

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 19. Juli 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 15. Juli 2004 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert:

Die Grunderwerbsteuer wird gemäß § 7 Z 3 GrEStG 1987 mit 3,5 % von der Bemessungsgrundlage in Höhe von 326.639,00 € festgesetzt mit 11.432,37 € Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber schloss am 2.7.2004 als Käufer einen Kaufvertrag, dessen - nunmehr berufungsgegenständliche - Punkte lauten:

I. Kaufabrede

1) Herr T verkauft und übergibt an Herrn MagS und dieser kauft und übernimmt die Liegenschaft EZ. XX Gb. F mit den Grundstücken XX im Ausmaß von 861 m<sup>2</sup> und der Grundstücksadresse XX, und zwar mit allen Rechten und Vorteilen, mit denen der Verkäufer das Kaufobjekt bisher besessen und benutzt hat oder doch zu besitzen und benützen berechtigt gewesen wäre, weiters den mit obiger Liegenschaft verbundenen jährlichen Brautzen von 110 Eimern der Braucommune in F, um den beiderseits vereinbarten Kaufpreis von X €

2) Ein Teilbetrag dieses Kaufpreises in Höhe von 40.361,00 € entfällt auf mitverkauftes Inventar laut beiliegender Inventurliste.

3) Ein Teilbetrag dieses Kaufpreises in Höhe von 7.372,20 € entfällt auf Umsatzsteuer von

mitverkauften beweglichen Inventar (Gastronomie).

4) Ein Teilbetrag dieses Kaufpreises in Höhe von 17.600,00 € entfällt auf den mitverkauften, oben näher bezeichneten Brautzen.

5) Ein Teilbetrag dieses Kaufpreises in Höhe von Y € entfällt auf das Gebäude.

6) Ein Teilbetrag dieser Kaufpreises in Höhe von Z € entfällt auf das verkaufte Grundstück.

## II. Kaufpreiszahung

Der beiderseits vereinbarte Kaufpreis von ... ist wie folgt zu berichtigen:

a) Durch Übernahme des in C-LNr. Nr. 10a für Frau MT einverleibten Wohnungsrechtes nach Maßgabe des Punktes ....

b) Der Restkaufpreis von xxx € ist binnen zwei Wochen nach beiderseitiger Vertragsunterfertigung auf das Konto xxx zur Einzahlung zu bringen.

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt die Grunderwerbsteuer vom vereinbarten Kaufpreis (lt. Vertragspunkt I., 1.) abzüglich des Teilbetrages für Inventar (Punkt I., 2.) fest.

Die Berufung richtet sich gegen die Einbeziehung der Umsatzsteuer (Vertragspunkt I., 3.) und den Wert des Brautzens (Vertragspunkt I., 4) in die Bemessungsgrundlage für die Abgabe.

Das Finanzamt wies die Berufung insbesondere unter Hinweis auf OGH vom 9.3.1999,

5 Ob 42/99h, als unbegründet ab; hinsichtlich der Umsatzsteuer für das mitverkaufte Inventar wurde der Berufung Folge gegeben.

Im Antrag gemäß § 276 BAO wird weiters aufgeführt:

Die angeführte Entscheidung des OGH sei in diesem Fall nicht von Entscheidungsrelevanz, weil es um die Beantwortung der Frage gegangen sei, ob ein am Brautzen eingeräumtes Fruchtgenussrecht im Grundbuch angemerkt oder einverleibt werden könne.

Entscheidend sei im vorliegenden Fall, ob ein mitverkaufte Recht Zubehör der Liegenschaft im Sinne des § 294 ABGB sei. Maßgeblich sei ausschließlich, ob es dem Gebrauch der Hauptsache diene. Der Brautzen stelle keinesfalls einen unselbständigen Bestandteil der Liegenschaft dar, sondern sei – wenn auch eingeschränkt – sonderrechtsfähig.

Im weiteren Verfahren legte der Berufungswerber die Statuten der Braucommune in F (Ausgabe 1998) vor und führte ergänzend aus:

Nach den Statuten ist eine Zu- und Abschreibung der auf einem Haus haftenden Eimerzahl in beschränkter Anzahl nur durch Ab- und Zuschreibung auf ein anderes Haus der im Anhang angeführten Häuser (Mitgesellschafter) zulässig. Durch diese Regelung normieren die Statuten eine Beschränkung der Übertragbarkeit von Gesellschaftsrechten etwa entsprechend der durchaus üblichen Vereinbarung eines Aufgriffsrechtes der Mitgesellschafter einer GmbH oder Aktien einer AG. Trotz eingeschränkter Sonderrechtsfähigkeit ist gesonderte Rechtsfähigkeit des Brautzens durchaus gegeben. Das für den Brautzen vereinbarte Entgelt als Bestandteil des Gesamtkaufpreises sei kein Entgelt für die Liegenschaft, sondern

ein Kaufpreis für das Recht.

Der Verwaltungsgerichtshof stelle im Erkenntnis 2003/16/0106 gerade auf den Umstand ab, dass entscheidend sei, ob der entsprechende Kaufpreisannteil als Gegenleistung für die Überlassung der Mitgliedschaftsrechte vereinbart wurde oder nur Kaufpreisteil für die Liegenschaft war.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 1 Abs.1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Gemäß § 2 Abs. 1 GrEStG sind unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen (erster Satz). Was als Zubehör des Grundstückes zu gelten hat, bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes (zweiter Satz).

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

Gegenleistung ist bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen (§ 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG). Zur Gegenleistung gehören auch Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt (§ 5 Abs. 2 Z 1 GrEStG).

Der Begriff der Gegenleistung ist im wirtschaftlichen Sinne (§ 21 BAO) zu verstehen. Nach dieser Bestimmung ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Gegenleistung ist also 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; oder, mit anderen Worten, alles, was der Käufer einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten. Maßgebend ist nicht, was die Vertragschließenden als Kaufpreis bezeichnen, sondern was nach dem Inhalt des Vertrages als Wert der Gegenleistung im maßgeblichen Zeitpunkt des Erwerbsvorganges zu erbringen ist.

Nach der zitierten Bestimmung im ersten Satz des § 2 Abs. 1 GrEStG zählen zum Grundstück Grund und Boden, Zugehör (mit Ausnahme der Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören) und unbewegliche Rechte (mit Ausnahme der Gewinnungsbewilligungen und der Apothekengerechtigkeiten).

Gemäß § 294 ABGB versteht man unter Zugehör dasjenige, was mit einer Sache in fortlaufende Verbindung gesetzt wird. Dahn gehören nicht nur der Zuwachs einer Sache solange er nicht von derselben abgetrennt ist, sondern auch die Nebensachen, ohne welche

die Hauptsache nicht gebraucht werden kann, oder die das Gesetz, oder der Eigentümer zum fort dauernden Gebrauche der Hauptsache bestimmt hat.

Gemäß § 298 ABGB werden Rechte den beweglichen Sachen beigezählt, wenn sie nicht mit dem Besitze einer unbeweglichen Sache verbunden, oder durch (die Landesverfassung) Gesetz für eine unbewegliche Sache erklärt sind.

Da das ABGB den Sachbegriff auch auf Rechte ausgedehnt hat, wendet es die Einteilung in bewegliche und unbewegliche Sachen auch auf Rechte an. Es erklärt sie im Allgemeinen als beweglich und macht von dieser Regel zwei Ausnahmen:

a) Unbeweglich sind solche Rechte, welche mit dem Besitze einer unbeweglichen Sache verbunden sind. Man nennt solche Rechte Realrechte. Dienstbarkeiten, Reallasten, Patronatsrechte, Fischereirechte, radizierte Gewerbeberechtigungen, früher auch Jagd rechte, eine Holz- und Braugerechtigkeit. Alle diese Rechte sind, weil sie mit dem Eigentum des Grundstückes verbunden sind, dessen Zugehör. Hierher gehören auch Miteigentumsanteile an anderen Grundstücken.

b) Rechte, welche durch die Landesverfassung für unbeweglich erklärt sind. Das Wort "Landesverfassung" ist nicht im Sinne eines Verfassungsgesetzes heutiger Auffassung zu verstehen; es genügt vielmehr jede gesetzliche Bestimmung, welche ein Recht für unbeweglich erklärt (Klang, Kommentar zum ABGB, II, zu § 298).

Zur Prüfung der Frage, ob Zubehörseigenschaft des Brautzens vorliegt, ist die Qualifikation dieses Rechtes geboten:

Die vom Berufungswerber vorgelegten, diesbezüglich maßgebenden Bestimmungen der Statuten der Braucommune in F lauten:

"1. Abschnitt: Allgemeine Bestimmungen, Name und Zweck der Gesellschaft:

§ 1: Die Gesellschaft führt den Namen "Braucommune in F". Sie ist eine Vereinigung der im Grundbuch des Bezirksgerichtes F eingetragenen Eigentümer, die im Anhang genannten 150 Häuser der inneren Stadt. Diese Eigentümer werden althergebracht Brauinteressenten genannt.

Die "Braucommune in F" ist eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschafter mit Einlagen auf das in Eimer zerlegte Gesamtvermögen beteiligt ist, ohne persönlich für die Verbindlichkeiten dieser Gesellschaft zu haften.

Die Einlagen sind mit unterschiedlicher Eimerzahl im Gutsbestandsblatt von 150 genau bezeichneten Häusern grundbürgerlich einverleibt.

Die Gesamtsumme der auf die einzelnen Einlagen entfallenden Eimer beträgt 6.390.

Eine Zu- und Abschreibung der auf einem Hause haftenden Eimerzahl, ist nur zwischen der Höchstzahl von 140 und der Mindestzahl von 15 und zudem nur durch Ab- und Zuschreibung auf ein anderes der im Anhang angeführten 150 Häuser zulässig. Es ist demnach ein gänzlicher Verkauf der Eimer ebenso wie ein Verkauf, der zur Unterschreitung der Mindestzahl von 15 führen würde, unzulässig, wie ein Zukauf von Eimern, der die

höchstzulässige Anzahl von 140 überschreiten würde.

§ 2: Zweck der Gesellschaft ist die Bierbrauerei im eigenen Betrieb. Die Gesellschaft ist verpflichtet, ....

2. Abschnitt: Mitglieder, Rechte und Pflichten:

§ 3: Die Brauinteressenten sind berechtigt,

- a) sich an der Wahl der leitenden Organe der Braucommune Freistadt zu beteiligen bzw. sich in diese Organe wählen zu lassen (aktives und passives Wahlrecht)
- b) die Dividende = Braugewinn in Empfang zu nehmen
- c) an Brauinteressentenversammlungen teilzunehmen
- d) in die Bilanz Einsicht zu nehmen und
- e) Anträge in den verstärkten Ausschusssitzungen einzubringen, soferne diese von mindestens einem Viertel der Brauinteressenten unterstützt werden."

Durch die statutenmäßig angeordnete Verbindung mit Grundeigentum an einer der 150 Liegenschaften ergibt sich, dass die Zubehöreigenschaft (§ 298 ABGB) gegeben ist und der Brautzen dem jeweiligen Grundeigentümer zusteht. Gebundene Anteilsrechte, die mit dem Eigentum an einer Stammsitzliegenschaft verbunden sind, sind dingliche Rechte. Im Fall des Eigentümerwechsels der Stammliegenschaft verbleibt dieses Anteilsrecht bei der Stammliegenschaft. Der Umstand, dass der Brautzen teilweise "handelbar" ist, ändert nichts an der Zubehöreigenschaft. Steht die Zubehörseigenschaft fest, so teilt das Zubehör steuerlich das Schicksal der Hauptsache.

Auch wenn das Recht (der Brautzen) ein vom Grundeigentum verschiedenes, (teilweise) selbständig verwertbares Recht ist, ist es mit dem Grundeigentum untrennbar verbunden und der für den Erwerb einer Liegenschaft bezahlte Kaufpreis darf nicht in einen auf das Grundstück und einen auf das Recht entfallenden Teil zerlegt werden.

Über die Berufung ist somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 9. August 2005