

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache der Frau BF, ADR gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 23. Mai 2013, ErfNr<sup>\*\*\*</sup>, StNr<sup>\*\*\*</sup> betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO insofern abgeändert, als die Grunderwerbsteuer mit € 3.449,25 (3,5% einer Bemessungsgrundlage von € 98.550,00) festgesetzt wird.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Da das oben angeführte Rechtsmittel am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

### I. grunderwerbsteuerpflichtiger Rechtsvorgang

Mit Kaufvertrag vom 28. Februar 2013 erwarben Frau BF und Frau KÄUFERIN-2 jeweils die Hälfte der Liegenschaft EZ<sup>\*\*\*</sup> Grundbuch<sup>\*\*\*</sup> mit allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör von Frau VERKÄUFERIN zu einem im Kaufvertrag ausgewiesenen Barkaufpreis pro Hälfteeigentumsanteil von € 96.000,00.

Nach Punkt III. des Kaufvertrages ist der vorangeführte Barkaufpreis in Höhe von insgesamt € 195.000,00 zu Händen des Urkundenverfassers zu bezahlen. Der Urkundeverfasser wurde angewiesen, den vorgenannten Liegenschafts Kaufpreis wie auch den Inventarkaufpreis an die Hypothekargläubigerin Sparkasse<sup>\*\*\*\*</sup> zur Erwirkung der vollkommenen Lastenfreistellung auszusahlen.

Punkt XII. des Kaufvertrages hat folgenden Inhalt:

*"Die Verkäuferin verkauft die im Vertragsobjekt beweglichen Gegenstände gemäß der gesondert gefertigten Inventarliste an die Käuferinnen um den Gesamtkaufpreis*

*von EUR 15.000,00. Die Übergabe erfolgt zusammen mit dem Vertragsobjekt. Der Inventarkaufpreis ist zusammen mit dem Kaufpreis für das Vertragsobjekt ausschließlich beim Urkundenverfasser zu erlegen. Die betreffend des Kaufpreises für das Vertragsobjekt getroffenen Vereinbarungen gelten sinngemäß, die Kaufpreisanteile entsprechen denen des Kaufpreises für das Vertragsobjekt."*

Die dem Kaufvertrag angeschlossenen Inventarliste ist mit 15. Februar 2013 datiert und wurde von den beiden Käuferinnen und vom Machthaber der Verkäuferin unterzeichnet. Im Briefkopf wird die \*\*\*Immobilien genannt.

Einleitend heißt es darin:

*"Der Kaufpreis der gesamten Liegenschaft beträgt € 207.000,00 inkl. des Inventars. Für die Liegenschaft werden € 192.000,00 bezahlt, € 15.000,00 werden für Inventar an Ablöse bezahlt.*

*Die Inventarablöse setzt sie wie folgt zusammen: ..."*

## **II. Verfahren vor dem Finanzamt**

Mit Bescheid vom 23. Mai 2013 setzte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel gegenüber Frau BF Grunderwerbsteuer in Höhe von € 3.606,40 (3,5% einer Bemessungsgrundlage von € 103.040,00) fest. Darin führte das Finanzamt aus, dass sich die Gegenleistung zusammensetze aus einem Kaufpreis von € 96.000,00 und sonstigen Leistungen von € 7.040.00,00. Kücheneinrichtungen und dergleichen, die der fortdauernden Benützung der Wohnung dienen bzw. dazu gewidmet sind, seien als Zubehör zu beurteilen und unterlägen der Grunderwerbsteuer.

Aus einem im Akt des Finanzamtes befindlichen Rechenstreifen sowie Vermerken auf der Kopie der Inventarliste ist ersichtlich, dass das Finanzamt Inventargegenstände im Wert laut Liste von insgesamt € 7.960,00 als bewegliches Vermögen anerkannte und folgende Inventargegenstände als Zubehör zur Liegenschaft wertete (die Bezeichnungen werden aus der Inventarliste entnommen):

<b>Wirtschaftsraum Untergeschoß</b>	
Küchenblock mit Laden und Kühlgerät	€ 650,00
4-türiger Hängeschränk	€ 350,00
Frühstückstisch mit Sitzbank	€ 350,00
Zwischensumme	<b>1350,00</b>
<b>Küche im Obergeschoß</b>	
Massiver Esstisch, ausziehbar	€ 350,00
6 stilgerechte Sesseln, dazugehörig	€ 240,00
Schränk für Kühlgerät. Heißlufttherd und Microwelle	€ 300,00
4-türiger Hängeblock mit Anbau	€ 250,00

drehbare Rundkonsole, unten	€ 200,00
drehbare Rundkonsole, oben, hängend	€ 200,00
4-türiger Hängeschränk mit Anbau	€ 400,00
Hängeschränk mit hochklappbaren Türen	€ 400,00
Zwischensumme	<b>€ 2640,00</b>
Schränk mit 2 Flügeltüren	€ 250,00
Aufbau mit Faltelementen	€ 350,00
Küchenblock 3-teilig mit 6 Laden und Marmorplatte	€ 1500,00
Küchenblock mit Herdausschnitt und 4 Laden	€ 600,00
Küchenblock mit Ausschnitt für Geschirrspüler und 2 Laden	€ 350,00
Zwischensumme	<b>€ 3050,00</b>
<b>Gesamtwert</b>	<b>€ 7.040,00</b>

Frau Bf.. erhob Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid mit der Begründung, die Inventarliste sei abzurechnen, da dies kein Grunderwerb sei.

Mit Berufungsentscheidung vom 14. Juni 2013 änderte das Finanzamt den Grunderwerbsteuerbescheid ab und setzte die Grunderwerbsteuer mit € 3.483,20 (3,5% einer Bemessungsgrundlage von € 99.520,00) fest. Die Begründung lautet wie Folgt:

*"Bemessungsgrundlage: anteiliger Gesamtkaufpreis 103.500,00 abzüglich anteiliges anerkanntes Inventar 3.980,00*

*Gemäß § 2 Abs. 1 GrEStG sind unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. An sich bewegliche Sachen gelten jedoch als unbeweglich, wenn sie Zubehör einer unbeweglichen Sache sind (§ 293 ABGB):*

*Im Erkenntnis vom 28.8.1992, 3 Ob 79/81, hat der OGH dargelegt, dass Badezimmer-, Toiletten- sowie Kücheneinrichtungen und dergleichen – unabhängig von ihrer jederzeit möglichen Entfernbarkeit – der fortdauernden Benützung der Wohnung an sich dienen bzw. dazu geeignet sind, weshalb sie daher grundsätzlich als "Zubehör" der Liegenschaft zu beurteilen sind und der Grunderwerbsteuer unterliegen."*

Im daraufhin eingebrachten Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde abermals eingewandt, dass die separat im Kaufvertrag und Inventarliste angeführten Möbel und Kästen kein Grunderwerb seien und somit auch nicht der Grunderwerbsteuer unterlägen.

### **III. Rechtslage und Erwägungen**

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 § 2 Abs. 1 GrEStG 1987 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 nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung (§ 5) zu berechnen.

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ist Gegenleistung bei einem Kauf 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 (vgl. Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer, Rzln. 4 - 6 zu § 5 GrEStG).

Wird für den Erwerb von unbeweglichen Sachen einerseits und von beweglichen Sachen andererseits ein einheitliches Gesamtentgelt 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, sofern 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).

Nach einem - für das Bundesfinanzgericht nicht bindenden - Erlass des BMF vom 4. Oktober 1996, 10 1001/4-IV/10/96, veröffentlicht ua. in SWK 1997, S 49 ) bestehen beim Kauf von Gebäuden (Wohnungen) samt Inventar keine Bedenken, den von den Parteien gewählten Wertansatz anzuerkennen, wenn a) eine detaillierte Liste mit Bewertung der einzelnen Inventargegenstände vorliegt, b) der Kaufpreis für das Inventar 10 % des Gesamtkaufpreises, höchstens jedoch 100.000 S (entspricht € 7.300) nicht übersteigt, c) die Wertansätze für die einzelnen Inventargegenstände unter den Anschaffungskosten von vergleichbaren neuwertigen Gegenständen liegen.

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. Nach den §§ 294 bis 297 ABGB sind unter Zugehör unter anderem Nebensachen zu verstehen, ohne die die Hauptsache nicht gebraucht werden kann oder die das Gesetz oder der Eigentümer zum fortdauernden Gebrauch der Hauptsache bestimmt hat.

An sich bewegliche Sachen gelten als unbeweglich, wenn sie Zugehör einer unbeweglichen Sache sind (§ 293 ABGB). Nach § 294 ABGB versteht man unter Zugehör dasjenige, welches 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 gebraucht nicht den Begriff des Zubehörs, sondern den Begriff „Zugehör“. § 294 ABGB ordnet dem Begriff des „Zugehörs“ den noch nicht abgesonderten Zuwachs einer Sache sowie die dort näher umschriebenen Nebensachen (Zubehör) unter (vgl. Schwimann<sup>3</sup>, Praxiskommentar zum ABGB, 3. Aufl., § 294 Rz 12).

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.

Zubehör ist eine Nebensache, die zwar nicht Teil der Hauptsache, aber dieser zugeordnet ist und ihrem Gebrauch dient. Im Einzelnen werden für diese Zubehörseigenschaft 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.

Zubehör teilt im Zweifel das rechtliche Schicksal der Hauptsache (VwGH 31. 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 der Beschaffenheit der Möbel und deren Entfernbareit Bedeutung beizumessen ist. Maßangefertigte Möbelstücke (Einbaumöbel, Einbauküche), die an sich ohne wirtschaftliche Beeinträchtigung entfernt werden könnten, stellen zwar keine unselbständigen Bestandteile der Hauptsache (Liegenschaft) dar, sind jedoch als

selbständige Bestandteile oder - bei Vorliegen der obigen Voraussetzungen - als Zubehör zu qualifizieren (vgl. OGH 8.11.1984, 7 Ob 667/84, SZ 57/166).

Im Urteil 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 dienen. Damit liege eine objektivierte Zweckwidmung vor.

Es kommt daher letztlich nicht auf die physische Möglichkeit der Abtrennbarkeit an, sondern auf die wirtschaftliche Zweckmäßigkeit. Ob ein solcher abgetrennter Gegenstand gegebenenfalls anderswo noch "verwendbar" ist, hängt von seiner wirtschaftlichen Zweckbestimmung ab (vgl. UFS 18.05.2005, RV/0498-I/04).

In gegenständlichem Fall ist nach der oben dargestellten Rechtslage und Judikatur die Kücheneinrichtung im Obergeschoss auf Grund der objektiven Zweckwidmung als "Zubehör" der erworbenen Liegenschaft iSd § 294 ABGB bzw. § 2 Abs. 1 GrEStG zu qualifizieren, die dem rechtlichen Schicksal der Hauptsache folgt und damit der Grunderwerbsteuer unterliegt. Von den in der Küche befindlichen Einrichtungsgegenständen sind lediglich der massive Esstisch und die dazu gehörenden Sessel (mit einem Wert laut Inventarliste von gemeinsam € 590,00) nicht als Zubehör zum Grundstück zu behandeln. Ebenso sind nach den Erfahrungen des täglichen Lebens in einem Wirtschaftsraum befindliche Einrichtungsgegenstände (Wert laut Inventarliste € 1.350,00) nicht derart an spezielle Raumverhältnisse angepasst, dass eine Entfernung nur durch eine unwirtschaftliche Vorgangsweise erfolgen könnte. Nach der wirtschaftlichen Zweckbestimmung ist daher der auf diese Einrichtungsgegenstände entfallende Kaufpreis von gemeinsam € 1.940,00 nicht der Grunderwerbsteuer zu unterziehen.

Nach Punkt XII. wurde auch der "Inventarkaufpreis" von den beiden Käuferinnen je zur Hälfte getragen und ist daher, der vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vorgenommenen Berechnung der Bemessungsgrundlage grundsätzlich folgend, vom Betrag von € 99.520,00 (Gesamtkaufpreis € 207.000,00 abzüglich € 7.960,00, ergibt € 199.040,00, davon je ½) noch um € 970,00 (1/2 von € 1.940,00, siehe oben) zu reduzieren und beträgt die Gegenleistung iSd § 5 GrEStG für jede der beiden Käuferinnen € 98.550,00.

Gemäß § 279 Abs. 2, 2. Satz BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Es besteht kein Verböserungsverbot (vgl. dazu Ritz BAO<sup>5</sup>, § 279, Tz 13).

Es war daher der angefochtene Bescheid insofern abzuändern, als die Grunderwerbsteuer mit € 3.449,25 (3,5% von € 98.550,00) festgesetzt wird.

#### **IV. Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da die getroffene Entscheidung nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht. Die getroffene Entscheidung entspricht sowohl der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 17. 12. 1992, 91/16/0053, VwGH 31. 12. 1981, 81/16/0005) als auch der ständigen Rechtsprechung des UFS (vgl. UFS 04. 01. 2007, RV/0772-I/06; UFS 13. 01. 2010, RV/3155-W/07) sowie des BFG (vgl. BFG 11.9.2014, RV/7100407/2013 und BFG 25.9.2014, RV/7102585/2012).

Wien, am 5. Jänner 2015