnissen um typisch landwirtschaftliche Maschinen, Geräte bzw. Vorrichtungen, die im Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorganges zum Gebrauch im landwirtschaftlichen Betrieb bestimmt

gewesen sind. Beetpflug, Sämaschine, Kreiselschwader und Handelsdüngerstreuer sind zweifellos Maschinen für die Landwirtschaft zur Vorbereitung und Bestellung des Bodens. Die zum Ernten und Dreschen der landwirtschaftlichen Erzeugnisse im Betrieb eingesetzten Geräte wie das Gebläse, der Maishäcksler, der Ladewagen, das Scheibenmähwerk gelten ebenfalls als Grundstückszugehör. Diese dem landwirtschaftlichen Betrieb unmittelbar dienenden Maschinen sind daher mit dem im Kaufvertrag ausgewiesenen Betrag in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen (VwGH vom 3. Oktober 1961, 457/61).

Neben den Maschinen ist im Bereich der Landwirtschaft auch das lebende Inventar Zubehör im Sinne des § 294 ff ABGB. Die in der Berufung ins Treffen geführte mögliche Versteigerung der vertragsgegenständliche Liegenschaft sowie die nach dem Kauf erfolgte Bewirtschaftung der Landwirtschaft mit zum Teil behinderten Menschen vermag die Zubehörseigenschaft des Inventars nicht aufzuheben, weil diese Nebensachen der Hauptsache auch weiterhin dauernd zu dienen bestimmt waren. Im Zeitpunkt des Verkaufes hat der Übernehmer die typisch landwirtschaftlichen Geräte sowie den vorhandenen Viehbestand übernommen. Sowohl die Maschinen als auch die Tiere waren zum Gebrauch bzw. zum Einsatz auf der erworbenen Liegenschaft bestimmt, weshalb das gesamte auf das Inventar entfallende Entgelt der Grunderwerbsteuer zu unterziehen ist.

Rechtsgrundlage für das in Rede stehende **Milchkontingent** ist die VO BGBI II Nr. 28/1999 vom 21. Jänner 1999 für Land- und Forstwirtschaft über die Garantiemengen im Bereich der Gemeinsamen Marktordnung für Milch und Milcherzeugnisse (Milch-Garantiemengen-Verordnung 1999-MGV 1999).

Die Vorschriften dieser Verordnung dienen der Durchführung der Rechtsakte des Rates der EU und der Europäischen Kommission im Rahmen der Gemeinsamen Marktorganisation für Milch und Milcherzeugnisse, die an Abnehmer geliefert werden oder direkt verkauft werden, einschließlich der Erhebung einer Zusatzabgabe.

Gemäß § 3 dieser VO wird die Zusatzabgabe von jedem Milcherzeuger für die Milch- und Milchäquivalenzmengen (Milchmengen) erhoben, die von ihm an Abnehmer geliefert werden und die seine Anlieferungs-Referenzmenge überschreiten. Die Referenzmenge eines Betriebes steht dem jeweiligen Verfügungsberechtigten eines Betriebes zu. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass ein Betriebsinhaber einem anderen Betriebsinhaber ganz oder teilweise Referenzmengen **ohne Überlassung des Betriebes** nach Maßgabe der im § 8 Abs. 1 MGV 1999 beschriebenen Voraussetzungen (zur Nutzung) übertragen kann (Handelbarkeit), erfüllt der auf das Milchkontingent entfallende Teil des Kaufpreises nach der Verkehrsauffassung einen bestimmten selbstständigen Zweck und ist dieser daher aus der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer auszuscheiden.

Der Berufung war daher teilweise stattzugeben.

Graz, am 2. Februar 2007