

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende und Berichterstatterin ***R1*** und die weiteren Senatsmitglieder RichterIn ***R2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***R3*** und ***R4*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Adr***, über die Beschwerde vom 31. August 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 2. August 2016 betreffend Grunderwerbsteuer, ErfNr. ***1***, in Anwesenheit des Schriftführers FOInsp ***Sf*** in der Sitzung am 8. Juli 2020 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Grunderwerbsteuer wird – gleich wie in der Beschwerdevorentscheidung – bei einer Bemessungsgrundlage von 210.514 Euro mit 3,5%, somit in Höhe von 7.367,99 Euro festgesetzt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Kaufvertrag vom 24. Juni 2014 erwarben die Beschwerdeführerin (Bf.) und ihr Lebensgefährte zu gleichen Teilen die Liegenschaften EZZ ***3*** mit dem im Wohnhaus ***4*** befindlichen und im Eigentum des Verkäufers stehenden Hausrat lt. einer beiliegenden Inventarliste um einen vereinbarten Kaufpreis von 425.000 Euro. Zu Gebührenbemessungszwecken stellten die Vertragsparteien im Punkt 6. des Vertrages fest, dass ein Teilkaufpreis des obigen Gesamtkaufpreises in Höhe von 30.000 Euro auf die angeführte Einrichtung entfällt.

Die Grunderwerbsteuer wurde vom vertragserrichtenden Notar selbstberechnet und in Höhe von jeweils 6.030,22 Euro entrichtet, wobei die Bemessungsgrundlage durch den auf das Inventar entfallenden Teilkaufpreis reduziert wurde.

Nach einem Prüfungsauftrag vom 30. Mai 2016 wurde beim vertragserrichtenden Notar eine Außenprüfung durchgeführt und die Selbstberechnungen der Grunderwerbsteuer überprüft. Mit Bescheid vom 2. August 2016 erfolgte durch das Finanzamt eine Festsetzung der Grunderwerbsteuer nach § 201 BAO in Höhe von 7.437,50 Euro, wobei die Abgabe ohne Berücksichtigung des Kaufpreises für das Inventar errechnet wurde. Begründet wurde die Festsetzung ua. folgendermaßen: „*Einrichtungsgegenstände, die den räumlichen Kriterien maßgenau angepasst sind, sind als Zubehör der Liegenschaft zu behandeln und unterliegen der GrESt. Küchen-, Badezi., Toiletteinrichtungen etc. gelten auf Grund der Rechtsprechung grundsätzlich als Zugehör der Liegenschaft. Im Zuge der Außenprüfung beim Selbstberechner der GrESt wurde festgestellt, dass es sich beim mitverkauften Inventar fast nur um w.o. angeführte Einrichtungsgegenstände handelt, dafür nur ein Pauschalpreis, ohne Angabe von AK, AJ u. ZW angesetzt worden ist u. dass dafür keine GrESt entrichtet worden ist.....*“

Gegen diese Festsetzung wurde Beschwerde erhoben und vorgebracht, dass keine Außenprüfung stattgefunden hätte und es sich bei sämtlichen in der Inventarliste angeführten Einrichtungsgegenständen um ein solches Inventar handle, das ohne eine wirtschaftliche Beeinträchtigung vom Gebäude als Hauptsache entfernbar sei. Eine dauernde objektivierte wirtschaftliche Zweckwidmung zum fortdauernden Gebrauch des Gebäudes liege bei keinem der sich in der Inventarliste angegebenen Gegenständen vor, sodass deren Behandlung als der Grunderwerbsteuer unterliegendem Zubehör in keiner Weise gerechtfertigt sei.

Mit Ergänzungsersuchen vom 14. September 2016 wurde die Bekanntgabe des jeweiligen Anschaffungszeitpunktes, des Anschaffungspreises und des jeweiligen Zeitwertes angefragt.

Mit Schreiben vom 27. September 2016 wurde von der Bf. eine entsprechende Liste mit Positionen von Einrichtungsgegenständen und Gerätschaften unter Anschluss von Beilagen vorgelegt.

Pos.	Gegenstand	Anschaffungszeitpunkt	Anschaffungspreis	Zeitwert
1	Pumpe Reinigung Schwimmteich inkl. Zubehör	Herbst 2008 Zeitpunkt der Teicherrichtung	Aktueller Preis auf der Homepage des Herstellers 3.240 €	3.240 €
2	Rasenmäher	Herbst 2008	Aktueller Neupreis lt. Auskunft des Herstellers 1.050 €	300 €
3	Gerätschaften der Alarmanlage	Sommer 2007 (Zeitpunkt der	Aktueller Preis lt. Preisbeispiel auf	300 €

		Errichtung des Zubaus und Umbaus)	www.alarmtotal.at 2.700 €	
4	Einbaukästen im Windfang und Vorraumbereich	Sommer 2007 (Zeitpunkt der Errichtung des Zubaus und Umbaus)	Kann nur geschätzt werden, weil es sich um „Tischlerkästen“ handelt: 2.000 €	1.000 € geschätzt
5	3 antike Schränke im Vorraum	unbekannt	unbekannt	1.500 € (geschätzt nach Angebot Willhaben x3)
6	Einrichtung WC Erdgeschoss	Sommer 2007 (Zeitpunkt der Errichtung des Zubaus und Umbaus)	Kann nur geschätzt werden, weil es sich um „Tischlerarbeiten“ handelt 500 €	200 €
7	Einbaukästen im Gästezimmer	Sommer 2007 (Zeitpunkt der Errichtung des Zubaus und Umbaus)	Kann nur geschätzt werden, weil es sich um „Tischlerarbeiten“ handelt 3.000 €	1.500 € (geschätzt)
8	Einrichtung Badezimmer im EG	Sommer 2007 (Zeitpunkt der Errichtung des Zubaus und Umbaus)	500 € (geschätzt)	200 € (geschätzt)
9	Kücheneinrichtung inkl. El. Geräte + Wintergarten	Sommer 2007 (Zeitpunkt der Errichtung des Zubaus und Umbaus)	50.000 € (geschätzt)	20.000 € (geschätzt)
10	Essecke und Stühle in Küche	Sommer 2007 (Zeitpunkt der	500 € (geschätzt)	200 € (geschätzt)

		Errichtung des Zubaus und Umbaus)		
11	Div. Vorhänge	Sommer 2007 (Zeitpunkt der Errichtung des Zubaus und Umbaus)	200 € (geschätzt)	50 € (geschätzt)
12	Einbauschränke im Wohnzimmer samt Fernseher	Sommer 2007 (Zeitpunkt der Errichtung des Zubaus und Umbaus)	5.000 € (geschätzt)	800 € (geschätzt)
13	HiFi Musikanlage inkl. Lautsprecher	Sommer 2007 (Zeitpunkt der Errichtung des Zubaus und Umbaus)	5.000 € (geschätzt)	500 € (geschätzt)
14	Esstisch inkl. 6 Stühle im Wintergarten	Sommer 2007 (Zeitpunkt der Errichtung des Zubaus und Umbaus)	8.000 € (geschätzt)	4.000 € (geschätzt)
15	Edelstahl Whirlpool	Sommer 2007 (Zeitpunkt der Errichtung des Zubaus und Umbaus)	34.000 €	10.000 € (geschätzt)
16	Satellitenanlage	Sommer 2007 (Zeitpunkt der Errichtung des Zubaus und Umbaus)	115 €	100 € (geschätzt)
17	Markise am Dach über Wintergarten	Sommer 2007 (Zeitpunkt der Errichtung des Zubaus und Umbaus)	1.500 €	600 € (geschätzt)
18	Badezimmerausstattung im OG	Unbekannt	Unbekannt	300 €
19	Einbauausstattung Schlafzimmer	Sommer 2007 (Zeitpunkt der	5.000 € (geschätzt)	2.000 € (geschätzt)

		Errichtung des Zubaus und Umbaus)		
20	Regale im Schrankraum	Sommer 2007 (Zeitpunkt der Errichtung des Zubaus und Umbaus)	100 € (geschätzt)	20 € (geschätzt)
21	Einbaumöbel Galerie	Sommer 2007 (Zeitpunkt der Errichtung des Zubaus und Umbaus)	1.000 € (geschätzt)	200 € (geschätzt)
22	Sauna im Keller	Sommer 2007 (Zeitpunkt der Errichtung des Zubaus und Umbaus)	2.000 € (geschätzt inkl. Saunaofen)	500 € (geschätzt)
23	Sonnenschutzsystem	Sommer 2007 (Zeitpunkt der Errichtung des Zubaus und Umbaus)	1.500 € (geschätzt inkl. Elektromotor)	500 € (geschätzt)

Nach diesen Angaben betrug der Zeitwert des gesamten gelisteten Inventars 48.010 Euro.

In einem weiteren Ergänzungsersuchen vom 21. Oktober 2016 wies das Finanzamt auf noch fehlende Bewertungen hin. Mit Antwortschreiben vom 3. November 2016 wurde bekanntgegeben, dass nur die Gartenlaube und der Einbauschrank im Keller nicht in der Aufstellung enthalten seien und wurden die Angaben nachgereicht. Die Gartenlaube (Pos. 24) hätte einen Anschaffungspreis von 200 Euro gehabt und würde nun der Zeitwert auf 100 Euro geschätzt. Ein Beleg über die Anschaffung existiere nicht und sei es nicht möglich in der Kürze der Zeit den Anschaffungszeitpunkt herauszufinden.

Der Einbauschrank im Keller (Pos. 25) sei von einem Tischler angefertigt worden und koste lt. Recherchen bei Tischlern aus der Region 500 Euro. Der Zeitwert werde auf 250 Euro geschätzt, da er neuwertig und erst im Zuge von Umbauarbeiten im 08/09 eingebaut worden sei.

Mit Beschwerdeverentscheidung wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben, wobei 4 Positionen (Rasenmäher, 3 antike Schränke, HiFi-Anlage, Esstisch mit 6 Stühlen) nicht als Zugehör zum Grundstück angesehen wurden. Weil der von der Bf. bekanntgegebene gesamte geschätzte Zeitwert des Inventars unter Berücksichtigung des Nachtrages nun insgesamt 48.360 Euro betrug, der Pauschalkaufpreis aber nur 30.000 Euro ausmachte, wurden nach einer Verhältnisrechnung auch nur 62,03% des Zeitwertes der 4 Positionen von der

Bemessungsgrundlage in Abzug gebracht. Das lt. Liste mitverkaufte Inventar bestehe hauptsächlich aus vom Tischler eingebauten Möbeln und Inventargegenständen, die den Räumlichkeiten genau angepasst und mit dem Gebäude festverbunden seien, weshalb diese als Zugehör zur Liegenschaft gelten würden.

Gegen diese Entscheidung wurde der Vorlageantrag gestellt und die Entscheidung durch den Senat begehrt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob beim Liegenschaftserwerb die mitveräußerten Gegenstände der Grunderwerbsteuer unterliegen.

Die oben angeführte Auflistung des Inventars mit dem Nachtrag bzgl. der Gartenlaube und des Einbauschrankes im Keller sind Bestandteil des Sachverhaltes. Dabei ist festzustellen, dass die Gegenstände fast ausschließlich 2007/08 angeschafft wurden. Damit waren sie zum Zeitpunkt des Liegenschaftskaufes 6 bis 7 Jahre alt. Der jeweilige Anschaffungspreis - den Whirlpool ausgenommen (hier liegt eine Rechnung vor) – ist nicht bekannt und wurde von der Bf. geschätzt. Der von der Bf. geschätzte Zeitwert des gesamten, gelisteten Inventars beträgt 48.360 Euro. Als Teilkaufpreis für das im Wohnhaus befindliche Inventar wurde im Liegenschaftskaufvertrag ein Betrag von 30.000 Euro vereinbart.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen ergeben sich nach Einsicht in die Kaufurkunde und die übrigen Teile des Bemessungsaktes, ErfNr. ***1***, die dem Gericht elektronisch vorgelegt wurden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

Nach [§ 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987](#) unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Die Steuer ist vom Wert der Gegenleistung (§ 5) zu berechnen ([§ 4 Abs. 1 GrEStG 1987](#) idF BGBl. Nr. 36/2014). Die Ausnahmen von diesem Grundsatz, die in Abs. 2 leg. cit. genannt sind, kommen hier nicht in Betracht.

Bei einem Kauf ist gemäß [§ 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987](#) Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der vom Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Wird für den Ankauf verschiedener Wirtschaftsgüter, insbesondere von unbeweglichen Sachen einerseits und von beweglichen Sachen andererseits, ein einheitlicher Gesamtkaufpreis vereinbart, so gehören jene Teile des Kaufpreises zu der der Steuer unterliegenden Gegenleistung, die für den Erwerb des Grundstückes und für das Zugehör zu demselben oder für die vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen bezahlt werden. Der für das Zugehör aufgewendete Teil des Kaufpreises gehört zur Gegenleistung, sofern die betreffenden Gegenstände Zugehör gemäß § 2 Abs. 1 zweiter Satz GrEStG sind (VwGH 17.12.1992, [91/16/0053](#)).

Nach dem ersten Satz des [§ 2 Abs. 1 GrEStG 1987](#) sind unter Grundstücken im Sinne des GrEStG Grundstücke im Sinne 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.

Nach [§ 294 ABGB](#) ist unter dem altertümlichen Begriff „Zugehör“ dasjenige zu verstehen, was mit einer Sache (im Sinne des ABGB) „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 Eigentümer zum dauernden Gebrauch der Hauptsache bestimmt hat“ (vgl. VwGH 31.8.2000, [97/16/0225](#)). Das Zugehör umfasst damit sowohl den Zuwachs als auch die hier näher umschriebenen Nebensachen.

Beim Zugehör sind - neben dem Zuwachs - das Zubehör im engeren Sinn und die Bestandteile zu unterscheiden. Bestandteile und Zubehör teilen (soweit im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld das Eigentum an der Haupt- und Nebensache zusammenfallen) steuerlich das Schicksal der Hauptsache (vgl. VwGH 3.12.1981, [81/16/0005](#) zitiert in Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, § 2 Rz 15).

Zubehör im engeren Sinn ist eine Sache desselben Eigentümers, die dieser dem fortdauernden Gebrauch für die Hauptsache gewidmet und mit ihr in eine diesem Zweck dienende Verbindung gebracht hat. Zubehör ist also eine Nebensache, die zwar nicht Teil der Hauptsache, aber dieser zugeordnet ist und ihrem Gebrauch dient (Fellner, aaO, Rz 16). Zubehör einer Liegenschaft liegt vor, wenn eine Sache desselben Eigentümers dem wirtschaftlichen Zweck einer unbeweglichen Sache tatsächlich dient, dazu dauernd wirtschaftlich gewidmet ist und eine entsprechende räumliche Verbindung vorliegt (Fellner, aaO, Rz 17).

Nach den mit „Zugehör überhaupt“ überschriebenen §§ 294 ff ABGB, insbesondere nach dem mit „und bei Gebäuden“ überschriebenem [§ 297 ABGB](#) gehören zu den unbeweglichen Sachen ua. Dinge, die zum anhaltenden Gebrauch eines Ganzen bestimmt sind: zB Brunneneimer, Seile, Ketten, Löschgeräte und dgl. Diese Dinge sind also als Gebäudezugehör anzusehen (vgl. VwGH 19.5.1988, [87/16/0152](#)). Die Nebensache muss zur fortlaufenden Benützung der Hauptsache und nicht bloß für die individuellen Bedürfnisse ihres jeweiligen Inhabers bestimmt sein. 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 (Fellner, aaO, § 2 Rz 16 mit Judikaturhinweisen).

Bestandteile können selbständig oder unselbständig sein. Ist die Verbindung eines Teiles mit der Hauptsache so eng, dass er von dieser tatsächlich nicht oder nur durch eine unwirtschaftliche Vorgangsweise abgesondert werden könnte, so spricht man von einem unselbständigen Bestandteil, der stets dem sachenrechtlichen Schicksal der Hauptsache folgt. Eine Abtrennung ist hier wirtschaftlich nicht sinnvoll.

Selbständige Bestandteile lassen sich dagegen tatsächlich und wirtschaftlich von der Restsache trennen.

Die Abgrenzung zwischen selbständigen Bestandteil und Zubehör ist oftmals schwierig vorzunehmen, die Zuordnung bleibt allerdings ohne rechtliche Bedeutung, da sowohl der selbständige Bestandteil als auch das Zubehör einer Liegenschaft grunderwerbsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptsache teilen (VwGH 3.12.1981, [81/16/0005](#); VwGH 23.2.1984, [83/16/0051](#)).

Einbaumöbel, die entfernbar sind, ohne dass damit irgendeine wirtschaftliche Beeinträchtigung verbunden wäre, können nach der Rechtsansicht des OGH nur selbständige Bestandteile oder Zubehör sein (Dittrich-Tades, ABGB, 33. Auflage, § 294 E 10a) und teilen damit das Schicksal der Hauptsache. Ob Möbel und Einrichtungsgegenstände als Zubehör der Liegenschaft anzusehen sind, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen (VwGH 6.12.1990, [90/16/0155](#)).

Betrachtet man die dargestellte Rechtslage, so sind die in der Inventarliste aufgeführten Einbaumöbel inkl. der Küche mit allen Geräten und der Sitzecke, dh. die Positionen 4, 7, 9, 10, 12, 19, 20, 21, 25, die Gerätschaften der Alarmanlage (Pos. 3), die Markise und das Sonnenschutzsystem (Pos. 17 und 23), die Satellitenanlage (Pos. 16) aufgrund der individuellen Anpassung an die örtlichen Gegebenheiten ihres Aufstellungsortes, der damit bestehenden räumlichen Verbindung und der nach der Verkehrsanschauung objektivierten Zweckwidmung zum fortdauernden Gebrauch als Zubehör (Bestandteil bzw. Zubehör im engeren Sinn) anzusehen. Das gleiche muss auch für die Keller eingebaute Sauna (Pos. 22), den auf der Terrasse stehenden Whirlpool (Pos. 15), dessen Technikanlage sich – nach den Angaben im Kaufvertrag – im Keller des Hauses befindet, und die zu einem Schwimmteich gehörige

Reinigungspumpe (Pos. 1) gelten. Die hölzerne Gartenlaube (Pos. 24) ist als Bauwerk auf dem Grundstück als dessen Bestandteil anzusehen, der mit der Liegenschaft räumlich eng verbunden ist und dessen Zweck nicht zeitlich begrenzt ist. Sie ist damit Zugehör der Liegenschaft.

Im Urteil vom 21. 2. 1968, 3 Ob 12/68, hat der OGH die Zubehöreigenschaft einer Einbauküche bejaht, weil die Einrichtungsgegenstände größtmäßig auf die räumlichen Verhältnisse genau abgestimmt und von ihrem ursprünglichen Eigentümer, der zugleich Eigentümer der Liegenschaft war, dazu gewidmet wurden, über seine persönlichen Bedürfnisse hinaus der Benützung der Küche schlechthin und somit den Bedürfnissen des jeweiligen Liegenschaftseigentümers zu dienen. Im Erkenntnis vom 28. 8. 1992, 3 Ob 79/91, hat der OGH dargelegt, das Badezimmer-, Toiletten- sowie Kücheneinrichtungen und dergleichen offensichtlich und damit grundsätzlich nicht nur den individuellen Bedürfnissen des Eigentümers, sondern der fortdauernden Benützung der Wohnung an sich dienen. Damit liege eine objektivierte Zweckwidmung vor. Die Badezimmer- und Toiletteneinrichtungen (Pos. 6, 8, 18) sind daher auch als Zugehör zur Liegenschaft iSd [§ 2 Abs. 1 GrEStG 1987](#) anzusehen. Sie sind – wie auch die oben genannten Positionen - in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer miteinzubeziehen.

Als mitveräußerte Gegenstände, die nicht als Zugehör der Liegenschaft anzusehen sind und die damit die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer vermindern, sind letztlich nur folgende Positionen anzuerkennen: Pos. 2: Rasenmäher 300 Euro, Pos. 5: 3 antike Schränke 1.500 Euro, Pos. 11: div. Vorhänge 50 Euro, Pos. 13: HiFi Musikanlage inkl. Lautsprecher 500 Euro und Pos. 14: Esstisch inkl. 6 Stühle im Wintergarten 4.000 Euro. Der Zeitwert dieser Gegenstände beträgt nach Angaben der Bf. 6.350 Euro.

Da der vereinbarte Pauschalkaufpreis für das Inventar (30.000 Euro) nicht mit dem Gesamtschätzpreis lt. den Angaben der Bf. (48.360 Euro) übereinstimmt, muss der für das mitverkaufte Inventar vereinbarte Pauschalpreis aliquot auf die als Zugehör der Liegenschaft anzusehenden Inventargegenstände umgelegt werden. Hinsichtlich der Berechnung wird auf die gesonderte Begründung zur Beschwerdeentscheidung verwiesen, wobei festzustellen ist, dass das Finanzamt bei seiner Berechnung von einem abzugsfähigen Inventar mit einem Zeitwert von 6.400 Euro ausgegangen ist. Eine Korrektur des unter einem Euro liegenden Steuerbetrages wurde aus verwaltungsökonomischen Gründen unterlassen.

Hinsichtlich des Einwandes bzgl. der Außenprüfung wird ebenfalls auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung verwiesen.

Insgesamt gesehen war der Beschwerde daher teilweise stattzugeben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Rechtsfrage bzgl. der Einbeziehung von Zugehör gemäß § 294 ABGB in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist durch die höchstgerichtliche Rechtsprechung hinlänglich geklärt, weshalb eine Revision nicht zugelassen wurde.

Graz, am 9. Juli 2020