



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des T.F., Adresse, vertreten durch RA.X, vom 27. Dezember 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 12. Dezember 2007 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Grunderwerbsteuer wird von der Gegenleistung in Höhe von 121.670,00 € mit 4.258,45 € festgesetzt. Die Ermittlung der Gegenleistung und die Steuerberechnung sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 27./30. November 2007 erwarben die beiden Käufer T.F. und Ch.E. von den beiden Verkäufern E.M und G.M. deren jeweilige Miteigentumsanteile an einer Liegenschaft, mit denen untrennbar Wohnungseigentum an dem Reihenhaus Top 4 verbunden war. Der einvernehmlich festgesetzte Kaufpreis für diesen Vertragsgegenstand betrug für das Reihenhaus Top 4 213.090 € und für das Inventar laut Inventarliste 36.910 €, insgesamt somit 250.000 €.

Das Finanzamt schrieb für diesen Erwerbsvorgang gegenüber T.F. (Bw) vom halben Gesamtkaufpreis, somit von 125.000 € die 3,5 %ige Grunderwerbsteuer mit 4.375 € vor. Eine Begründung dafür, dass der ausgewiesene auf das Inventar entfallende Kaufpreisanteil zur Gänze in die Gegenleistung einbezogen wurde, erfolgte nicht.

Die gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid erhobene Berufung bekämpft die angesetzte Gegenleistung mit dem Argument, es sei der gesamte Kaufpreis herangezogen worden, ohne dass der auf das Inventar entfallende Kaufpreisanteil abgezogen worden sei. In Ergänzung der Berufung wurde die bislang noch nicht vorliegende Inventarliste übermittelt.

Mit teilweiser stattgebender Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt von den in der Inventarliste angeführten Möbel und Einrichtungsgegenständen die Regale in der Speis (250 €), die Wandbücherregale (500 €) und die Stockbetten mit 2 Kästen und Schreibtisch im Kinderzimmer (1.800 €) als "grunderwerbsteuerfreies" Inventar angesehen und von der Gesamtgegenleistung von 250.000 € abgezogen. Als Folge eines Rechenfehlers wurde die (halbe) Gegenleistung mit 122.725 € (250.000 € minus 2.550 € = 245.450 € (statt richtig 247.450 €), davon die Hälfte) ermittelt und davon die Grunderwerbsteuer mit 4.295,38 € festgesetzt. Als Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

"Ob Möbel und Einrichtungsgegenstände als Zubehör der Liegenschaft anzusehen sind, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen. Kücheneinrichtung, Einbaumöbel, Böden, Rollen dienen unabhängig von der jederzeitigen Entfernbart- der fortdauernden Benützung der Wohnung, weshalb eine objektivierte Zweckwidmung vorliegt. Als grunderwerbsteuerfreies Inventar können daher nur Regale und Stockbett anerkannt werden."

Im daraufhin gestellten Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wird repliziert, dass sämtliche in der Inventarliste angeführten Gegenstände bewegliche Fahrnisse seien. So sei hinsichtlich der Küche aus der Inventarliste ersichtlich, dass es sich nur um einen Küchenblock handle und nicht um eine Einbauküche. Ebenso die Sitzecke mit Tisch und Stuhl. Bei den Rollen handle es sich um Innenrollen, die jederzeit entfernbar seien. Auch wären Bücherregale, Wandschrank, Sitzecke etc. überhaupt nicht zu berücksichtigen. In die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage sei - wie im Kaufvertrag ausgeführt- vom Gesamtkaufpreis von 250.000 € nur der für Grund und Reihenhaus ausgewiesene Kaufpreisteilbetrag von 213.090 € einzubeziehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrESTG 1987, BGBI. 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 Satzes dieser Gesetzesstelle nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes. Bei der Prüfung der Frage, ob eine Sache Zugehör ist, kommt es nicht so sehr auf den Widmungswillen des bisherigen Eigentümers einer Liegenschaft, sondern auf die allgemeine Verkehrsauffassung an, also auf die nicht bloß vorübergehende, sondern auf die typische wirtschaftliche Verwendung von Gegenständen für Zwecke eines Grundstückes.

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. Bestandteile 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 unbewegliche 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 Waschbecken, die mit der Wand verbunden sind, WC-Anlagen, das gekachelte Bad, ferner Armaturen, aufgemauerte Kachelöfen, 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.). Selbständige Bestandteile lassen sich hingegen tatsächlich und wirtschaftlich von der Restsache trennen. Aber auch der selbständige Bestandteil wird grunderwerbsteuerrechtlich als unbewegliche Sache behandelt.

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 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 der 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 grunderwerbsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptsache (VwGH 3.12.1981, 81/16/0005, ÖStZB 1982,303, VwGH 23.2.1984, 83/16/0051, ÖStZB 1984,462).

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 seinen persönlichen Bedürfnissen 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 Kücheneinrichtung und

dergleichen offensichtlich und damit grundsätzlich nicht nur den individuellen Bedürfnissen des Eigentümers, sondern der fortdauernden Benützung der Wohnung an sich dienen. Damit liegt eine objektivierte Zweckwidmung vor.

Die Inventarliste laut Kaufvertrag enthält folgende Angaben:

	Anschaffungspreis	Jahr	Wert
Küche			
Einbaugeräte Elektra Bregenz: Herd, Kühlschrank, Ceranfeld, Backrohr	3.000,00 €	1997	2.000,00 €
Küchenblock Dan-Küche vom Tischler	5.000,00 €	1997	2.500,00 €
Sitzecke mit Tisch und Stuhl sowie Deckenelement	6.500,00 €	1997	4.000,00 €
Vorhänge und zwei Innenrollo und Lampe	1.500,00 €	2004	1.000,00 €
Hausgang Erdgeschoss			
Garderobe eingebaut mit Schuhkasten	2.000,00 €	2000	1.000,00 €
Einbauverstaukasten mit Schubladen und Oberkasten	2.000,00 €	2004	1.400,00 €
Regale in der Speise im Erdgeschoss	500,00 €	2000	250,00 €
Wohnzimmer/Stube Erdgeschoss			
Wandbücherregale	1.000,00 €	2002	500,00 €
Wandschrank mit Fernsehkasten und Vorrichtung zum Fernseher drehen	4.000,00 €	1999	2.500,00 €
Sitzecke mit Polsterung und Tisch	4.500,00 €	1999	2.900,00 €
Kachelofen von der Küche aus beheizt	8.000,00 €	1997	5.000,00 €
Terrasse			
Bangkirai- Holzboden ca. 30 qm mit Montage	2.000,00 €	2005	1.700,00 €
Glasüberdachung mit Sicherheitsglas und Spenglerarbeiten (Dachrinne in Kupfer)	3.500,00 €	2005	3.000,00 €
Elternschlafzimmer 1. Stock			
begehbarer Schrank mit Regalen und Einsätzen aller Art	4.500,00 €	2000	3.000,00 €

2 Innenrollo Fenster und 1 Innenrollo Tür	1.500,00 €	2000	850,00 €
Beleuchtungskörper Spots und Lampe	450,00 €	2000	200,00 €
Stor und Vorhang	250,00 €	2000	150,00 €
Kinderzimmer			
Stockbett für die Kinder aus Vollholz mit 2 Kästen und Schreibtisch	2.500,00 €	2000	1.800,00 €
Innenrollo Fenster und Tür (blickdicht)	1.000,00 €	2000	750,00 €
Vorhang und Lampen	250,00 €	2000	180,00 €
2. Kinderzimmer 1. Stock			
Innenrollo Fenster und Tür (blickdicht)	1.000,00 €	2000	750,00 €
Vorhang und Lampe	250,00 €	2000	180,00 €
Sat-Anlage im Haus mit 5 Anschlüssen	2.500,00 €	1997	1.300,00 €
Gesamtsumme			36.910,00 €

Abstellend auf die in der nachgereichten Inventarliste gemachten Angaben vertrat das Finanzamt in der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung die Rechtsansicht, dass die beiden Regale und die Stockbetten im Wert von 2.550 € nicht als Zugehör des Grundstückes gelten und demzufolge deren Wert nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen ist. Unter Übernahme dieses Ergebnisses als integrierender Bestandteil der Berufungsentscheidung verbleibt demzufolge noch abzuklären und entscheidet den vorliegenden Berufungsfall, ob vom Finanzamt das übrige Inventar laut Inventarliste (betragsmäßig: 36.910 € - 2.550 €) zu Recht als Zugehör des gekauften Grundstückes (Reihenhauses) beurteilt und demzufolge neben dem Kaufpreis für die Liegenschaft samt Reihenhaus von 213.090 € auch den darauf entfallenden Kaufpreisan teil von (rechnerisch berichtigt) 34.360 € in die grunderwerbsteuerliche Gegenleistung einbezogen hat, wovon die Hälfte für den Erwerb des Bw. entfällt.

Unter Beachtung eingangs dargestellter Rechtslage kann im Konnex gesehen mit den Angaben in der Inventarliste für den Unabhängigen Finanzsenates kein begründeter Zweifel darüber bestehen, dass die gesamte vom Tischler eingebaute Küche mit allen funktionalen Geräten zusammen mit der Sitzecke mit Tisch und Stuhl sowie Deckenelement (8.500 €), die Garderobe eingebaut mit Schuhkasten (1.000 €), der Einbauverstaukasten (1.400 €), der Wandschrank mit drehbaren Fernsehkasten (2.500 €), der Kachelofen von der Küche aus

beheizt (5.000 €), der Terrassen- Holzboden (1.700 €) und die Glasüberdachung (3.000 €), der begehbarer Schrank im Elternschlafzimmer (3.000 €), die Innenrollen für Fenster und Türen (1/2 von 1.000 € = 500 € + 850 € + 750 € + 750 €) und die Sat- Anlage (1.300 €) wegen deren jedenfalls zum Teil erfolgten individuellen Anpassung an die örtlichen Gegebenheiten ihres Aufstellungsortes bzw. der bestehenden dauernden räumlichen Verbindung und der nach der Verkehrsanschauung objektivierten Zweckwidmung zum fortdauernden Gebrauch des Reihenhauses dienen. Soweit diese Inventargegenstände nämlich nicht überhaupt als unselbständige Bestandteile (gilt wohl für die vom Tischler eingebaute Küche mit Sitzecke und Deckenelement, eingebaute Garderobe, Einbauverstaukasten, Kachelofen, Bangkirai-Terrassenholzboden mit Glasüberdachung, begehbarer Schrank) anzusehen sind, erfüllen diese jedenfalls die Kriterien der selbständigen Bestandteile oder des Zubehörs im engeren Sinn (gesamte Kücheneinrichtung, Wandschrank, an die Größe der Fenster und Türen angepasste Innenrollen, an die Hausbedürfnisse angeglichen Sat- Anlage). An der Richtigkeit dieser Zuordnung ändert im Ergebnis auch der Umstand nichts, dass einige dieser Inventargegenstände dem Grunde nach durchaus physisch demontierbar sein mögen, denn entscheidend kommt es für die Frage der Zubehöreigenschaft darauf an, ob sie in einer Vorgangsweise entferbar und anderswo verwendbar sind, ohne dass damit irgendeine wirtschaftliche Beeinträchtigung verbunden ist. Alle oben aufgezählten Inventargegenstände weisen jedoch eine entsprechende räumliche und funktionale Verbindung bzw. individuelle Anpassung mit ihrem Aufstellungsort auf, die für deren objektivierte dauernde Widmung sprechen. Das Finanzamt hat demzufolge zu Recht diese oben angeführten Inventargegenstände als Zugehör des Grundstückes gesehen und neben dem Grundstückskaufpreis samt Gebäude deren Wert lt. Inventarliste im Betrag von 30.250 € in die Ermittlung der (anteiligen) grunderwerbsteuerliche Gegenleistung miteinbezogen.

Was die restlichen in der Inventarliste angeführten Inventargegenstände anlangt bleibt vorerst festzuhalten, dass bereits das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung (die insoweit einen integrierenden Bestandteil dieser Berufungsentscheidung bildet) die Inventargegenstände Regale in der Speis (250 €), Wandbücherregal (500 €) und Stockbetten (1.800 €) im Betrag von (rechnerisch richtig) 2.550 € als "grunderwerbsteuerfreies Inventar" anerkannt hat. Allerdings finden sich entgegen dem augenscheinlich vom Finanzamt eingenommenen Standpunkt nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates hinsichtlich der übrigen noch verbleibenden Inventargegenstände, nämlich der Sitzecke mit Polsterung und Tisch (2.900 €) und der div. Beleuchtungskörper, Lampen, Stor und Vorhänge (geschätzt einmal mit der Hälfte von 1.000 € = 500 € + 200 € + 150 € + 180 € + 180 €) keine gesicherten Umstände des Einzelfalles die dafür sprechen, dass es sich bei diesen Inventargegenstände um Bestandteile/ Zubehör im engeren Sinn handelt. Diese Gegenstände

sind, Gegenteiliges wurde im Übrigen auch vom Finanzamt nicht konkret behauptet geschweige denn aufgezeigt, in einer Vorgangsweise von der Hauptsache entfernbare und anderswo verwendbar, ohne dass damit irgendeine wirtschaftliche Beeinträchtigung verbunden ist. Die für die Beurteilung als Zubehör ausschlaggebende wirtschaftliche Zweckbestimmung liegt damit für diese Inventargegenstände nicht unbedenklich vor. Dem Berufungsbegehren war insoweit zu folgen, dass die in diesem Absatz angeführten Inventargegenstände im Betrag von 6.660 € nicht als Zugehör des Grundstückes gelten und damit nicht in die Ermittlung der grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung einzubeziehen sind.

Als Ergebnis obiger Ausführungen war vom vereinbarten Gesamtkaufpreis von 250.000 € der auf die nicht als Zugehör der Liegenschaft geltenden Inventargegenstände entfallende Kaufpreisanteil von 6.660 € auszuscheiden, wodurch sich für den Hälfeerwerb des Bw. eine grunderwerbsteuerliche Gegenleistung von 121.670 € (Gesamtgegenleistung 250.000 € minus 6.660 € = 243.340 €, davon die Hälfte) ergibt. Der Berufung war damit unter Abweisung des Mehrbegehrrens wie im Spruch ausgeführt teilweise statzugeben und die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Z 3 GrEStG mit 3,5 % von der Gegenleistung in Höhe von 121.670 € mit 4.258,45 € festzusetzen.

Innsbruck, am 29. Jänner 2009