



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des B, Adr, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. November 2011 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Grunderwerbsteuer wird mit 3,5 v. H. von € 129.710, sohin im Betrag von € 4.539,85, festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 22. September 2011 haben Frau A und Herr B (= Berufungswerber, Bw) von X dessen 87/2196-Anteile an der Liegenschaft in EZ1, diese verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung W 11, in ihr gemeinsames Eigentum erworben. Laut Vertragspunkt III. beträgt der Gesamtkaufpreis samt Inventar € 258.000, wovon der Betrag von € 7.000 auf das Inventar laut beigeschlossener Liste wie folgt entfällt:

Inventarliste	
<u>Badezimmer:</u>	
Waschtisch mit Unterschrank	€ 300
Spiegelschrank	€ 260
Badezimmerschrank	€ 150
<u>Küche:</u>	

Essecke bestehend aus Tisch, Sitzbank und 3 Stühlen	€ 2000
Kühlkombination	€ 300
Backofen	€ 350
Geschirrspüler	€ 320
Ceranfeld	€ 300
Dunstabzugshaube	€ 140
7 Unterschränke mit Sockelschubladen, 4 Oberschränke (komplette Küchenmöbel)	€ 2000
<u>Sonstiges:</u>	
Kleiderschrank	€ 400
Beleuchtungskörper (in der gesamten Wohnung)	€ 480

Vertragspunkt "IX. Kostentragung/Bevollmächtigung" lautet:

"Alle mit der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung des gegenständlichen Kaufvertrages verbundenen Kosten, Gebühren, Abgaben und Verkehrsteuern, auch die zur Vorschreibung gelangende Grunderwerbsteuer, werden ausschließlich und gänzlich von den Käufern getragen, vom Verkäufer werden die Beglaubigungskosten der Löschung des Belastungs- und Veräußerungsverbot (C-LNr. 34) sowie allfällige persönliche Steuern und Kosten seiner Rechtsberatung getragen. Sollte der andere Vertragsteil mit Aufwendungen belastet werden, so verpflichtet sich der lt. dieser Bestimmung Verpflichtete zur vollen Schad- und Klagloshaltung.

Die Vertragsteile beauftragen und bevollmächtigen die X-Rechtsanwälte ... diesen Vertrag zu errichten und alle damit verbundenen Bescheide, Steuerbescheide und gerichtlichen Beschlüsse entgegenzunehmen und Rechtsmittel dagegen einzubringen."

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw mit Bescheid vom 18. November 2011, StrNr, ausgehend vom hälftigen Gesamtkaufpreis € 129.000 zuzüglich der im Betrag von € 1.150 gem. § 184 BAO geschätzten hälftigen Vertragserrichtungskosten, sohin ausgehend von der Bemessungsgrundlage von € 130.150 die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 4.555,25 vorgeschrieben. In der Begründung wird ausgeführt, dass Sachen, die mit dem Grundstück in fortdauernder Verbindung stünden, als dessen Zugehör gelten.

In der dagegen erhobenen Berufung wird eingewendet, das Inventar sei zur Gänze aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden. Die X-Rechtsanwälte sei von den Käufern mit der Vertragserrichtung beauftragt worden; der Verkäufer trage allfällige persönliche Steuern und Kosten seiner Rechtsberatung selbst, weshalb bei der Ermittlung der Gegenleistung keine

Vertragserrichtungskosten anzusetzen seien. Die Grunderwerbsteuer sei daher lediglich vom hälftigen Kaufpreis von € 125.500 zu bemessen.

Mit teilweise stattgebender Berufungsvorentscheidung wurde die Grunderwerbsteuer im Betrag von nunmehr € 4.548,25 festgesetzt und begründend ausgeführt: Lediglich der Kleiderschrank könne als Inventar anerkannt werden, alle übrigen Gegenstände - an sich beweglich – seien als unbeweglich zu qualifizieren, da sie Zugehör der Liegenschaft seien und ohne diese die Wohnung nicht benützbar wäre. Nach Vertragspunkt IX. hätten beide Vertragsteile den Auftrag zur Vertragserrichtung erteilt, weshalb die hälftigen Kosten einzubeziehen seien.

Im Vorlageantrag wurde ergänzend vorgebracht, der Kaufpreis für die Liegenschaft betrage nur gesamt € 251.000. Sowohl die Badezimmer- und Küchenmöbel wie auch die Geräte und Beleuchtungskörper seien einfach abzubauen und austauschbar, weshalb sie nicht als unbeweglich anzusehen seien. Es handle sich auch nicht um Gegenstände, ohne die die Wohnung nicht benutzbar sei. Die Vertragserrichtung sei keine Gegenleistung der X-Rechtsanwälte, sondern sei diese nur mit der Rechtsberatung beauftragt worden. Der Verkäufer trage selbst die Kosten seiner Rechtsberatung.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Gegenleistung:

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. 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: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer, Rzn. 4 - 6 zu § 5 GrEStG).

2.) Inventar:

Gegenständlich in Streit gezogen ist die Nichtanerkennung des gesamten verzeichneten "Inventars".

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).

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 (VwGH 27.9.1995, 93/16/0047).

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, 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.

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 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 der Beschaffenheit der Möbel und deren Entfernbare 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 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 dienen. Damit liege eine **objektivierte Zweckwidmung** vor.

Entgegen dem Dafürhalten des Bw, es handle sich bei den in der vorgelegten "Inventarliste" ausgewiesenen Gegenständen sämtlich um aus der Grunderwerbsteuerbemessung auszuschneidende bewegliche Sachen bzw. leicht abbaubare/entfernbar Möbel, sind aber nach

der oben dargelegten Judikatur jedenfalls die gesamte Kücheneinrichtung (Küche samt Essecke) sowie auch die Badezimmereinrichtung zivilrechtlich aufgrund der *objektivierten Zweckwidmung* als "Zubehör" der erworbenen Liegenschaft iSd § 294 ABGB bzw. § 2 Abs. 1 GrEStG zu qualifizieren, die dem rechtlichen Schicksal der Hauptsache folgen und damit der Grunderwerbsteuer unterliegen.

Als Einrichtung können daher nur anerkannt werden:

Kleiderschrank € 400, Beleuchtungskörper € 480, in Summe sohin € 880 bzw. hälftig € 440, um welchen Betrag der vereinbarte hälftige Gesamtkaufpreis zu kürzen ist.

3.) Vertragserrichtungskosten:

Unter den Begriff "sonstige Leistung" zählen alle Leistungen, die der Käufer dem Verkäufer oder für diesen an Dritte leistet, um das Kaufgrundstück erwerben zu können und deren Erbringung in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes steht (VwGH 27.1.1999, 97/16/0432).

Grundsätzlich gehören Leistungen an Dritte, die dem Veräußerer obliegen, aber auf Grund einer Parteienabrede vom Erwerber getragen werden, zur Gegenleistung (VwGH 30.8.1998, 95/16/0334). Übernommene Leistungen iS des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG sind somit auch Leistungen an Dritte, die dem Veräußerer - sei es auf Grund des Gesetzes, sei es auf Grund einer vertraglichen Verpflichtung - obliegen, aber auf Grund der Parteienabrede vom Erwerber getragen werden müssen (siehe *Fellner*, aaO, Rzn. 64 und 66 zu § 5).

Der VwGH (und auch die Lehre: siehe *Fellner*, aaO, Rz. 79 zu § 5; *Arnold/Arnold*, Kommentar zum GrEStG 1987, § 5, Anm. 127) hat sich bereits wiederholt mit der Frage auseinandergesetzt, ob die Kosten der Errichtung der Vertragsurkunde zur Gegenleistung gehören und hat in seinen Erkenntnissen vom 22.4.1953, 310/51, 1045/51; 8.6.1959, 1528/57; 21.2.1985, 84/16/0228 u.v.a., dargelegt, dass in jenen Fällen, in denen **beide Vertragsteile** einen Rechtsanwalt oder Notar mit der Abfassung einer Vertragsurkunde **beauftragen** und somit gemäß §§ 896, 1004, 1014 ABGB beide zu deren anteilmäßiger Entlohnung verpflichtet sind, die (anteilmäßig) auf den Verkäufer entfallende Hälfte der Kosten dann eine sonstige vom Käufer übernommene Leistung darstellt, wenn der Käufer sich verpflichtet, die gesamten Kosten der Vertragserrichtung **zu tragen**.

Der VwGH hat im Zusammenhang dargetan, dass in einem solchen Fall keine Bedenken bestehen, derartige Leistungen unter die im § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG angeführten "sonstigen Leistungen" zu subsumieren, da diesfalls eine Vertragspartei eine Leistung übernimmt, die nach dem Gesetz die andere Partei zu erbringen hätte.

Entgegen dem Berufungsvorbringen, die Parteien hätten nur einen Auftrag zur jeweiligen Rechtsberatung erteilt und habe jede Partei für sich diese Kosten zu tragen, geht aber

gegenständlich aus Punkt IX. der Vertragsurkunde vom 22. September 2011 eindeutig hervor, dass "die Vertragsteile" – sohin beide Vertragsparteien – die Gratl & Anker Rechtsanwalts-partnerschaft *mit der Vertragsserrichtung* beauftragen. Gleichzeitig werden "alle *mit der Errichtung* und grundbücherlichen Durchführung des gegenständlichen Kaufvertrages verbundenen Kosten" etc. ausschließlich und gänzlich *von den Käufern* getragen. Angesichts obiger Ausführungen stellt in einem solchen Fall - wenn eine Vertragspartei eine Leistung übernimmt, die nach dem Gesetz die andere Partei zu erbringen hätte - die auf den Verkäufer entfallende Hälfte der Vertragsserrichtungskosten eine sonstige vom Bw als Käufer übernommene Leistung iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG dar, da er sich zusammen mit A zur alleinigen Tragung/Bezahlung der gesamten Vertragsserrichtungskosten verpflichtet hat. Das Finanzamt hatte daher zu Recht neben dem Kaufpreis auch die hälftigen Vertragsserrichtungskosten, die im Übrigen der Höhe nach unbestritten geblieben sind, in die Bemessung der Grunderwerbsteuer einbezogen.

In Anbetracht der obigen Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung insgesamt nur ein teilweiser Erfolg beschieden sein; die Grunderwerbsteuer ist demnach von einer Gegenleistung von € 129.710 (= hälftiger Kaufpreis € 129.000 abzüglich hälftiges Inventar - € 440 = € 128.560 + hälftige Vertragsserrichtungskosten € 1.150) zu bemessen und mit 3,5 %, sohin im Betrag von € 4.539,85, festzusetzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 9. Juli 2012