



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der R.W., Adresse, vertreten durch RA.X., vom 12. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 2. April 2007 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Gemäß § 7 Z 3 GrEStG wird die Grunderwerbsteuer von einer Gegenleistung in Höhe von € 59.278,39 € mit 2.074,74 € festgesetzt. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 9. März 2007 erwarben das Ehepaar W. von der Verkäuferin H.G. 214/3766 Miteigentumsanteile an einer Liegenschaft verbunden mit dem Wohnungseigentum an Top 3. In § 4 des Kaufvertrages wurde von den Vertragsteilen ein Gesamtkaufpreis von 125.000 € vereinbart. Im Kaufpreis enthalten war ein Betrag von 15.000 € für das vorhandene Inventar gemäß angeschlossener Inventarliste, während die Summe der einzelnen Zeitwerte der mitverkauften Einrichtung mit 25.173 € ausgewiesen war.

Das Finanzamt setzte für den Hälfterwerb der Käuferin R.W. (im Folgenden: Bw.) mit Bescheid vom 2. April 2007 vom anteiligen Gesamtkaufpreis die Grunderwerbsteuer mit 2.187,50 € (= 3,5 % von 62.500 €) fest mit folgender Begründung: „Sachen, die mit dem

Grundstück in fortdauernder Verbindung stehen, gelten als Zugehör und unterliegen der Grunderwerbsteuer.“

Die gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid gerichtete für beide Erwerber mit einheitlichem Schriftsatz erstellte Berufung bekämpft die angesetzte Bemessungsgrundlage im Wesentlichen mit dem Argument, im vereinbarten Gesamtkaufpreis von 125.000 € sei das Inventar mit einem Betrag von 15.000 € enthalten. Bei der Ermittlung der grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung sei dieser Betrag vom Gesamtkaufpreis abzuziehen. Für den Hälfterwerb der Bw. ergebe sich eine Gegenleistung von 55.000 € und die festzusetzende Grunderwerbsteuer betrage 1.925 €.

Mit Berufungsvorentscheidung entsprach das Finanzamt der Berufung teilweise, zog vom Gesamtkaufpreis von 125.000 € das Inventar im Ausmaß von 5.000 € ab und setzte für den Hälfterwerb der Bw. die Grunderwerbsteuer mit 2.100 € (= 3,5 % von 60.000 €) fest. Begründet wurde dieser gegenüber dem Berufungsbegehren geringere Abzug des Inventars folgendermaßen: „Einbauküche, Regalverbau, Wandverkleidung, Schrank über die gesamte Wand sind nicht grunderwerbsteuerfreies Inventar.“

Der daraufhin gestellte Antrag auf Vorlage des Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz replizierte auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung auszugsweise wie folgt:

„Zumindest teilweise wurde die Grunderwerbsteuer zu Unrecht vorgeschrieben. Schlafzimmerschränke und sonstige Kästen sind nicht so eingebaut, dass sie ohne Zerstörung der Substanz oder sonstig schwierig entfernt werden können, sodass als Zubehör zur Liegenschaft maximal die Einbauküche herangezogen werden kann. Der Wert der übrigen Möbel liegt aber allein schon zumindest bei € 15.000 im Hinblick auf die Anschaffungskosten, Lebensdauer und Qualität des Mobiliars. Regalverbau, Wandverkleidung und Schrank und die gesamte Wand sind daher mindestens, wenn nicht auch die Einbauküche grunderwerbsteuerfreies Inventar.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987, BGBl. Nr. 309/1987 idgF unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen. Nach § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. 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. Bei einem Kauf ist gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG Gegenleistung

der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der vom Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Nach dem ersten Satz des § 2 Abs. 1 GrEStG 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 Satz dieser Gesetzesstelle nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes.

Gemäß § 294 ABGB ist unter Zugehör dasjenige zu verstehen, was mit einer Sache (im Sinne des ABGB) *"in fortdauernder 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 dauernden Gebrauch der Hauptsache bestimmt hat"*. Unter "Zugehör" versteht das ABGB die Bestandteile einer zusammengesetzten Sache und Nebensachen, die einer Hauptsache dienen. Die Nebensachen werden auch Zubehör genannt. Gemäß § 294 ABGB sind beim Zugehör neben dem Zuwachs Zubehör im engeren Sinn und Bestandteile zu unterscheiden. Bestandteil und Zubehör teilen (soweit im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld das Eigentum an der Haupt- und Nebensache zusammenfallen) steuerlich das Schicksal der Hauptsache (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 15 zu § 2 und VwGH 3.12.1981, 81/16/0005). Bestandteile können selbständig oder unselbständig sein. Ein unselbständiger Bestandteil liegt dann vor, wenn die Verbindung mit der Hauptsache so eng ist, dass er von dieser tatsächlich nicht oder nur unter einer unwirtschaftlichen Vorgangsweise abgesondert werden könnte. Unselbständige Bestandteile sind solche Sachen, die in einer solchen Verbindung mit der Hauptsache stehen, dass ihre Abtrennung wirtschaftlich nicht sinnvoll ist. Das festgebaute Haus auf einem Grundstück ist dessen unselbständiger Bestandteil. Als Grundstück gelten nicht nur das Gebäude, sondern auch die Bestandteile des Gebäudes (vgl. Arnold/ Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, Anm. 38 zu § 2; Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 23-25 zu § 2). Da unselbständige Bestandteile als unbeweglich Sachen zählen, ist der bei einer Übertragung auf sie entfallende Teil der Gegenleistung Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer. Unselbständige Bestandteile sind nach Arnold/Arnold insbesondere auch eingebaute Wandschränke, an der Mauer befestigte Wandvertäfelungen sowie Einrichtungsgegenstände, die den räumlichen Verhältnissen ihres Aufstellungsortes so angepasst sind, dass sie anderswo nicht verwendbar sind (z.B. Einbauküchen, Vorzimmerwände etc.).

Zubehör im engeren Sinn ist eine Sache desselben Eigentümers, die dieser dem fortdauernden Gebrauch für die Hauptsache gewidmet und mit ihr in eine zu 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. Zubehör sind körperliche Sachen, die, ohne Bestandteil der Hauptsache zu sein, nach dem Gesetz oder dem Willen des Eigentümers zum anhaltenden fortdauernden Gebrauch der Hauptsache bestimmt sind und zu diesem Zweck zu der Hauptsache in Verbindung gebracht werden. 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.

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. Ob Möbel und Einrichtungsgegenstände als Zubehör (nach der nunmehrigen Terminologie Zugehör, ist doch das nachstehend zitierte VwGH-Erkenntnis noch zum § 2 Abs. 1 GrEStG 1955 ergangen) einer Liegenschaft anzusehen sind, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 16 und Rz 17 zu § 2 und VwGH 6.12.1990, 90/16/0155,0165, unter Berufung auf OGH 8.11.1984, 7 Ob 667/84, SZ 57/166). Einbaumöbel, die entfernbar sind, ohne dass damit irgendeine wirtschaftliche Beeinträchtigung verbunden wäre, können nach Rechtsansicht des OGH nur selbständige Bestandteile oder Zubehör sein, wobei ihre Zuordnung zu der einen oder anderen Kategorie ohne rechtliche Bedeutung ist (siehe Dittrich- Tades, ABGB, 33. Auflage, E 10a zu § 294 ABGB). Sowohl der selbständige Bestandteil als auch das Zubehör einer Liegenschaft (soweit im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld das Eigentum an der Haupt- und an der Nebensache zusammenfallen) teilen nämlich grunderwerbssteuerrechtlich das Schicksal der Hauptsache (VwGH 3.12.1981, 81/16/0005, ÖStZB 1982,303, VwGH 23.2.1984, 83/16/0051, ÖStZB 1984,462).

Nach Vorliegen der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung besteht unter Beachtung der obigen Begriffsbestimmungen der Gegenleistung und des Grundstückes nur mehr Streit darüber, ob das Finanzamt zu Recht „die Einbauküche, den Regalverbau, die Wandverkleidung und den Schrank über die gesamte Wand“ als Zugehör des Grundstückes angesehen und damit in die grunderwerbsteuerliche Gegenleistung einbezogen hat, was zum Ergebnis führte, dass das in Frage stehende, zusammen mit der Wohnung gekaufte im Gesamtkaufpreis von 125.000 € mit einem Betrag von 15.000 € enthaltene "Inventar" nicht wie begehrt mit diesem Betrag, sondern nur im Ausmaß von 5.000 € vom Gesamtkaufpreis abgezogen wurde. Festzuhalten bleibt diesbezüglich noch, dass die laut Inventarliste mit einem Zeitwert von 25.173 € angesetzten Möbel und Einrichtungsgegenstände nach der getroffenen Kaufvereinbarung mit einem Betrag von pauschal 15.000 € im Gesamtkaufpreis von 125.000 € enthalten sind. Entfiel somit auf sämtliche angeführte Inventargegenstände

letztlich ein Kaufpreisanteil von 15.000 €, dann bedingt dies, dass die vom Finanzamt als Zugehör des Grundstückes angesehenen Möbel und Einrichtungsgegenstände linear im aliquoten Verhältnis Zeitwert zum Kaufpreis von 15.000 € bei der Ermittlung der Grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistung anzusetzen sind, denn nur in dieser betragsmäßigen Höhe sind die Inventargegenstände im Gesamtkaufpreis enthalten. Demzufolge vermag auch das Berufungsargument „*Der Wert der übrigen Möbel liegt aber schon zumindest bei € 15.000 im Hinblick auf Anschaffungspreis, Lebensdauer und Qualität.*“ für den Standpunkt der Bw. letztlich nichts zu bringen, zählten doch die einzelnen Inventargegenstände nicht mit dem angenommenen „Zeitwert“, sondern mit dem von den Vertragsparteien einvernehmlich dafür vereinbarten (unbestritten linear niedrigeren) Kaufpreis von 15.000 € zum Gesamtkaufpreis. Ergibt sich der auf den einzelnen Inventargegenstand entfallende Wertansatz aus der Relation Zeitwert/ Kaufpreis Inventar, dann führt dies bei der streitgegenständlichen Ermittlung der Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung dazu, dass vom Gesamtkaufpreis jene Inventargegenstände, die nicht als Zugehör der Liegenschaft gelten, nur in dem im Kaufpreis von 15.000 € verhältnismäßig zum Ansatz gekommenen (und damit im Gesamtkaufpreis insoweit enthaltenen) Ausmaß abgezogen werden dürfen.

Unter Einbeziehung des stattgebenden Ergebnisses der Berufungsvorentscheidung verbleibt noch abzuklären, ob die in Frage stehenden „Einbauküche, Regalverbau, Wandverkleidung und Schrank über die gesamte Wand“ vom Finanzamt im Rahmen der Berufungsvorentscheidung zu Recht als Zugehör des Grundstückes (der Eigentumswohnung) angesehen wurden. Die Vornahme ergänzender Erhebungen ergaben diesbezüglich folgende Tatumstände:

Die vorgelegten Unterlagen lassen jedenfalls hinsichtlich der „Einbauküche, der Wandverkleidung und dem Schrank über die gesamte Wand“ in freier Beweiswürdigung durchaus deutlich erkennen, dass diese Möbel und Einrichtungsgegenstände in einer Art und Weise an die räumlichen Verhältnisse angepasst waren, was begründet den objektivierten Schluss zulässt, dass diese nach dem Willen des Eigentümers zum anhaltenden fortdauernden Gebrauch der Hauptsache (Liegenschaftsanteil verbunden mit dem Eigentum an der Wohnung) bestimmt und zu diesem Zweck zu der Hauptsache in eine dauernde Beziehung gebracht worden sind. Bei diesen Inventargegenständen würden auf Grund der durchaus bestehenden räumlichen Anpassung an die konkrete Raumsituation zweifelsfrei- Gegenteiliges wurde in der Vorhaltbeantwortung gar nicht weiter behauptet geschweige denn nachgewiesen- eine Entfernung und Verwendung anderswo mit einer einhergehenden wirtschaftlichen Beeinträchtigung verbunden sein, kommt es doch bei Beurteilung dieser Frage nicht auf die physische Abtrennbarkeit, sondern auf die wirtschaftliche Zeckmäßigkeit an. Liegt aber Zubehör einer Liegenschaft dann 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, sind unter Beachtung obiger Lehre und Rechtsprechung diese Inventargegenstände somit rechtlich als Zubehör im engeren Sinn (wenn nicht überhaupt als unselbständige oder selbständige Bestandteile) der Kaufliegenschaft zu beurteilen und teilen als Zugehör im Sinn des § 294 ABGB der erworbenen Liegenschaft (Eigentumswohnung) grunderwerbsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptsache. Gleiches kann hingegen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht für den „Regalverbau“ gelten. Bei diesem handelt es sich laut Inventarverzeichnis um einen „Wandschrank mit Regalverbau an der Ostwand und an der Südwand“ des Wohnzimmers. Die vorgelegten Unterlagen lassen diesbezüglich keine konkreten Anhaltspunkte erkennen, die die Schlussfolgerung bedingen, dass auch diese Einrichtungsgegenstände dermaßen den räumlichen Gegebenheiten ihres Aufstellungsortes angepasst bzw. eingebaut waren, die für eine dauerhafte wirtschaftliche Widmung und für eine entsprechende räumliche Verbindung gesprochen hätten. Bei diesem „Regalverbau“ handelt es sich vielmehr um mehrere eigenständige Schrankelemente, die jeweils einzeln variiert werden können und die durchaus ohne wirtschaftliche Beeinträchtigung auch anderswo aufgestellt und verwendbar sind. Dieser „Regalverbau“ (laut Inventarliste: Zeitwert 2.120 €) erfüllt demzufolge nicht gesichert die Kriterien, die dessen Beurteilung als Zugehör der Kaufliegenschaft rechtfertigen.

Zusammenfassend kommt der Unabhängige Finanzsenat unter Übernahme des stattgebenden Teiles der Berufungsvorentscheidung, die insoweit einen Bestandteil dieser Berufungsentscheidung bildet, bei der Entscheidung über die derzeit noch streitgegenständlichen Inventargegenstände zum Ergebnis, dass das Finanzamt darin zwar zu Recht die „Einbauküche, die Wandverkleidung und den Schlafzimmerschrank über die gesamte Wand“ gemäß § 2 Abs. 1 GrEStG dem Zugehör der Liegenschaft zugerechnet hat, gleiches jedoch nicht für den „Regalverbau“ gilt. Dem Vorbringen im Vorlageantrag war demnach insoweit beizupflichten, dass dieser Regalverbau dem „grunderwerbsteuerfreien Inventar“ zuzurechnen ist. Die Einbeziehung von dessen Kaufpreisanteil in die Gegenleistung lt. Berufungsvorentscheidung erweist sich somit als nicht rechtens, weshalb diesbezüglich vom Ergebnis der Berufungsvorentscheidung abzugehen ist. Der Berufung war folglich wie im Spruch ausgeführt insgesamt teilweise stattzugeben, wobei sich die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Grunderwerbsteuer aus nachstehender Berechnung ergeben:

<i>Liegenschaftszugehör lt. Berufungsentscheidung</i>	
Vorraum: Wandverkleidung mit Spezialpaneelen	520 €

Großes Schlafzimmer: Schlafzimmerschrank über die gesamte Nordwand mit integriertem Doppelregal	3.040 €
Einbauküche mit 2 eingepassten Innenjalousien	10.800 €
Zeitwert dieses Liegenschaftszugehört lt. Inventarverzeichnis	14.360 €
demzufolge verbleibt als Zeitwert des „grunderwerbsteuerfreien Inventars“ ($25.173 - 14.360 = 10.813$ €)	10.813 €
<i>Verhältnisrechnung: Kaufpreisanteil ergibt sich aus der Relation des Zeitwertes der gesamten Inventargegenstände lt. Inventarverzeichnis von 25.173 € zu dem im Kaufvertrag für das gesamte Inventar vereinbarten Kaufpreis von 15.000 €</i>	
anteiliger Kaufpreis für das dem Liegenschaftszugehör zuzurechnende „Inventar“ ($15.000 / 25.173 \times 14.360 = 8.556,78$ €)	8.556,78 €
anteiliger Kaufpreis für das „grunderwerbsteuerfreie Inventar“ ($15.000 / 25.173 \times 10.813 = 6.443,22$)	6.443,22 €
<i>Ermittlung der grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistung:</i> Gesamtkaufpreis 125.000 € minus Kaufpreis für das „grunderwerbsteuerfreie Inventar“ in Höhe von 6.443,22 €	118.556,78 €
davon entfällt als Gegenleistung für den Hälfterwerb der Bw.	59.278,39 €
<i>Steuerfestsetzung:</i> Gemäß § 7 Z 3 GrEStG 3,5 % von der Gegenleistung in Höhe von 59.278,39 €	2.074,74 €

Innsbruck, am 16. November 2007