

GZ. RV/0294-I/02

Berufungsentscheidung

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

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Grunderwerbsteuer mit 3,5 v. H. von S 1.587.835,70, sohin im Betrag von S 55.574 = € 4.038,72, festgesetzt. Die Fälligkeit des angefochtenen Bescheides 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 16. Oktober 2001 abgeschlossenen Kaufvertrag haben die Ehegatten Mag. P. St. und V. St. (= Bw) von Herrn DI G. H. die in dessen Eigentum stehenden 175/479-Anteile an der Liegenschaft in EZ 1247 GB M., verbunden mit Wohnungseigentum am Reihenhaus in M.,

H-Weg 7, Top 3, je in ihr hälftiges Ehegattenwohnungseigentum samt allem tatsächlichem und rechtlichem Zubehör, insbesondere auch der laut beigeschlossener Liste verzeichneten "Fahrnisse", erworben (Pkt. II.). Gemäß Vertragspunkt III. wurde als Kaufpreis pauschal der Betrag von S 3.724.500 vereinbart, wovon auf das Reihenhaus der Teilkaufpreis von S 3.616.000 sowie auf die beweglichen Einrichtungsgegenstände ein Teilkaufpreis von S 108.500 entfalle. Der Kaufpreis wird u. a. durch Übernahme eines im Betrag von S 778.424,59 noch aushaftenden Wohnbauförderungsdarlehens des Landes mit einer Restlaufzeit von 26 Jahren (lt. Pkt. VIII.) berichtigt. Laut beigeschlossener "Inventarliste" wird der Zeitwert des "Inventars" mit insgesamt S 108.500 bzw. im Einzelnen wie folgt ausgewiesen: "Gartenhaus Typ Florida Neupreis S 25.750, Zeitwert S 17.000; Küche bestehend aus Herd mit Glasceranfeld, Geschirrspüler, Dunstabzug, Eckspüle, Untertischboiler, Kühlschrank, 5 Hängeschränke, 2 Unterschränke Neupreis S 144.000, Zeitwert S 72.000; 2 Truhen Neupreis S 24.000, Zeitwert S 16.000; 2 Stühle + 1 Tisch Neupreis S 7.000, Zeitwert S 3.500."

In der Abgabenerklärung Gre 1 vom 17. Oktober 2001 wird die Gesamtgegenleistung mit S 3.086.671,41 angeführt, wovon auf Barzahlung S 2.837.575,41 sowie auf das abgezinste übernommene Wohnbaudarlehen der Betrag von S 249.096 (= 32 % vom aushaftenden Nominale) entfalle.

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw mit Bescheid vom 21. November 2001, Str. Nr. X, ausgehend von einer hälftigen Gesamtgegenleistung von S 1.642.085,50 (das ist eine hälftige Barzahlung von S 1.517.537,50 zuzügl. dem hälftig übernommenen abgezinsten Wonbauförderungsdarlehen von S 124.548) die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von S 57.473 = € 4.176,73 vorgeschrieben. Begründend wurde ausgeführt, alle Sachen (Einrichtungsgegenstände), die nicht wirtschaftlich sinnvoll von der Hauptsache abgetrennt werden könnten - wie gegenständlich die Küche und das Gartenhaus -, seien als unselbständige Bestandteile der Liegenschaft mit dem auf sie entfallenden Teil der Gegenleistung der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, die Einbeziehung der in der Inventarliste angeführten Gegenstände in der Küche und das Gartenhaus als unselbständige Bestandteile in die Grunderwerbsteuerbemessung sei zu Unrecht erfolgt. Das Gartenhaus sei vom Verkäufer nicht in der Absicht aufgeführt worden, dass es dauernd dort verbleibe, welche Absicht von den Erwerbern geteilt werde. Das Gartenhaus wie auch die Küche seien jederzeit ohne Verletzung der Substanz ab- bzw. ausbaubar, sodass es sich um bewegliche Sachen

handle. Die Grunderwerbsteuer ergebe sich sohin ausgehend von der hälftigen Gegenleistung von zutreffend S 1.543.335,71 mit lediglich S 54.016,75.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 13. Feber 2002 wurde unter Verweis auf § 2 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG), BGBl. 1987/309 idgF, im Wesentlichen dahin begründet, dass es bei der Beurteilung, ob ein selbständiger oder unselbständiger Bestandteil einer Liegenschaft vorliege, primär auf die wirtschaftliche Zweckmäßigkeit bzw. Sinnhaftigkeit der Abtrennung einer Sache, nicht aber auf die physische Möglichkeit dazu ankomme.

Maßgenau angepaßte Einbaumöbel würden deshalb unter den Grundstückbegriff des bürgerlichen Rechtes fallen. Der Einwand, es habe keine Absicht des Eigentümers zum fort dauernden Verbleib der Gegenstände auf der Liegenschaft bestanden, stelle eine bloße Behauptung dar. Gerade deren Mitverkauf spreche jedoch dafür, dass es sich um unselbständige Bestandteile handle.

Mit Antrag vom 20. Feber 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 GrEStG 1987 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. 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 fort dauernden 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 fort dauernde 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 fort dauernden 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. Gebäude sind schon dann unselbständige Bestandteile des Grundstückes, wenn sie mit dem Grundstück fest verbunden sind und der Erbauer sie dort belassen will (vgl. § 297 ABGB); Untrennbarkeit ist nicht erforderlich. In Belassungsabsicht errichtete Bauwerke sind also unabhängig von der Bauweise unselbständiger Bestandteil der Liegenschaft, woran auch ein nachträglicher Wegfall der Belassungsabsicht nichts ändert (siehe dazu: *Koziol-Welser*, Grundriß des bürgerlichen Rechts¹⁰, Band II, S. 8 "Bewegliche und unbewegliche Sachen", mit Verweisen auf OGH-Judikatur).

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 Fahrzeugs).

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. 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 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: *Koziol-Welser* aaO, 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 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, dass 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 dient. Damit liege eine objektivierte Zweckwidmung vor.

Im Gegenstandsfalle ist die Einbeziehung 1. der miterworbenen Küche sowie 2. eines Gartenhauses in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer in Streit gezogen:
zu 1. Dem Vorbringen, die betreffende Kücheneinrichtung sei leicht zu entfernen, da jederzeit abbaubar bzw. ausbaubar, ist in Anbetracht obiger Rechtsprechung zu entgegnen, dass - abgesehen von der strittigen, hier jedenfalls vorliegenden Eigentümergleichheit des Veräußerers hinsichtlich der Liegenschaft sowie der Küche – u. a. bei Kücheneinrichtungen von einer objektivierten Zweckwidmung und damit in jedem Falle einer Widmung zum fortdauernden Gebrauch der Wohnung an sich auszugehen ist. Unabhängig von der jederzeitigen Entfernbartigkeit ist daher eine Kücheneinrichtung dennoch aufgrund der – objektiv zu betrachtenden - Zweckwidmung für den dauernden Gebrauch der Wohnung als Zubehör der Liegenschaft zu beurteilen. Die Küche stellt damit "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 2. Das Gartenhaus ist nach dem Obgesagten als Bauwerk auf dem Grundstück als dessen unselbständiger Bestandteil anzusehen, wobei entgegen dem Berufungseinwand auch die tatsächlich physisch mögliche Absonderung vom Grundstück an dieser Betrachtung deshalb nichts ändert, da Untrennbarkeit nicht erforderlich ist. Bauwerke sind sohin unabhängig von ihrer Bauweise unselbständiger Bestandteil der Liegenschaft dann, wenn sie in Belassungsabsicht errichtet wurden. Entgegen der diesbezüglich aufgestellten Behauptung in der Berufung, es habe hinsichtlich des fortdauernden Verbleibes des Gartenhauses keine Absicht bestanden, erscheint gegenständlich die Annahme einer Belassungsabsicht schon allein deshalb gerechtfertigt, als es nicht nur vom errichtenden Veräußerer bis zum Verkauf auf der Liegenschaft belassen, sondern auch von den beiden Käufern miterworben wurde, womit augenscheinlich eine weiterhin bestehende Belassungsabsicht dokumentiert ist. Daran vermag auch ein etwaig nachträglicher Wegfall der Belassungsabsicht nichts zu ändern. Eine von vornehmerein bloß vorübergehend bestehende Belassungsabsicht könnte überhaupt nur dann aus dem Sachverhalt erschlossen werden, wenn es sich bloß um für bestimmte zeitlich begrenzte Zwecke errichtete Bauwerke, beispielsweise um Bauhütten, handeln würde.

Angesichts obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung dem Grunde nach kein Erfolg beschieden sein.

Der Höhe nach kommt hingegen der Berufung insofern teilweise Berechtigung zu, als im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage fälschlicherweise dem bar zu entrichtenden

Kaufpreisteil nochmals der Zeitwert von Küche und Gartenhaus hinzugerechnet wurde. Anstelle dessen ist richtigerweise von der gesamten Barzahlung S 2,946.075,41 der Zeitwert der bei der Grunderwerbsteuer nicht zu berücksichtigenden Fahrnisse, nämlich 2 Truhen sowie 2 Stühle samt Tisch, im Betrag von gesamt S 19.500 in Abzug zu bringen, woraus sich die gesamte Barzahlung mit S 2,926.575,41 anstelle von bisher S 3,035.075 ergibt. Die Grunderwerbsteuer ist daher wie folgt zu berichtigen:

Barzahlung 50 % S 1,463.287,70

Wohnbauförderung abgezinst 50 % wie bisher S 124.548,00

Gegenleistung S 1,587.835,70

davon Grunderwerbsteuer 3,5 %, gerundet = **S 55.574,00 = € 4.038,72**

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 14. November 2003