



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des S, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 17. Dezember 2009 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Grunderwerbsteuer wird mit 3,5 v. H. von € 294.040, sohin im Betrag von € 10.291,40, festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 11. Dezember 2009 hat S (= Berufungswerber, Bw) von M die Liegenschaft in EZ1 samt Wohnhaus zum Kaufpreis von gesamt € 299.000 erworben, wovon lt. Punkt IV. ein Teilbetrag von € 18.000 auf das Inventar entfalle. Laut eingereicherter Abgabenerklärung beträgt die Gegenleistung € 281.000.

Das Finanzamt hat dagegen dem Bw mit Bescheid vom 17. Dezember 2009, StrNr, die 3,5%ige Grunderwerbsteuer ausgehend vom Kaufpreis € 299.000, sohin im Betrag von € 10.465, vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wird eingewendet, der auf das Inventar entfallende Teilbetrag von € 18.000 unterliege nicht der Grunderwerbsteuer.

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens wurde folgende Liste vorgelegt:

"Inventaraufstellung
Anschaffungsjahr zwischen 2005 und 2007

		Zustand:	ca. Neuwert	Zeitwert:
komplette Küche inkl. Mikro, Cooler, Bräter, Ceranherd, Geschirrspüler, Tiefkühlkombi, Dunstabzug, Spüle, Armaturen, Beleuchtungen usw.		fast neuwertig	€ 16.500	€ 9.900
Essgruppe		gering benützt	€ 2.800	€ 1.680
Sitzecke		fast neuwertig	€ 1.300	€ 800
Tisch		gering benützt	€ 250	€ 150
Garderobe		fast neuwertig	€ 2.200	€ 1.540
Schlafzimmer		gering benützt	€ 2.700	€ 1.350
Schlafzimmer		gering benützt	€ 1.600	€ 800
Kleinmöbel		gering benützt	€ 1.400	€ 700
Waschkücheneinrichtung		gering benützt	€ 400	€ 200
Vorratsraum Regale		gering benützt	€ 300	€ 150
Garage Regale		gering benützt	€ 180	€ 90
Teppiche		gering benützt	€ 300	€ 120
Kinderspielgruppe		fast neuwertig	€ 600	€ 420
Stellagen		gering benützt	<u>€ 300</u>	<u>€ 100</u>
			€ 30.830	€ 18.000

Mit teilweise stattgebender Berufungsvorentscheidung wurde die Grunderwerbsteuer nunmehr im Betrag von € 10.369,45 festgesetzt und begründend ausgeführt: *"An sich bewegliche Sachen gelten als unbeweglich, wenn sie Zugehör einer unbeweglichen Sache sind. Dazu gehören Nebensachen, ohne die die Hauptsache nicht genutzt werden kann, wie Kücheneinrichtung, Garderobe, Schlafzimmereinrichtung. Daher können nur € 2.730 als grunderwerbsteuerfreies Inventar anerkannt werden."*

Im Vorlageantrag wurde im Wesentlichen vorgebracht, der Bw hätte das Inventar nicht übernehmen müssen bzw. hätte diesbezüglich ein zweiter Kaufvertrag nur über das Inventar abgeschlossen werden können. Es sei nicht rechtskonform, ein und denselben Sachverhalt anders zu beurteilen, je nachdem, ob er in ein oder zwei Verträge gekleidet sei. Die unrichtige Rechtsansicht der Behörde zeige sich auch darin, dass lt. Begründung in der Berufungsvorentscheidung offenbar von zwei Schlafzimmern eines anerkannt worden sei.

Der UFS hat Einsicht genommen in das Grundbuch und das Zentrale Melderegister und hat dem Bw unter Darlegung der Rechtslage einen Vorhalt auszugsweise folgenden Inhaltes zur Stellungnahme übermittelt:

"1.) ... Vom Finanzamt wurden im Rahmen der Berufungsvorentscheidung folgende in der übermittelten Inventarliste bezeichnete Gegenstände als beweglich anerkannt:

Sitzecke	€ 800
Tisch	€ 150
Kleinmöbel	€ 700
Waschkücheneinrichtung	€ 200
Vorratsraum Regale	€ 150
Garage Regale	€ 90
Teppiche	€ 120
Kinderspielgruppe	€ 420
Stellagen	<u>€ 100</u>
Summe	€ 2.730

Als strittig verbleiben sohin: die komplette Küche, Essgruppe, Garderobe und 2 Schlafzimmer. Zwecks Beurteilung, ob und welche der genannten Positionen im Sinne des Obgesagten steuerlich als "Inventar" anzuerkennen wären sowie, ob die Angaben zum jeweiligen "Neuwert" zutreffend erscheinen, darf daher um Fotos zu jedem einzelnen auf der Inventarliste aufgeführten Posten (samt genauer Bezeichnung) gebeten werden.

2.) Zeitwert:

Der Verkäufer M hat die Liegenschaft durch Schenkung im November 2001 erworben und hatte ab Dezember 2002 seinen Hauptwohnsitz an der Liegenschaftsadresse XY2b, angemeldet. Laut Grundbuch hatte er wesentliche Darlehensaufnahmen im Jahr 2003 getätigt, dh. nach Ansicht des UFS kann zunächst davon ausgegangen werden, dass die weitgehende Ausstattung des Wohnhauses wohl in diesem Zeitraum 2003 und nicht – wie von Ihnen auf der Inventarliste angegeben "zwischen 2005-2007" - erfolgte. Nachdem bei den Einrichtungsgegenständen von einer Nutzungsdauer von ca.10 Jahren, sohin von einer jährlichen Abnutzung von 10 %, auszugehen ist, wäre daher der Zeitwert im Ausmaß von lediglich mehr 30 % des Anschaffungspreises, nicht aber mit den von Ihnen gewählten Werten lt. Liste von rund 50 % bis 70 %, anzusetzen.

Es darf dazu um schriftliche Stellungnahme gebeten werden, wobei es Ihnen unbenommen bleibt, einen gegenteiligen Nachweis zu erbringen. ..."

In der Stellungnahme vom 23. August 2010 wird dazu ausgeführt:

ad 1.) Die Teile der Einbauküche sowie alle Geräte würden Normmaße aufweisen, d.h. sie könnten ohne Verletzung der Substanz herausgenommen und anderweitig verwendet werden. Eingepasst worden seien lediglich die Abschlussleisten, die Arbeitsplatte und die Verblendungen. Auch die Essgruppe sowie die Garderobe seien keine Maßanfertigungen. Die Ausstattung der beiden Schlafzimmer sei freistehend bzw. nicht fest verbunden. Die Küchengeräte seien sehr exklusiv, sodass sie primär für die individuellen Bedürfnisse des jeweiligen Inhabers

bestimmt und weniger für die fortdauernde Benützung der Hauptsache unerlässlich gewesen seien. Die objektivierte Zweckwidmung iSd OGH-Judikatur finde – nach Ansicht des Bw – ihre Grenze daher in einer Normalausstattung der Wohnung.

ad 2.) Nach Angaben des Verkäufers seien die Darlehensaufnahmen 2003 nicht zur Anschaffung von Inventar sondern für eine Nachfinanzierung zum Haus getätigt worden. Trotz eines im Haushalt wohnenden Kindes würden die Gegenstände kaum Gebrauchsspuren aufweisen, sodass von einer Anschaffung frühestens 2005 sowie aufgrund des tadellosen Zustandes von einer Nutzungsdauer von 12 bis 15 Jahren auszugehen sei. Die Zeitwerte erscheinen realistisch, da es sich insgesamt um hochwertiges Inventar handle, andernfalls der Bw von einer Übernahme Abstand genommen hätte.

Die in Kopie übermittelten Lichtbilder lassen erkennen:

1. Schlafzimmer: ein freistehendes Einzelbett (Untergestell mit Matratze) sowie ein freistehender dreiteiliger Schrank, soweit ersichtlich in Holzfurnier, mit ca. maximal 1,5 m bis 2 m in der Breite.
2. Schlafzimmer: ein freistehendes Doppelbett sowie ein freistehender dreiteiliger Schrank von maximal 2,5 m Breite, alles in Holzausführung mit teils Spiegeltüren.
3. Garderobe: ein freistehender niederer Schuhschrank; eine maßgenau zwischen Treppe und Kellerabgang fix montierte Garderobenwand mit Aufhänge und Schubladen in Holz.
4. Küche: eine runde, fix eingepasste Sitzecke samt zwei Stühlen; eine über drei Seiten gehende Einbauküche mit den angegebenen Geräten.

Alle Gegenstände sowie Geräte erscheinen in einem guten, jedenfalls nicht abgewohnten Zustand.

Über die Berufung wurde erwogen:

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. 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).

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.

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).

Der für das Zugehör aufgewendete Teil des Kaufpreises gehört zur Gegenleistung, 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).

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 fortdauernden 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 *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.

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 (z.B. Gebäude).

Selbständige Bestandteile, die tatsächlich und wirtschaftlich von der Hauptsache getrennt

werden können, teilen dagegen nicht notwendig das sachenrechtliche Schicksal der Hauptsache (Beispiel: die Reifen eines Fahrzeuges).

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 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 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 ist der Beschaffenheit der Möbel und deren Entfernbareit wesentliche Bedeutung beizumessen, wobei aber *maßangefertigte Möbelstücke* (Einbaumöbel, Einbauküche), die an sich ohne wirtschaftliche Beeinträchtigung entfernt werden können, zwar keine unselbständigen Bestandteile der Hauptsache (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 dienen. Damit liege eine **objektivierte Zweckwidmung** vor.

Zunächst gilt dem Berufungsvorbringen entgegen zu halten, dass der rechtlichen Beurteilung der tatsächlich vorliegende Sachverhalt zugrunde zu legen ist, und nicht etwa eine andere mögliche Variante der vertraglichen Vereinbarung bzw. wie angesprochen ein allenfalls möglicher eigenständiger Kaufvertrag über das so bezeichnete "Inventar". Klarstellend ist festzuhalten, dass aber auch in diesem Fall, wenn die betreffenden Gegenstände als Zubehör der Liegenschaft zu qualifizieren wären, diese dennoch der Grunderwerbsteuer unterliegen würden. Des Weiteren steht fest, dass vom Finanzamt bislang keine der beiden Schlafzimmereinrichtungen anerkannt worden war und wird hiezu auf die im Vorhalt des UFS zur Kenntnis gebrachte Aufstellung (siehe eingangs) verwiesen. Zum weiteren Vorbringen wird im Einzelnen ausgeführt:

1. Küche samt Essgruppe:

Entgegen dem Dafürhalten des Bw, es handle sich hierbei aufgrund von Normmaßen um jederzeit austauschbare und anderweitig wieder verwendbare Möbel sowie Geräte und damit um aus der Bemessung auszuscheidende bewegliche Sachen, sind nach der oben dargelegten OGH-Judikatur gesamte *Kücheneinrichtungen* (insbesondere Küchenblock samt eingebauten Geräten, Schränken etc.) zivilrechtlich als "Zubehör" der erworbenen Liegenschaft zu qualifizieren, da hierbei - unabhängig von einer allfälligen Entfernbarkeit - von einer objektivierten Zweckwidmung und damit in jedem Falle von einer Widmung zum fortdauernden Gebrauch der Wohnung an sich auszugehen ist. Dies umso mehr, als es sich bei einer Einbauküche und bei Einbauschränken um eine nach den vorgegebenen räumlichen Kriterien maßgenau eingepasste Einrichtung mit Möbeln und Geräten handelt. Gleiches hat für die – wie aus dem übermittelten Lichtbild ersichtlich – maßgenau eingepasste Essgruppe als Teil der Kücheneinrichtung zu gelten. Diese Gegenstände sind daher als Zubehör iSd § 294 ABGB bzw. § 2 Abs. 1 GrEStG zu beurteilen, die dem rechtlichen Schicksal der Hauptsache folgen und damit der Grunderwerbsteuer unterliegen.

Der OGH spricht in diesem Zusammenhang ausgehend von der "objektivierten Zweckwidmung" von einer *grundsätzlichen* Zubehöreigenschaft und ergibt sich – entgegen dem Einwand des Bw - aus der bezughabenden Judikatur kein Hinweis auf eine zu beachtende Wertgrenze im Rahmen einer Unterscheidung zwischen einer "normal" oder aber "exklusiv" ausgestatteten Küche. Abgesehen davon, dass sich auch im Berufungsvorbringen keine Angabe zu einer solchen Wertgrenze bezüglich einer Normalausstattung findet, über welche hinaus sozusagen nicht mehr von einer "objektivierten Zweckwidmung" und damit nicht mehr von der Zubehöreigenschaft der Kücheneinrichtung gesprochen werden könne, erachtet der UFS die behaupteten Anschaffungskosten von € 16.500 inklusive der Geräte auch nicht als

außergewöhnlich hoch oder als Hinweis auf eine besondere "Exklusivität". Vielmehr kann bei einer Küche dieser Größe (Einbau über drei Wandseiten samt Essplatz für zumindest 6 Personen) nach Erfahrungswerten von durchaus üblichen Kosten in Höhe ab € 15.000 ausgegangen werden. Im Übrigen erschiene dem UFS die Festlegung einer solchen Wertgrenze auch im Hinblick auf die jeweils zu beachtenden Umstände im Einzelfall (zB Größe der Küche) als wenig praktikabel.

2. Vorraum/Garderobe:

Die maßgenau eingepasste und mit der Wand fix verbundene Garderobenwand (samt Aufhänge und Schubladen) in Holz ist bereits aus dem Grund unter den Begriff des "Zugehørs" iSd § 294 ABGB zu subsumieren, da es sich um einen mit der Hauptsache (= Liegenschaft) in *fortdauernde Verbindung* gesetzten Gegenstand handelt.

Der frei stehende niedere Schuhschrank ist dagegen als bewegliche Sache zu qualifizieren. Im Rahmen der Schätzung erachtet der UFS für dieses Kleinmöbel den Wertansatz (Zeitwert unter Berücksichtigung einer 50%igen AfA) in Höhe von € 80 als angemessen.

Der Abnutzungsfaktor bemisst sich hiebei ausgehend von der bei Einrichtungsgegenständen anzunehmenden Nutzungsdauer von rund 10 Jahren, wobei sich der UFS der Anschaffung "frühestens im Jahr 2005" (lt. Schreiben vom 23. August 2010) insoferne anschließt, als aus den Lichtbildern der durchwegs noch gute Zustand der Gegenstände ersichtlich ist. Es ist daher beim Erwerb des Bw Ende des Jahres 2009 von einer rund 5-jährigen Nutzungsdauer und somit einer 50%igen AfA auszugehen.

3. Schlafzimmer:

Bei den ersichtlichen Einrichtungsgegenständen (Einzelbett + dreiteiliger Schrank; Doppelbett + dreiteiliger Schrank in Holzausführung) handelt es sich um freistehende Möbel, welche eindeutig als bewegliche Sachen zu beurteilen sind und im bekannt gegebenen Zeitwert (unter zutreffender Berücksichtigung einer 50%igen AfA) in Höhe von gesamt € 2.150 als Inventar anerkannt werden.

Zusammengefasst entfällt daher vom vereinbarten Gesamtkaufpreis € 299.000 auf das nach obigen rechtlichen Kriterien anzuerkennende Inventar der Betrag von gesamt **€ 4.960** (= wie bisher € 2.730 + Schuhschrank € 80 + zwei Schlafzimmer € 2.150); die Grunderwerbsteuer ist ausgehend von der verbleibenden, auf die Liegenschaft entfallenden Gegenleistung von € 294.040 mit 3,5 %, das sind **€ 10.291,40**, vorzuschreiben.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte sohin der Berufung nur ein teilweiser Erfolg beschieden sein und war wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 15. September 2010