

GZ. RV/0284-I/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Michael Goller, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Laut dem am 7. September/30. Oktober 2001 abgeschlossenen Kaufvertrag haben die Ehegatten A. M. und M. M. (= Bw) von Herrn P. E. die in dessen Eigentum stehenden 117/1584-Anteile an der Liegenschaft in EZ 362 GB M., verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung W 14, je in ihr hälftiges Ehegattenwohnungseigentum erworben. Gemäß

Vertragspunkt III. wurde als Kaufpreis einvernehmlich der Betrag von S 2,490.000 zuzüglich einer Inventarablöse von S 310.000 und sohin insgesamt ein Betrag von S 2,800.000 vereinbart, der u. a. durch Übernahme zweier noch ausstehender Darlehensforderungen des Landes und der Raika M. zu berichtigen war. Weiters wurde im Vertrag vereinbart: "Die Ablöse wird als Gegenleistung für das nachfolgend angeführte in der Wohnung verbliebene Inventar bezahlt: Küche, Bad, Ofen, Jalousien, Türen und Böden". Die Übergabe und Übernahme des Kaufobjektes erfolgt zum 3. Dezember 2001. Dem Vertrag ist als Anhang eine vom Verkäufer erstellte "Inventarliste" beigeschlossen, worin der Neupreis des "Inventars" mit insgesamt S 508.686 bzw. im Einzelnen wie folgt ausgewiesen ist: "Einbauküche mit Elektroherd, Geschirrspüler, Mikrowellengerät, Einbaueckbank, Kühlschrank S 220.000; Kachelofen im Wohnzimmer S 43.000; Mehrpreis Türen S 36.000; Jalousien (bei allen Fenstern und Balkontüren) S 51.000; Mehraufwand Fenster (Wohnzimmer und Bad) S 7.500; Bad (Dusche, Doppelwaschbecken, Fliesen) S 129.108; Mehrpreis Böden: Wohnzimmer Parkettboden S 6.705 und Hausgang Fliesen S 9.493; Mehrpreis Elektroinstallationen: mehr Steckdosen, Fernsehkabel in Zimmer S 5.880."

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw mit Bescheid vom 20. November 2001, Str. Nr. X, ausgehend von der hälftigen Gesamtgegenleistung von S 1,400.000 die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von S 49.000 = € 3.560,97 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, die Einbeziehung der gesamten Inventarablöse von S 310.000 in die Steuerbemessungsgrundlage sei nicht rechtens. Laut Inventarliste hätten die Ehegatten M. eine Einbauküche mit Elektroherd, Geschirrspüler etc. mit einem Neupreis von S 220.000 gekauft. Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei lediglich das Zubehör einer Liegenschaft in die Bemessung einzubeziehen, welches nach § 2 Abs. 1 GrEStG zu bestimmen sei. Schon allein aufgrund der gesetzlichen Definition des "Zubehörs" nach § 294 ABGB stehe zweifelsfrei fest, dass eine Einbauküche mangels Erfüllung der dortigen Tatbestandsmerkmale – u. a. die Widmung zum dauernden Gebrauch der Hauptsache durch den Eigentümer – nicht "Zubehör" sein könne. Es entspreche auch der Verkehrsauffassung und der Praxis, dass Küchen keineswegs in fort dauernder Verbindung mit der Liegenschaft stünden, da diese ausgebaut und auf einer anderen Liegenschaft wieder montiert werden könnten. Gegenständlich handle es sich um Möbel, die aufgrund ihrer Maße und ihres Erscheinungsbildes ohne weiteres anderweitig wiederverwendbar seien. Der Grunderwerbsteuerbescheid sei daher ersatzlos zu beheben.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 11. Jänner 2002 wurde dahin begründet, dass als wesentlich der nach außen erkennbare Wille des Eigentümers, die Sache dem

fortdauernden Gebrauch der Hauptsache zu widmen, zu erachten sei. Die Einbauküche sei insbesondere auch deshalb als Zubehör der Liegenschaft zu qualifizieren, weil es sich um eine Maßanfertigung handle.

Mit Antrag vom 24. Jänner 2002 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ohne weiteres Vorbringen begehrt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG), BGBl. 1987/309 idgF, unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Gemäß § 4 Abs.1 GrEStG ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Bei einem Kauf (§§ 1053 ABGB, § 1 Abs.1 Z1 GrEStG) ist nach der Legaldefinition des § 5 Abs.1 Z1 leg. cit. die Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

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 hinausgeht. Was Gegenleistung ist, wird in § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt. Überall dort, wo die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung zu berechnen ist, weil eine solche vorliegt und ermittelt werden kann, bildet jede nur denkbare – geldwerte entgeltliche - Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, einen Teil der Bemessungsgrundlage. 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 und ist sohin die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält (siehe dazu: *Dr. Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer, Rzn. 4 – 6 zu § 5).

Wird für den Ankauf verschiedener Wirtschaftsgüter, insbesondere von unbeweglichen Sachen einerseits und von beweglichen Sachen andererseits ein einheitlicher Gesamtkaufpreis vereinbart, so gehören die Teile des Kaufpreises zu der der Steuer unterliegenden Gegenleistung, die für den Erwerb des Grundstückes und für das **Zugehör** zu demselben bezahlt werden. Der für das Zugehör aufgewendete Teil des Kaufpreises gehört zur

Gegenleistung, soferne die betreffenden Gegenstände Zugehör gemäß § 2 Abs. 1 zweiter Satz GrEStG sind (vgl. VwGH 8.1.1958, Slg 1751/F; vom 17.12.1992, 91/16/0053).

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 ebenfalls 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 hat.

Wenn der Berufungswerber darauf Bezug nehmend auf das VwGH-Erkenntnis vom 31.8.2000, 97/16/0225, verweist, so ist zunächst festzuhalten, dass abweichend vom Gegenstandsfalle nach dem dortigen Sachverhalt strittig war, ob Unternehmenszubehör (konkret Hotelinventar) zivilrechtlich als "Zugehör" zu beurteilen wäre, was der VwGH dem Grunde nach eindeutig bejahte, in weiterer Folge jedoch dieses Inventar – nach Prüfung, ob es sich dabei um "Maschinen oder sonstige Vorrichtungen handelt, die zu einer Betriebsanlage gehören" – als Vorrichtung iSd § 2 Abs. 1 Z 1 GrEStG nicht zum Grundstück zu rechnen war.

Nach dem Zivilrecht gilt es Folgendes im Hinblick auf "Sachverbindungen" zu unterscheiden: An sich bewegliche Sachen gelten als unbeweglich, wenn sie Zugehör einer unbeweglichen Sache sind (§ 293 ABGB). Nach § 294 ABGB versteht man unter Zugehör dasjenige, was mit einer Sache in fortdauernde Verbindung gesetzt wird. Dahn gehören nicht nur der Zuwachs einer Sache, 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.

Das ABGB nennt anstelle des "Zubehörs" den altertümlichen Begriff des "Zugehörs", worunter es die Bestandteile und die Nebensachen versteht.

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 (Beispiel: Ziegel eines Hauses).

Selbständige Bestandteile dagegen, die tatsächlich und wirtschaftlich von der Hauptsache getrennt werden können, teilen nicht notwendig das sachenrechtliche Schicksal der Hauptsache (Beispiel: die Reifen eines Fahrzeuges).

Zubehör ist eine Nebensache, die zwar nicht Teil der Hauptsache, aber dieser zugeordnet ist und ihrem Gebrauch dient.

Im Einzelnen werden für diese Zuböhoreigenschaft gefordert:

1. Eigentümergleichheit sowohl an der Hauptsache als auch an der Nebensache (in der Lehre strittig);
2. Der Eigentümer muss die Nebensache Zwecken der Hauptsache **widmen**;
3. Die Widmung muss zum **fortdauernden Gebrauch** erfolgen, und
4. zwischen Haupt- und Nebensache muss ein gewisses Naheverhältnis bestehen, das den wirtschaftlichen Bedürfnissen angemessen ist.

Die – oftmals schwierige – Abgrenzung zwischen selbständigen Bestandteil oder Zubehör ist für die rechtliche Lage deshalb nicht entscheidend, weil beide im Zweifel dem rechtlichen Schicksal der Hauptsache folgen und daher sowohl die Bestandteile einer unbeweglichen Sache als auch deren Zubehör unbeweglich sind (siehe zu vor: *Koziol-Welser*, Grundriß des bürgerlichen Rechts¹⁰, Band II, S. 12 f.) bzw. Zubehör und selbständiger Bestandteil in der Regel dem rechtlichen Schicksal der Hauptsache folgen (siehe *Dittrich-Tades*, ABGB, Manz¹⁸, im Kommentar zu § 294).

Ob Möbel und Einrichtungsgegenstände als Zugehör bzw. Zubehör der Liegenschaft anzusehen sind, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen (VwGH vom 6.12.1990, 90/16/0155). Insofern ist der Beschaffenheit der Möbel und deren Entfernbarkeit wesentliche Bedeutung beizumessen, wobei maßangefertigte Möbelstücke (Einbaumöbel, Einbauküche), die dennoch ohne wirtschaftliche Beeinträchtigung entfernt werden können, zwar keine unselbständigen Bestandteile der Hauptsache (sprich Liegenschaft) darstellen, jedoch als selbständige Bestandteile oder - bei Vorliegen der obigen Voraussetzungen – als Zubehör zu qualifizieren sind (vgl. OGH 8.11.1984, 7 Ob 667/84, SZ 57/166).

In seinem Urteil vom 21.2.1968, 3 Ob 12/68, hat der OGH die Zuböhoreigenschaft 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, dass Badezimmer-, Toiletten- sowie Kücheneinrichtungen und dergleichen offensichtlich und damit grundsätzlich nicht nur den individuellen Bedürfnissen des Eigentümers, sondern der fortwährenden Benützung der Wohnung an sich dient. Damit liege eine objektivierte Zweckwidmung vor.

Im Gegenstandsfalle ist allein die Einbeziehung der miterworbenen Einbauküche in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer in Streit gezogen. Dem Vorbringen, es würde keine der Tatbestandsvoraussetzungen nach § 294 ABGB, insbesondere die Widmung zum dauernden Gebrauch durch den Eigentümer, zutreffen und könnten diese Möbel jederzeit entfernt und wiederverwendet werden, ist aber in Anbetracht obiger Rechtsprechung zu entgegnen, dass – abgesehen von der ohnehin strittigen, hier jedenfalls vorliegenden Eigentümergleichheit des Veräußerers hinsichtlich der Liegenschaft sowie der Einbauküche – u. a. bei Kücheneinrichtungen von einer objektivierten Zweckwidmung und damit in jedem Falle einer Widmung zum fort dauernden Gebrauch der Wohnung an sich auszugehen ist. Dies umso mehr als es sich bei einer Einbauküche erfahrungsgemäß um eine nach den vorgegebenen räumlichen Kriterien maßgenau eingepaßte Einrichtung mit Möbeln und Geräten handelt, die zwar zugegebenermaßen jederzeit entfernbare, dennoch aber aufgrund der Zweckwidmung für den dauernden Gebrauch der Wohnung zumindest als Zubehör der Liegenschaft zu beurteilen ist. Die Einbauküche stellt damit aber Zugehör gemäß § 294 ABGB bzw. im Sinne des § 2 Abs. 1 GrEStG dar, welches dem rechtlichen Schicksal der Hauptsache folgt und damit der Grunderwerbsteuer unterliegt.

Zu den übrigen in der Inventarliste aufgeführten Gegenständen darf noch festgehalten werden, dass es sich hiebei ebenso um Zugehör bzw. überwiegend um unselbständige Bestandteile (zB Böden, Fliesen, Elektroinstallationen, Fenster, Kachelofen) der Liegenschaft handelt, welche von vorne herein mangels Absonderung ohne wirtschaftlichen Nachteil als unbewegliche Sachen zu behandeln sind.

Angesichts obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 13. November 2003