

Kapitel 1. Einleitung und Entwicklung

Diese Arbeit behandelt den Parteienvertreter als zentrales Organ der Grunderwerb- und Immobilienertragsteuer.¹⁾ Ihm kommt in den jeweiligen Systemen der Grunderwerb- und Immobilienertragsteuer fundamentale Bedeutung zu. Der Parteienvertreter ist Adressat bestimmter Mitteilungs-, Selbstberechnungs- und Abfuhrpflichten. Er ist aber auch Adressat bestimmter Rechte, so ist er etwa zur Selbstberechnung der jeweiligen Steuern befugt. Der Parteienvertreter ist mit den steuerlichen Aspekten sowohl aus Sicht des Erwerbers (GrESt) als auch auf Sicht des Veräußerers befasst (ImmoESt). In dieser Arbeit werden beide Sichtweisen behandelt, darüber hinaus werden die Rechte und Pflichten des Parteienvertreters analysiert, ebenso das Verfahren zur Ermittlung der Steuerschuld sowie die Korrektur einer unrichtigen Anzeige oder Selbstberechnung. Auch materiell-rechtliche Fragen dürfen bei diesem Thema nicht außer Acht gelassen werden, weil solche ebenso den Parteienvertreter treffen. Der Schwerpunkt wird auf private Grundstücksveräußerung gesetzt. Der Spagat zwischen der Immobilienertrag- und Grunderwerbsteuer ist aus dem Blickwinkel der jeweiligen Prinzipien der Steuern besonders spannend: Die Einkommensbesteuerung (Immobilienertragsteuer) ist vom **Prinzip der Leistungsfähigkeit²⁾ getragen, bei der Grunderwerbsteuer sollen hingegen alle Vorteile der Besteuerung unterworfen werden, welche der Veräußerer durch die Transaktion erhält.³⁾ Die Grunderwerbsteuer entsteht bei Erwerbsvorgängen,⁴⁾ die Immobilienertragsteuer hingegen bei Veräußerungsvorgängen.⁵⁾ Auch weitere fundamentale Grundsätze – trotz des einheitlichen Erhebungssystems beider Steuern durch den Parteienvertreter – divergieren stark: Während im Bereich der Grunderwerbsteuer Personengesellschaften grunderwerbsteuerrechtlich ein **Steuersubjekt** sind, trifft**

¹⁾ Diese Arbeit verwendet an mehrfachen Stellen den Ausdruck „Immobilienertragsteuer“. Dies darf nicht technisch verstanden werden: Die Immobilienertragsteuer ist eine Erhebungsform der Einkommensteuer im Zusammenhang mit privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30b EStG). Allerdings hat sich der Begriff „Immobilienertragsteuer“ nicht nur für die Erhebungsform dieser Einkünfte, sondern ganz allgemein für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen eingebürgert.

²⁾ Das Prinzip der Leistungsfähigkeit verfolgt den Grundgedanken der Besteuerung der wirtschaftlichen Fähigkeiten; s *Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰ § 2 Rz 1 und Ehgartner in Jakom, EStG¹⁶ § 2 Tz 2.*

³⁾ VwGH 31. 3. 2011, 2007/15/0158 mit Verweis auf *Dorazil/Takacs*, Grunderwerbsteuergesetz⁴ § 5 Tz 10.22.

⁴⁾ Kapitel 6.

⁵⁾ Hier ist zu beachten, dass nicht jeder Erwerbsvorgang auch ein Veräußerungsvorgang ist (zB eine Schenkung). Umgekehrt kann es auch Veräußerungsvorgänge geben, die keinen Erwerbsvorgang darstellen (zB die Veräußerung ausländischer Grundstücke oder Beteiligungsveräußerungen an einer Personengesellschaft).

dies auf Personengesellschaften im Einkommensteuerrecht nicht zu.⁶⁾ Sämtliche am Erwerbsvorgang beteiligten Steuersubjekte schulden idR die GrESt (§ 9 Z 4 GrEStG), die Immobilienertragsteuer schuldet hingegen nur der Veräußerer, selbst eine Haftung für den Erwerber kommt hier nicht in Betracht.⁷⁾ Diese Unterschiede setzen sich auch im steuerrelevanten Begriff der **Gegenleistung** und somit auch bei der Bemessungsgrundlage fort: So ist die Zurückbehaltung eines Wohnungsgebrauchsrechtes im Rahmen einer Grundstückstransaktion aus Sicht der Immobilienertragsteuer unbedeutlich⁸⁾ und im Bereich der Grunderwerbsteuer ein Teil der Gegenleistung.⁹⁾ Nicht nur der Begriff der Gegenleistung, sondern auch das **System der Gegenleistung** im Bereich der Entgeltlichkeit divergiert: Während im Bereich des Einkommensteuerrechts das Überwiegen-sprinzip zum Tragen kommt,¹⁰⁾ besteht im Bereich der Grunderwerbsteuer eine Teilentgeltlichkeit. Zudem weisen auch die **Steuerobjekte** große Unterschiede auf: Während im Bereich der Grunderwerbsteuer etwa stehendes Holz (Wald) vom Grundstücksbegriff mitumfasst ist, stellt im Bereich des Ertragsteuerrechts das stehende Holz ein eigenständiges Wirtschaftsgut dar, welches wiederum den allgemeinen ertragsteuerrechtlichen Regelungen unterliegt.¹¹⁾ Weiters wird beim Steuerobjekt im Bereich der Immobilienertragsteuer danach differenziert, ob das Steuerobjekt zum **Betriebs- oder zum Privatvermögen** zählt.¹²⁾ Im Bereich der GrESt ist eine Betriebsvermögens-eigenschaft nahezu unbedeutend.¹³⁾ Auch im Bereich der **Befreiungsbestimmungen** bestehen große Unterschiede: Eine Herstellerbefreiung kennt nur die ImmoESt (§ 30 Abs 2 Z 2 EStG), nicht hingegen das Grunderwerbsteuerrecht. Die ImmoESt knüpft bei der Hauptwohnsitzbe-freiung an die Aufgabe des Hauptwohnsitzes an (§ 30 Abs 2 Z 1 lit a, b EStG), was wiederum im Bereich des GrEStG kein Kriterium ist, obwohl das GrEStG an manchen Stellen auf einen Hauptwohnsitz abstellt (§ 3 Abs 1 Z 7a GrEStG bzw auf eine „*Wohnstätte zur Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses*“ gem § 3 Abs 1 Z 7 GrEStG). Bei manchen Befreiungsbestimmungen gibt es zwar Gemein-samkeiten, allerdings liegt der Unterschied oft im Detail: Sowohl § 30 Abs 2 Z 4 EStG als auch § 3 Abs 1 Z 4 GrEStG stellen auf Transaktionen „*von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken im Rahmen von Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahren*“ ab, allerdings erfasst die ImmoESt-Befreiung nur Tausch-vorgänge, während die GrESt-Befreiung darüber hinausgeht und sämtliche „Er-werbe“ (sohin auch einen Kauf) von der Steuer befreit. Dasselbe gilt auch für die Befreiungsbestimmung hinsichtlich behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland (§ 30 Abs 2 Z 4 zweiter TS EStG; § 3 Abs 1 Z 5 GrEStG).

⁶⁾ Kapitel 3.

⁷⁾ Urtz/Wimpissinger in Urtz, Immobiliensteuer Update 11.

⁸⁾ Die Zurückbehaltung des Wohnungsgebrauchsrechts reduziert auch nicht den gemeinen Wert, s Kapitel 9.IV.A.

⁹⁾ Ressler/Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG¹⁶ § 5 Rz 161; zB VwGH 4. 12. 2003, 2003/16/0091.

¹⁰⁾ Siehe dazu Kapitel 6.III. und zuletzt VwGH 16. 11. 2021, Ro 2020/15/0015.

¹¹⁾ Siehe dazu Kapitel 2.

¹²⁾ Vgl § 4 Abs 3a und § 30 EStG.

¹³⁾ Mit Ausnahme der Begünstigungsvorschriften in § 3 Abs 1 Z 2 und 2a GrEStG.

Daneben kennt in Bezug auf private Grundstücksveräußerungen das Ertragsteuerrecht¹⁴⁾ – anders als das Grunderwerbsteuerrecht¹⁵⁾ – keine Bagatellgrenzen.

Diese großen Unterschiede ziehen sich im Bereich der **Rundungsvorschriften** fort, weil bei der ImmoEST, der GrESt aber auch bei den Gerichtsgebühren jeweils unterschiedliche Rundungsregelungen bestehen.¹⁶⁾

I. Entwicklung der Grunderwerbsteuer

Der Grundstücksverkehr wurde zum ersten Mal in Österreich (genauer: im Kaisertum Österreich) durch Kaiserliches Patent vom 9. 2. 1850:¹⁷⁾ „Gesetz über die Gebühren von Rechtsgeschäften, Urkunden, Schriften und Amtshandlungen“ besteuert. Demnach unterlagen gem § 1 Z 1 leg cit:

1. Wenn mit oder ohne Ausfertigung einer Urkunde durch das Rechtsgeschäft das Eigentum oder die Dienstbarkeit des Gebrauches oder der Fruchtneßung einer unbeweglichen Sache entgeltlich oder unentgeltlich übertragen wird.

Die sog. „Immobiliargebühr“ wurde bei entgeltlichen Übertragungen mit 3,5% vom Wert (idR der Kaufpreis zzgl aller Nebenleistungen; beim Tausch wurde der Wert halbiert) bemessen.

Am 1. 5. 1940 trat im Zuge der Einführung rechtsrechtlicher Vorschriften in Österreich das deutsche Grunderwerbsteuergesetz vom 29. 3. 1940 in Kraft.¹⁸⁾ Die Steuer betrug gem § 13 dGreStG idF dRGBI I 1940, 585 entweder 2% oder 3% der Bemessungsgrundlage. Als Bemessungsgrundlage diente primär der Wert der Gegenleistung (§ 10 Abs 1 leg cit) in Ausnahmefällen (zB in Fällen, wo keine Gegenleistung vorhanden war) der Grundstückswert. Im Wege der Austriazifizierung folgte diesem Gesetz das Grunderwerbsteuergesetz 1955 nach.¹⁹⁾ Der Steuersatz betrug gem § 14 leg cit bis zu 8% (Abs 1 Z 2 lit b) des Gegenleistungs- bzw Grundstückswerts. Am 1. 7. 1987 ist das aktuelle Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG 1987) als Nachfolger vom GrEStG 1955 in Kraft getreten.²⁰⁾

II. Entwicklung der Immobilienertragsteuer

Die Veräußerung von privaten Grundstücken wurde mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012²¹⁾ steuerpflichtig. Zuvor war die Veräußerung von privaten Grund-

¹⁴⁾ Mit Ausnahme von Veranlagungsfreibeträgen (§ 41 EStG) oder von Steuererklärungspflichten (§ 42 EStG).

¹⁵⁾ § 3 Abs 1 Z 1 lit a, b GrEStG.

¹⁶⁾ Siehe Kapitel 7.

¹⁷⁾ RGBI 1850/50.

¹⁸⁾ Siehe dRGBI I 1940, 585.

¹⁹⁾ BGBI 1955/140.

²⁰⁾ BGBI 1987/309.

²¹⁾ BGBI I 2012/22.

stücken nur als „Spekulationsgeschäft“ steuerpflichtig. Nach § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG idF vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 waren Spekulationsgeschäfte:

„Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt:

Bei Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre. Für Grundstücke, bei denen innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzt wurden, verlängert sich die Frist auf 15 Jahre.“

Insgesamt gab es zwei verschiedene Spekulationsfristen iZm Grundstücken. Einerseits gab es eine Frist von zehn Jahren für Grundstücke und grundstücks-gleiche Rechte; andererseits betrug die Frist 15 Jahre, wenn innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gem § 28 Abs 3 EStG abgesetzt wurden.

§ 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1972 kannte zum Zeitpunkt des Außerkrafttretens eine ähnliche Regelung:

„Spekulationsgeschäfte sind:

Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt:

Bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als fünf Jahre. Für Grundstücke, bei denen innerhalb von fünf Jahren nach ihrer Anschaffung vom Recht einer Zehntelabsetzung im Sinne des § 28 Abs. 2 Z 1 bis 3 Gebrauch gemacht wird, verlängert sich die Frist im Sinne des ersten Satzes auf zehn Jahre.“

Erfasst wurden nur Grundstücke, welche innerhalb von fünf Jahren ange-schafft und veräußert wurden. Wurde von einer Zehntelabsetzung iSd § 38 Abs 2 Z 1-3 (EStG 1972) Gebrauch gemacht, so verlängerte sich die Frist auf zehn Jahre.

Kapitel 2. Grundstücksbegriff (Steuerobjekt)

I. Allgemeines

„Grundstücke“ sind in den jeweiligen Steuersystemen die Steuerobjekte. So knüpft das GrEStG auf Rechtsvorgänge an, die sich auf „*inländische Grundstücke beziehen*“ (§ 1 Abs 1 GrEStG, wobei das Gesetz selbst die „Grundstücke“ in § 2 GrEStG legaldefiniert). Das EStG erfasst „*Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken*“ (§ 30 Abs 1 EStG).

Zunächst scheint die Frage des Grundstücksbegriffs banal zu klingen. Was genau unter einem Grundstück aus dem Blickwinkel der jeweiligen Steuer verstanden wird, klären die nächsten Absätze. Zumal wird auf die Frage eingegangen, ob der Grundstücksbegriff für beide Besteuerungssysteme synonym heranzuziehen ist, beziehungsweise ob der Grundstücksbegriff für jedes Besteuerungssystem autonom zu beurteilen ist. Im letzteren Fall wäre zu klären, wo die Gemeinsamkeiten (Schnittstellen) und wo die Abgrenzungen liegen.

II. Grundstücksbegriff im Grunderwerbsteuerrecht

Die Legaldefinition für Grundstücke im Bereich der Grunderwerbsteuer findet sich in § 2 GrEStG selbst, dieser lautet:

„(1) Unter *Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes* sind *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 nicht gerechnet:

1. *Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören,*
 2. *Gewinnungsbewilligungen nach dem Berggesetz 1975, BGBl. Nr. 259, in der jeweils geltenden Fassung sowie Apothekengerechtigkeiten.*
- (2) Den Grundstücken stehen gleich:
1. *Baurechte,*
 2. *Gebäude auf fremdem Boden.“*

A. Allgemeines zum Grundstücksbegriff

§ 2 GrEStG entspricht der Stammfassung des GrEStG 1987, wobei der Grundstücksbegriff nur geringfügig vom GrEStG 1955 abweicht.²²⁾ Gem § 2

²²⁾ Siehe dazu Hofmann in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG² § 2 Rz 2.

Abs 1 GrEStG ist auf inländische Grundstücke abzustellen. Trotz der Entstehungsgeschichte des heutigen GrEStG²³⁾ bezieht sich der Verweis auf das „bürgerliche Recht“ auf das **österreichische ABGB** und nicht auf das deutsche BGB.²⁴⁾

Das GrEStG erfasst somit:

- Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechts, davon sind auch
 - Miteigentumsanteile an Grundstücken²⁵⁾ und
 - Grundstücksteile (§ 2 Abs 3 letzter Satz GrEStG) umfasst, sowie
- Zugehör zum Grundstück im Sinne des bürgerlichen Rechts,
- Baurechte,
- Gebäude auf fremdem Boden.

Bspw nicht vom GrEStG erfasst sind:

- **Selbständige Sachen**, welche nicht vom Grundstücksbegriff und auch nicht als Zugehör zum Grundstück gelten
- Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, selbst dann nicht, wenn sie vom Grundstücksbegriff umfasst sind,
- Gewinnungsbewilligungen nach dem Berggesetz 1975 sowie
- Apothekengerechtigkeiten.

B. Details zum Grundstücksbegriff

Dass nur **inländische** Grundstücke der Grunderwerbsteuer unterliegen, entspricht der Territorialhoheit;²⁶⁾ das Staatsgebiet der Republik Österreich ergibt sich aus der Bundesverfassung (Art 3 B-VG), Staatsverträgen und dem Völkerrecht. Der Ort der Vertragserrichtung oder die Staatsbürgerschaft der Vertragsparteien haben keinen Einfluss auf die Grunderwerbsteuer.²⁷⁾

Was unter einem Grundstück zu verstehen ist, bestimmt sich nach § 2 GrEStG „nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes.“ Das ABGB kennt jedoch keine Definition des Grundstücksbegriffs.²⁸⁾

Nach § 5 Abs 1 Allgemeines Grundbuchsanlegungsgesetz sind Grundstücke „jene Teile einer Katastralgemeinde, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Messungsgesetzes als solche im Grundsteuerkataster mit einer eigenen Nummer bezeichnet sind oder später durch Grundbuchsbeschluss neu gebildet werden“. Außersteuerliche Regelungen, so auch grundbuchsrechtliche, sind jedoch nach der Rsp des VwGH für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung des Grundstücksbegriffes irrelevant.²⁹⁾

²³⁾ Siehe dazu bereits Kapitel 1.I.

²⁴⁾ Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG⁸ § 2 Rz 6a.

²⁵⁾ ZB VwGH 30. 4. 1999, 99/16/0111.

²⁶⁾ Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG⁸ § 2 Rz 4.

²⁷⁾ Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG⁸ § 2 Rz 4; die Staatsbürgerschaft spielt jedoch beim Erwerb eines Grundstücks im Bereich des Grundverkehrsrechts eine bedeutende Rolle.

²⁸⁾ Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG⁸ § 2 Rz 6b.

²⁹⁾ VwGH 19. 9. 2001, 2001/16/0402.

Das ABGB differenziert sachenrechtlich ua zwischen beweglichen und unbeweglichen Sachen: „*Sachen, welche ohne Verletzung ihrer Substanz von einer Stelle zur andern versetzt werden können, sind beweglich; im entgegengesetzten Falle sind sie unbeweglich. Sachen, die an sich beweglich sind, werden im rechtlichen Sinne für unbeweglich gehalten, wenn sie vermöge des Gesetzes oder der Bestimmung des Eigentümers das Zugehör einer unbeweglichen Sache ausmachen.*“³⁰⁾

Nach Fellner kann der Begriff der unbeweglichen Sachen nicht von vornherein mit dem Grundstücksbegriff gleichgesetzt werden, weil auch das, was rechtlich zu ihnen gehört, wie eine unbewegliche Sache behandelt wird.³¹⁾ Ausnahmen diesbezüglich ergeben sich aus § 2 GrEStG selbst, welcher den Grundstücksbegriff des Zivilrechts teils einschränkt, aber auch erweitert.³²⁾ Takacs verweist darauf, dass sich der Grundstücksbegriff im weiteren Sinn grundsätzlich mit dem Begriff der unbeweglichen Sache deckt.³³⁾

Der Begriff der unbeweglichen Sache geht jedoch über den Grundstücksbegriff hinaus: Dies zeigt bspw auch die Frage, ob Bitcoins als beweglich oder unbeweglich zu qualifizieren sind.³⁴⁾

1. Rechte an Liegenschaften

Während Baurechte und Gebäude auf fremden Boden ausdrücklich nach § 2 Abs 2 GrEStG den Grundstücken gleichgestellt sind, stellt sich die Frage, ob auch andere Rechte (etwa Dienstbarkeiten) unter diesen Grundstücksbegriff fallen.

Nach dem bürgerlichen Recht gelten bestimmte Rechte als unbeweglich,³⁵⁾ wie etwa Grunddienstbarkeiten, Reallasten, Holzbezugsrechte, Jagd-³⁶⁾ und Fischereirechte.³⁷⁾

Da nach § 2 Abs 1 GrEStG Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechts zu verstehen sind und den Grundstücken nach § 2 Abs 2 GrEStG Baurechte und Gebäude auf fremdem Boden gleichgestellt werden, wäre die Miteinbeziehung unbeweglicher Rechte sinnwidrig, weil sonst in § 2 Abs 2 GrEStG das Baurecht nicht dem Grundstück gleichgestellt hätte werden müssen.³⁸⁾ Die Einräumung einer Grunddienstbarkeit gegen Entgelt führt daher nicht zur GrESt-Pflicht.³⁹⁾

³⁰⁾ § 293 ABGB.

³¹⁾ Fellner, GrEStG¹⁵ § 2 Rz 3; s auch Hofmann in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG² § 2 Rz 10.

³²⁾ Fellner, GrEStG¹⁵ § 2 Rz 3.

³³⁾ Takacs, GrEStG⁵ § 2 Rz 1.3. lit a.

³⁴⁾ Dafinger, Zur (Un-)Beweglichkeit von Bitcoins, RdW 2020, 591.

³⁵⁾ Arnold/Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG⁸ § 2 Rz 60.

³⁶⁾ VwGH 31. 1. 1979, 38/79.

³⁷⁾ VwGH 26. 3. 1981, 15/3502/78, auch nicht die Auflösung eines Fischereirechts (VwGH 18. 2. 1970, 1203/69).

³⁸⁾ Arnold/Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG⁸ § 2 Rz 60a; aA Fellner, GrEStG¹⁵ § 2 Rz 4 mit Verweis auf VwGH vom 26. 3. 1981, 15/3503/78.

³⁹⁾ Jedoch fällt eine Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 9 GebG 1957 an; s Arnold/Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG⁸ § 2 Rz 60a.

2. Grundstückszugehör und (un)selbständige Bestandteile

Auch das Zugehör wird im Grunderwerbsteuergesetz erfasst: „Was als Zugehör des Grundstückes zu gelten hat, bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes.“⁴⁰⁾ Die Vorschriften des bürgerlichen Rechts für Zugehör finden sich in § 294 ABGB: „Unter Zugehör versteht man dasjenige, was mit einer Sache in fort dauernde 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 fort dauernden Gebrauche der Hauptsache bestimmt hat.“

Unter Zugehör versteht das Gesetz:

- Dasjenige, was mit einer Sache in fort dauernder Verbindung gesetzt wird,
- Zuwachs einer Sache (bis zu dessen Absonderung),
- Nebensachen,
 - ohne welche die Hauptsache nicht gebraucht werden kann oder
 - die das Gesetz oder der Eigentümer zum fort dauernden Gebrauch der Hauptsache bestimmt hat.

Dabei ist auf eine anhaltende, **fortdauernde Verbindung** abzustellen. Die Widmung kann durch Gesetz oder den Eigentümer erfolgen.⁴¹⁾ Das Zugehör darf aber nicht Bestandteil des unbeweglichen Gutes sein.⁴²⁾ Unter **Zugehör** fällt das Gebäude einer Liegenschaft,⁴³⁾ Badezimmer-, Toiletten- und Kücheneinrichtung einer Eigentumswohnung,⁴⁴⁾ der Wachhund eines Lagerplatzes,⁴⁵⁾ hingegen sind Möbel und Einrichtungsgegenstände je nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen.⁴⁶⁾ Ebenfalls unter Zugehör fällt eine elektronisch bedienbare Markise und eine Empfangsan天ne des Satellitenfernsehers.⁴⁷⁾ Wird eine **Landwirtschaft** verkauft, fällt auch der Preis für die mitverkauften Maschinen in die GrESt-Bemessungsgrundlage, weil bei einer Landwirtschaft das Zugehör auch die beweglichen Geräte und Betriebsmittel umfasst.⁴⁸⁾ Bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen sind Maschinen und sonstige Vorrichtungen unmittelbarer Wirtschaftsteil des Grundstücks selbst und gehören regelmäßig nicht zu einer Betriebsanlage.⁴⁹⁾ Ein Kartoffelroder ist daher bloßes Grundstückszugehör und

⁴⁰⁾ § 2 Abs 1 Satz 2 GrEStG; dem deutschen GrEStG unterliegt nicht das Zugehör (s etwa *Viskorf*, GrEStG²⁰ § 2 Rz 84).

⁴¹⁾ *Helmich* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1,03} § 294 Rz 35/1; s auch OGH 5. 11. 1929, 1 Ob 859/29.

⁴²⁾ *Kisslinger* in *Fenyves/Kerschner/Vonkilch*, ABGB³ § 294 Rz 21; s auch OGH 8. 12. 1984, 7 Ob 667/84, wonach Möbel *nur selbständige Bestandteile oder Zubehör sein [können]*.

⁴³⁾ OGH 22. 6. 1932, 1 Ob 628/32; s auch § 297 ABGB.

⁴⁴⁾ OGH 28. 8. 1992, 3 Ob 79/91.

⁴⁵⁾ OGH 29. 4. 1982, 8 Ob 236/81.

⁴⁶⁾ OGH 8. 11. 1984, 7 Ob 667/84.

⁴⁷⁾ BFG 11. 3. 2016, RV/4100686/2015.

⁴⁸⁾ BFG 9. 4. 2020, RV/3100546/2019.

⁴⁹⁾ *Hofmann* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG² § 2 Rz 56 mwN.

nicht Betriebsanlage.⁵⁰⁾ **Zivilrechtlich** ist die Differenzierung zwischen Zugehör und selbständiger Bestandteile vorwiegend pfandrechtlicher Natur.⁵¹⁾

Vom Zugehör sind die Bestandteile zu unterscheiden: Unter Bestandteile ist jede Sache zu verstehen, die mit einer anderen (Haupt-)Sache **körperlich** verbunden ist.⁵²⁾ Es handelt sich hierbei um einen **faktischen Zustand**. Unselbständige Bestandteile sind mit der Hauptsache körperlich so eng verbunden, dass sie von der Hauptsache nicht oder nur auf unwirtschaftliche Art und Weise getrennt werden können.⁵³⁾ Der unselbständige Bestandteil kann nicht Gegenstand selbständiger Berechtigung sein.⁵⁴⁾ Fraglich ist ob selbständige Bestandteile von der Grunderwerbsteuer umfasst werden, immerhin sind diese sonderrechtsfähig.⁵⁵⁾ Daher können auch unterschiedliche Eigentümer vorliegen.⁵⁶⁾ Nach der Rsp des VwGH unterliegen auch selbständige Bestandteile dem Grundstücksbegriff.⁵⁷⁾

Beispiele für **selbständige Bestandteile** sind etwa leicht demontierbare Heizungs- und Sanitäranlagen,⁵⁸⁾ ein Heizungskessel⁵⁹⁾ oder ein, von einem Restaurator abnehmbares, Wandgemälde.⁶⁰⁾ Die in einem Haus verlegten Steigleitungen sind hingegen ein unselbständiger Bestandteil.⁶¹⁾ Weitere Beispiele für unselbständige Bestandteile sind Fenster und Türen bei fixer Befestigung in einem Haus,⁶²⁾ eine Aufzugsanlage, welche für eine bestimmte Baulichkeit konzipiert wurde,⁶³⁾ Klebeparkettboden⁶⁴⁾ sowie Gas- und elektrische Leitungen.⁶⁵⁾

Unselbständige Bestandteile sind solche, deren Abtrennung von der Hauptsache wirtschaftlich untnlich oder tatsächlich unmöglich ist (Farbe der Mauer, der Fußbodenbelag, das Installationsmaterial wie Rohre oder Armaturen). Hier kommt es nicht darauf an, ob die abgetrennten Gegenstände durch die Abtrennung verändert werden, sondern ob die Abtrennung möglich oder wirtschaftlich sinnvoll ist.⁶⁶⁾

⁵⁰⁾ Hofmann in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG² § 2 Rz 56 mit Verweis auf VwGH 9. 1. 1958, 0997/57.

⁵¹⁾ Siehe etwa Helmich in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1,03} § 294 Rz 56 ff.

⁵²⁾ Takacs, GrEStG⁵ § 2 Rz 2.2 lit a.

⁵³⁾ VwGH 24. 2. 1992, 90/15/0146.

⁵⁴⁾ Takacs, GrEStG⁵ § 2 Rz 2.4 lit a.

⁵⁵⁾ Siehe etwa Kisslinger in *Fenyves/Kerschner/Vonkilch*, ABGB³ § 294 Rz 17; das gilt aber ebenso für Zugehör.

⁵⁶⁾ Eccher/Riss in KBB, ABGB⁴ § 294 Rz 5.

⁵⁷⁾ VwGH 3. 12. 1981, 81/16/0005 und begründet es mit der engeren Beziehung von selbständigen Bestandteilen zu den Hauptsachen als das Zugehör.

⁵⁸⁾ OGH 4. 12. 1984, 5 Ob 599/84.

⁵⁹⁾ OGH 28. 7. 1988, 1 Ob 353/97m.

⁶⁰⁾ OGH 18. 11. 1993, 8 Ob 642/93.

⁶¹⁾ OGH 7. 3. 1967, 8 Ob 14/67.

⁶²⁾ OGH 11. 11. 1987, 3 Ob 112/87.

⁶³⁾ OGH 25. 11. 1999, 2 Ob 275/99a.

⁶⁴⁾ OGH 27. 4. 1994, 5 Ob 523/93.

⁶⁵⁾ OGH 8. 5. 1985, 1 Ob 586/85.

⁶⁶⁾ VwGH 20. 4. 1970, 1793/69.

3. Inventar

Alle Gegenstände, die nicht Zugehör oder selbständiger bzw unselbständiger Bestandteil eines Grundstücks sind, sind nicht vom Grundstücksbegriff mitumfasst und sind daher nicht Teil der grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage.

Nach Ansicht des BMF⁶⁷⁾) können beim Kauf von Gebäuden (Wohnungen) samt Inventar die von den Parteien für das Inventar gewählten Ansätze als Wert anerkannt werden, wenn

- eine detaillierte Bewertungsliste samt den einzelnen Inventargegenständen und
- der Kaufpreis für das Inventar max. 10% des Gesamtkaufpreises, aber nicht mehr als € 10.000,– übersteigt und
- die Wertansätze der Inventargegenstände unter den Anschaffungskosten vergleichbarer neuwertiger Gegenstände liegen.

Der Erlass findet keine gesetzliche Deckung, ist aber als pauschaler Ansatz zu begründen, obwohl in der Praxis die betraglichen Grenzen stark überschritten werden.

4. Maschinen und sonstige Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören

Nach § 2 Abs 1 Z 1 GrEStG sind „*Maschinen und sonstige Vorrichtung aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören*“ nicht vom Grundstücksbegriff umfasst. Die Unternehmenspertinenz schließt daher die Grundstückspertinenz aus.⁶⁸⁾ Dazu zählen: Hallenbäder, Kläranlagen, Kräne, Transformatoren, Gasometer, eingebaute Backöfen, Tanks, Schächte, Brunnen, Hotelinventar, Parkplätze, Umzäunungen, Straßenbauten, sofern diese zu einer Betriebsanlage gehören.⁶⁹⁾

5. Gewinnungsbewilligungen

Vom Grundstücksbegriff ausgenommen sind nach § 2 Abs 1 Z 2 GrEStG „*Gewinnungsbewilligungen nach dem Berggesetz 1975, BGBl. Nr. 259, in der jeweils geltenden Fassung sowie Apothekengerechtigkeiten*“. Das BergG wurde mit Ausnahme der §§ 193–196 durch das MinroG (BGBl I 1999/39) aufgehoben.⁷⁰⁾ Wird eine Abbauberechtigung (ohne Grundstück) übertragen, so unterliegt dieser Vorgang nicht der GrESt.⁷¹⁾ Selbständige Bergwerksberechtigungen, welche unabhängig vom Grundeigentum, behördlich verliehen werden, sind niemals Gegenstand der GrESt.⁷²⁾

⁶⁷⁾ BMF 28. 5. 2013, BMF-010206/0099-VI/5/2013 (Erleichterungen im Zusammenhang mit der Berechnung der Grunderwerbsteuer), Pkt 2.

⁶⁸⁾ Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG⁸ Rz 26.

⁶⁹⁾ Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG⁸ § 2 Rz 46 ff.

⁷⁰⁾ Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG⁸ § 2 Rz 61.

⁷¹⁾ Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG⁸ § 2 Rz 61a.

⁷²⁾ Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG⁸ § 2 Rz 61b.