



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des O, Adr, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 23. Jänner 2007 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Grunderwerbsteuer mit 3,5 v. H. von € 223.537, sohin im Betrag von € 7.823,80 festgesetzt.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung des Finanzamtes zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Laut dem am 3. Jänner 2007 abgeschlossenen Kaufvertrag hat O (= Berufungswerber, Bw) von K deren gesamt 208/6056-Miteigentumsanteile an EZ1, diese verbunden mit Wohnungseigentum an Wohnung Top B 04 (89,10 m²) sowie den Abstellplätzen 31 und 32, erworben. Der Erwerb der Verkäuferin hatte im September 2003 stattgefunden. Unter Vertragspunkt III. wurde ua. vereinbart:

"Der Kaufpreis für die vertragsgegenständlichen Anteile beträgt € 240.000 ... Von diesem Kaufpreis entfallen ein Betrag von € 172.400 auf die Liegenschaft selbst und ein Betrag von € 67.600 auf das Inventar laut der einen integrierenden Bestandteil dieses Kaufvertrages bildenden Inventarliste. ... Die Verkäuferin bestätigt, dass alle Gegenstände inkl. Geräte, Möbel etc. in gutem Zustand sind ..."

Alle Kosten, Steuern und Gebühren trägt der Käufer.

Folgende Inventarliste ist als Anlage dem Kaufvertrag beigegeben:

Anlage zum Kaufvertrag zwischen . f und
INVENTARLISTE DER ÜBERNOMMENEN GEGENSTÄNDE

	EUR	EUR
GANG		
Kommode	850,00	
Schrank, bestehend aus: 1 x Schuschrack, 1 x Kleiderschrank/Schuhschrank, Spiegel	2.500,00	
Garderobenbrett	500,00	
Lampenschirm gross	80,00	
Lampenschirm klein	40,00	
		3.970,00
WC		
Spiegel	30,00	
Kasten (nach Maß vom Tischler erzeugt)	80,00	
Glasregal	30,00	
Mühlkorb	30,00	
		170,00
SCHLAFZIMMER KLEIN		
Regal gross IKEA	149,00	
Regal klein	39,00	
Bett aus Stahl inkl. Matratzen und Lattenrost, Nachtkästchen	2.500,00	
Lampe IKEA	10,00	
Lampe gross	100,00	
Lampe stehend	200,00	
		2.998,00
BADEZIMMER		
Schrank 2-türig	1.200,00	
Schrank 1-türig	800,00	
Betontisch geschliffen und poliert	2.500,00	
Spiegel klein, ausziehbar	30,00	
Badezimmerkasten klein (unter dem Betontisch)	350,00	
Mühlkorb	30,00	
Badetuchhalter	50,00	
Bild	100,00	
Regal mit Spiegel	400,00	
		5.460,00

SCHLAFZIMMER GROSS			
Glasschiebetür, satiniert (Glas: Fa_	hiebeinrichtungen Fa.	2.000,00	
Schlafzimmerschrank, 5-türig mit Beleuchtung, verschiedenen Schiebefächern		5.000,00	
Bett mit Nachttischen		1.800,00	
			8.800,00
KÜCHE mit GAGGENAU-ELEKTROGERÄTEN			
Designerküche lt. Rechnung vom 27.01.2004 Nr. 2004007 bestehend aus:		30.850,00	
Ausstellungsküche Mod. Artematica in Hochglanz			
2 Hochschränke			
Geräte:			
Vario-Glaskeramik-Kochfeld			
Vario-Grill			
Verbindungsleisten			
Geschirrspüler 60 cm breit			
Universal-Backrohr in Aluminium			
Backstein mit Pizzaschieber			
Kühlschrank mit Gefrierfach			
Essplatz lt. Rechnung vom 27.01.2004 Nr. 2004007 bestehend aus:		3.500,00	
Tisch in Eiche hell furniert 170x90 cm			
4 Stühle Mod. Ikarus in Buche natur lackiert ohne Armlehnen			
2 Stühle Mod. Ikarus in Buche natur lackiert mit Armlehnen			
Couchtisch in Eiche 120x80x40 cm			
4 Barhocker, jeweils € 110,00		440,00	
Geschirrständer aus Holz in Küchenkasten: 1x u. Waschbecken, 2x zw.			
Backofen und Kühlschrank, 1x rechts vom Herd		50,00	
Lampe		130,00	
Lampe über dem Esstisch		200,00	
			35.170,00
VORBEREITUNGSKÜCHE 1 ABSTELLRAUM			
Regal		350,00	
Lampe		50,00	
Anhänger für Deckel, Staubsauger		10,00	
Miele-Waschmaschine		800,00	
			1.210,00
WOHNZIMMER			
Fernsehergerät		500,00	
Fernsehkasten		200,00	
CD/DVD-Anhänger		20,00	
Lampe stehend		200,00	
Sitzgarnitur ANANTA lt. Rechnung v. 23.03.04 Nr. 2004094 u. Rechnung vom 19.05.04 Nr. 2004174		2.200,00	
Teppich		500,00	
Sony-Stereo-Anlage		300,00	
			3.920,00
BALKON			
2 Stühle, 1 Tisch, 1 Bank		200,00	
Markise elektrisch		3.500,00	
			3.700,00
KELLER			
Regalsystem		200,00	
			200,00
ALLGEMEIN			
Vorhangsysteme, Decor, Zubehör Wohnung lt. Rechnung vom 24.01.2005 Fa.		2.400,00	2.400,00
INVENTUREN, 5qEBETUREN lt. Rechnung vom 27.01.2004 Nr. 2004007 Wohnatelier -)		7.399,00	7.399,00
Gesamtbetrag EUR			75.397,00
VEREINBARTER VERKAUFSPREIS VOM INVENTAR EUR			67.600,00

Das größtenteils exklusive Inventar wurde im Jahre 2004 durch die Verkäuferin angeschafft. Es weist aufgrund der nur kurzen Benützungsdauer nur äußerst geringfügige Abnutzungserscheinungen auf.

In der eingereichten Abgabenerklärung Gre 1 war als Gegenleistung der Betrag von € 172.400 angeführt.

Das Finanzamt hat daraufhin – ersichtlich nur aus der Anmerkung auf der Inventarliste - die Küche (€ 30.850) sowie die Innentüren (€ 7.399) nicht als Inventar anerkannt und dem Bw mit Bescheid vom 23. Jänner 2007, StrNr, ausgehend von der Gegenleistung gesamt € 210.649 die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 7.372,72 vorgeschrieben, da "Sachen, die mit dem Grundstück in fortdauernder Verbindung stehen, als grunderwerbsteuerpflichtiges Zugehör gelten".

In der dagegen erhobenen Berufung wurde die Einbeziehung von Inventar in Höhe von € 38.249 als "sonstige Leistung" bekämpft. Mangels nachvollziehbarer Bescheidbegründung sei es dem Bw nicht möglich, ein entsprechendes Berufungsvorbringen zu erstatten.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 9. Feber 2007 wurde dahin begründet, dass Küche und Türen nicht ohne Verletzung der Substanz entfernt werden könnten und daher kein grunderwerbsteuerfreies Inventar seien.

Mit der als Vorlageantrag zu wertenden "Berufung" vom 20. Feber 2007 wurde eingewendet, die Küche sei derart gefertigt, dass sie jederzeit entfernt und in einem anderen Raum installiert werden könnte. Dazu werde auf die zwei beigebrachten Bestätigungen der Möbelfirma "A" sowie des Bauträgers "B" verwiesen. Laut Möbelfirma handle es sich bei der Küche um einen freistehenden Block, der jederzeit abgebaut werden könne und demnach um ein bewegliches Möbelstück. Laut Bauträger sei die "Einbauküche" in der gegenständlichen Wohnung kein fixer Bestandteil, weil jederzeit ohne Beschädigung der Substanz ausbaubar.

Mit Vorhalt vom 17. April 2007 hat der UFS dem Bw ua. die geltende Rechtslage im Wesentlichen dargelegt und zu mehreren Positionen lt. Liste, da wertmäßig nicht nachvollziehbar, um Beibringung von Lichtbildern gebeten.

Es wurden folgende Lichtbilder beigebracht, woraus im Einzelnen zu erkennen ist:

Gang:	lt. Liste bewertet mit €:	zu erkennen:
Kommode	850	größere Hängekommode mit 6 Schubladen und 2 Türen
Schrank	2.500	3türiger Einbauschrack mit einem Glasteil
Garderobenbrett	500	dunkles Holzbrett mit mehreren Aufhängeknöpfen, ca. Türgröße
Schlafzimmer klein: Bett	2.500	geschwungenes Metall-Doppelbett

Schlafzimmer gross:		
Schlafzimmerschrank	5.000	5türiger raumhoher Lackschrank
Abstellraum: Regal	350	5 ca. 2 m lange Holzbretter, aufgehängt an Schienen
Balkon: Markise	3.500	übliche gestreifte Markise, ausfahrbar wie ersichtlich auf ca. 3-4m Länge

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (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 Z 1 GrEStG) ist nach der Legaldefinition des § 5 Abs. 1 Z 1 leg. cit. die Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

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: *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.

Angaben und Vereinbarungen der Vertragsparteien über die Bewertung jeweils der unbeweglichen und beweglichen Sachen sind für die Abgabenbehörde **nicht bindend**; die Aufteilung des Gesamtentgeltes ist nicht allein dem Gutdünken des Steuerpflichtigen überlassen und kann die Abgabenbehörde von den Parteiangaben abgehen, wenn diese den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen (VwGH 27.9.1995, 93/16/0047).

Beim Kauf von Wohnungen samt Inventar bestehen nur dann keine Bedenken, den von den Parteien gewählten Wertansatz anzuerkennen, wenn

a) eine detaillierte Liste mit Bewertung der einzelnen Inventargegenstände vorliegt, und

b) der Kaufpreis für das Inventar höchstens ATS 100.000 = **€ 7.300** beträgt
(siehe zu vor: *Fellner*, aaO, Rz 57 zu § 5).

Im Gegenstandsfalle wurde Inventar in Höhe des Anschaffungspreises der Verkäuferin (Anschaffung im Jahr 2004) von gesamt € 75.397 aufgelistet und – nach einem Abschlag von rund 10 % - in Höhe von € 67.600 als Teil des Kaufpreises veranschlagt. Das Finanzamt hat die 2 Positionen Küche € 30.850 und Innentüren € 7.399 als Zugehör der Liegenschaft qualifiziert und in die Grunderwerbsteuerbemessung einbezogen. Laut dem Vorbringen im Vorlageantrag ist ausschließlich mehr die "Küche" in Streit gezogen.

Der für das Zugehör aufgewendete Teil des Kaufpreises gehört zur Gegenleistung, sofern die betreffenden Gegenstände Zugehör gemäß § 2 Abs. 1 zweiter Satz GrEStG sind (vgl. VwGH 8.1.1958, Slg 1751/F; VwGH 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.

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. Dahin 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 (zB Gebäude).

Selbständige Bestandteile, die tatsächlich und wirtschaftlich von der Hauptsache getrennt werden können, teilen dagegen 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 Zubehöreigenschaft gefordert:

1. Eigentümergeleichheit 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 selbständigem 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 auch: *Koziol-Welser*, Grundriß des bürgerlichen Rechts¹⁰, Band II, S. 12 f. mit Verweisen auf OGH-Judikatur) bzw. Zubehör und selbständiger Bestandteil in der Regel dem rechtlichen Schicksal der Hauptsache folgen (siehe *Dittrich-Tades*, ABGB, Manz¹⁸, im Kommentar zu § 294; VwGH 3.12.1981, 81/16/0005).

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). Insofern ist der Beschaffenheit der Möbel und deren Entfernbareit wesentliche Bedeutung beizumessen, wobei aber maßangefertigte Möbelstücke (Einbaumöbel, Einbauküche), die **an sich ohne wirtschaftliche Beeinträchtigung entfernt werden können**, zwar keine unselbständigen Bestandteile der Hauptsache (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 Zubehöreigenschaft einer **Einbauküche** bejaht, weil die Einrichtungsgegenstände größtenteils 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 **Kücheneinrichtungen** und dergleichen - unabhängig von ihren jederzeit möglichen Entfernbareit – offensichtlich und damit **grundsätzlich** nicht nur den individuellen Bedürfnissen des Eigentümers, sondern der fortdauernden Benützung der Wohnung an sich dienen bzw. dazu gewidmet sind, weshalb eine **objektivierte Zweckwidmung** vorliegt. Auf Grund dessen sind

Kücheneinrichtungen grundsätzlich als "Zubehör" der Liegenschaft zu beurteilen und unterliegen damit der Grunderwerbsteuer.

Das Gleiche gilt lt. dem genannten OGH-Erkenntnis auch für **Badezimmer-** und **Toiletteneinrichtungen**, weshalb nach Ansicht der Berufungsbehörde – neben der Küche - auch die diesbezüglichen Positionen in der Inventarliste (Bad gesamt € 5.460, WC € 170) nicht als Inventar anzuerkennen sind.

Desgleichen handelt es sich bei dem Schrank im Vorzimmer, verzeichnet mit € 2.500, wie aus dem Lichtbild ersichtlich um einen **Einbauschränk**, sohin um ein maßangefertigtes Möbel, das aufgrund seiner objektivierten Zweckwidmung ebenso als Zubehör zu qualifizieren ist.

Abgesehen davon, dass zu den Türen im Vorlageantrag kein ausdrückliches Vorbringen mehr erstattet wurde, gilt festzuhalten, dass diese aufgrund der fortdauernden Verbindung nach dem Obgesagten als unselbständige Bestandteile der Liegenschaft zu betrachten sind, die stets dem sachenrechtlichen Schicksal der Hauptsache folgen und damit als unbewegliche Sachen gelten. Neben den bisher bereits nicht als Inventar anerkannten Innentüren ist daher auch die im "Schlafzimmer gross" mit € 2.000 verzeichnete "Glasschiebetür" aus dem Inventar auszuscheiden.

Gleiches muss auch für die elektrische "Markise", verzeichnet mit € 3.500, gelten, da es sich hierbei um eine fix montierte Vorrichtung handelt, deren Verbindung mit dem Gebäude so eng ist, dass eine Entfernung nur durch eine unwirtschaftliche Vorgangsweise erfolgen könnte. Es handelt sich bei der Markise sohin ebenfalls um einen unselbständigen Bestandteil der Liegenschaft.

Diese Gegenstände sind daher sämtlich als Zubehör iSd § 294 ABGB bzw. § 2 Abs. 1 GrEStG zu beurteilen, die dem rechtlichen Schicksal der Hauptsache folgen und damit der Grunderwerbsteuer unterliegen. Zusammengefasst sind im Ergebnis die folgenden Positionen aus dem Inventar auszuscheiden:

	Wert laut Liste in €:
Küche	30.850
Bad	5.460
WC	170
Innentüren	7.399
Glasschiebetür	2.000
Gang Einbauschränk	2.500
Markise	<u>3.500</u>

gesamt	51.879
--------	---------------

Nach Abzug vom Anschaffungspreis € 75.397 verbleibt daher an anzuerkennendem Inventar ein Betrag von zunächst € 23.518.

Abgesehen davon, dass auch die diesbezüglichen Wertansätze teils weit überhöht erscheinen, ist jedenfalls im Hinblick auf die Anschaffung im Jahr 2004 und auf die bestehende Abnutzung, insbesondere bei den Geräten, nicht für den gesamten Zeitraum -wie von den Vertragsparteien gewählt, woran die Berufungsbehörde aber nicht gebunden ist - sondern vielmehr pro Jahr zumindest ein Abschlag von 10 % vorzunehmen, dh. insgesamt für die Jahre 2004-2006 ein Abschlag für Abnutzung von 30 %. Der Wert des anzuerkennenden Inventars beträgt demnach gerundet **€ 16.463**.

Vom vereinbarten Gesamtkaufpreis € 240.000 entfällt auf die Einrichtung der Betrag von € 16.463; die Grunderwerbsteuer ist daher von der Gegenleistung von € 223.537 mit 3,5 %, das sind **€ 7.823,80**, vorzuschreiben.

Nach § 289 Abs. 2 BAO hat die Berufungsbehörde in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist dabei berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid **nach jeder Richtung abzuändern**. Es besteht kein Verböserungsverbot (VwGH 9.2.2005, 2004/13/0126 u. a.).

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte sohin der Berufung kein Erfolg beschieden sein und war wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 24. Mai 2007