



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 20

GZ. RV/2524-W/07

# Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, ADR, vertreten durch Dr. Michael Ambros, Rechtsanwalt, 1060 Wien, Mariahilferstr. 83/5, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 13. Februar 2007 betreffend Grunderwerbsteuer zu ErfNr\*\*\*\* entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

## Entscheidungsgründe

### 1. Rechtsvorgang

Mit Kaufvertrag vom 25. Oktober 2006 erwarb Frau BW (die nunmehrige Berufungsverwerberin, kurz Bw.) 129/2478stel Anteile samt Wohnungseigentum an der Wohnung W 13 St II der Liegenschaft EZ\*\*\* mit der Grundstücksadresse ADRESSE um den einvernehmlich festgesetzten Kaufpreis von € 395.000,00.

Im Vertrag wurde festgehalten, dass die gegenständliche Wohnung eine Nutzfläche von 105 m<sup>2</sup> ausweist und Zubehör zur Wohnung ein Dachgarten im Ausmaß von 66 m<sup>2</sup> und eine Terrasse von ca. 10,16 m<sup>2</sup> ist.

Unter Punkt III. des Vertrages wurde Folgendes vereinbart:

*"Das Kaufobjekt wird bis 15.8.2007 geräumt von eigenen und fremden Fahrnissen und vertragskonform nach Unterfertigung durch die Vertragsparteien von der verkaufenden Partei an die kaufende Partei übergeben.*

*In der Wohnung verbleibt nur das Inventar laut Inventarliste."*

## 2. Verfahren vor dem Finanzamt

### 2.1. Grunderwerbsteuerbescheid

Mit Bescheid vom 13. Februar 2007 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien die Grunderwerbsteuer ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 395.000,00 fest.

### 2.2. Berufung

In der dagegen eingebrochenen Berufung wurde eingewandt, dass in Zusammenhang mit der Errichtung des Kaufvertrages eine Inventarliste erstellt worden sei. Dies sei auch aus dem Kaufvertrag ersichtlich. Die Inventarliste sei von beiden Parteien unterfertigt worden und sei Bestandteil des Vertrages.

Das darin angeführte Inventar sei einvernehmlich mit € 20.000,00 bewertet worden.

Dies entspreche auch nach Ansicht des Bw. dem tatsächlichen Verkehrswert.

Es wäre demnach die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer um diesen Betrag zu verringern, da es sich hier um Fahrnisse im Sinne des ABGB handelt.

Aus diesem Grunde würde nur eine Grunderwerbsteuer in der Höhe von 3,5 % aus € 375.000,00 vorzuschreiben sein.

Dies würde einen Betrag in der Höhe von € 13.125,00 ergeben.

Beweis: beiliegende Kopie der Inventarliste

Einvernahme der Bw.

Die vorgelegte Inventarliste hat folgenden Inhalt:

*"Bewegliches Inventar"*

- Schrank Galerie im Obergeschoss, Tischlerarbeit nach Maß
- Spiegelschrank Badezimmer
- Hochschrank Badezimmer, Tischlerarbeit nach Maß
- Waschmaschinenverkleidungsschrank Badezimmer, Tischlerarbeit nach Maß
- Geschirrspülgerät
- E-Herd
- Kühl-Gefrierkombination
- Teile der Bepflanzung der Blumentröge
- Elektrorasenmäher

*Das oben genannte Inventar wird einvernehmlich mit Euro 20.000,00 bewertet"*

### **2.3. Vorhalteverfahren**

Am 21. März 2007 und am 29. Mai 2007 richtete das Finanzamt einen Vorhalt mit folgendem Inhalt an den Bw. zu Handen seines ausgewiesenen Vertreters:

*"Im gegenständlichen Kaufvertrag ist lediglich eine Inventarliste erwähnt, die jedoch bei der Anzeige nicht angeschlossen wurde. Auch ist keine Aufteilung des Kaufpreises aus dem Vertrag zu entnehmen und der Gesamtkaufpreis aus der Anmeldung in Höhe von € 395.000,-- ersichtlich.*

*Es wird daher höflichst ersucht, eine Inventarliste mit Anschaffungswert, -zeitpunkt und Zeitwert nachzureichen."*

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

### **2.4. Berufungsvorentscheidung**

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 13. Juli 2007 wurde vom Finanzamt wie Folgt begründet:

*"Beim Kauf von Wohnungen samt Inventar ist die Gegenleistung nur aufzuspalten, wenn die Vertragsparteien die Aufteilung der Gegenleistung im Vertrag vereinbaren und eine detaillierte Liste mit der Bewertung der einzelnen Inventargegenstände zum Anschaffungszeitpunkt und Vertragsabschlusszeitpunkt vorlegen. Weiteres auch nur dann, wenn die mit der Wohnung veräußerten Sachen nicht als Nebensache auch unbeweglich sind.*

*Im gegenständlichen Verfahren ist aus dem Vertrag weder zu entnehmen, dass der Kaufpreis aufgespaltet wird, noch haben die Vertragsparteien trotz mehrmaliger Aufforderung im Berufungsverfahren eine detaillierte Inventarliste mit Bewertung vorgelegt.*

*Die im Berufungsschreiben vorgelegte unvollständige Inventarliste beinhaltet mehrere maßgefertigte Einbaumöbeln. Diese sind nach ständiger Rechtssprechung so eng mit der Hauptsache (Wohnung) verbunden, dass es unwirtschaftlich wäre, diese abzusondern - folglich als unbeweglich gelten und ebenfalls der Grunderwerbsteuer unterliegen.*

*Die Festsetzung der Grunderwerbsteuer erfolgt daher richtig und berechtigt. Sohin war spruchgemäß zu entscheiden und die Berufung als unbegründet abzuweisen."*

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde keinerlei Vorbringen erstattet.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987, BGBl. 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 fort dauernder 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.

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 Abgabenbehörde kann von den Parteiangaben abgehen, wenn diese den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen (vgl. ua. VwGH 27.9.1995, 93/16/0047).

Nach einem - für den Unabhängigen Finanzsenat 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.

Wird der Kaufpreis für das Grundstück samt „allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör“ festgelegt, so ist in diesem Preis ein Entgelt für auf ein den Käufer gekommene Sachen, denen die Zubehörseigenschaft fehlt, nicht enthalten. Bei der Feststellung des Wertes der Gegenleitung für das Grundstück ist daher vom Kaufpreis kein Abschlag vorzunehmen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 62 zu § 5 GrEStG unter Hinweis auf VwGH 29.1.1970, 355/68).

Ob Möbel und Einrichtungsgegenstände als Zugehör einer Liegenschaft anzusehen sind, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen. Dabei wird auf die Art und Weise der Anpassung der Gegenstände an die räumlichen Verhältnisse ihres Aufstellungsortes abzustellen sein, oder anders ausgedrückt wird deren Einstufung als unselbständiger Bestandteil davon abhängen, ob diese Gegenstände in einer Vorgangsweise entferbar und anderswo verwendbar sind, ohne dass damit irgendeine wirtschaftliche Beeinträchtigung

---

verbunden ist. Stehen somit diese Möbel und Einrichtungsgegenstände in einer solchen Verbindung mit dem Gebäude, dass ihre Abtrennung wirtschaftlich nicht sinnvoll ist, dann spricht dies für das Vorliegen von unselbständigen Bestandteilen. 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. RV/0498-I/04 vom 18.05.2005).

Im gegenständlichen Fall scheinen in der Inventarliste mehrere Einrichtungsgegenstände mit dem Vermerk „Tischlerarbeit nach Maß“ auf, was darauf schließen lässt, dass diese Gegenstände speziell an die räumlichen Verhältnisse angepasst wurden und dadurch in einer solchen Verbindung mit dem Gebäude stehen, dass ihre Abtrennung wirtschaftlich nicht sinnvoll wäre.

Gleiches gilt auch für die Bepflanzung der Blumentröge: Die Bepflanzung (damit ihr ein entsprechender Wert zukommen kann, muss es sich wohl bereits um größere Pflanzen handeln) könnte nur mit hohem wirtschaftlichen Aufwand aus den Trögen entfernt werden, ohne dass die Pflanzen Schaden nehmen.

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.

Zu den in der Inventarliste aufgezählten Elektrogeräten (Geschirrspülgerät, E-Herd, Kühl-Gefrierkombination und Elektrorasenmäher) ist zu bemerken, dass Elektrogeräte einer erheblichen Abnutzung und Veralterung unterliegen und ihnen nach einiger Zeit im Wirtschaftsleben kaum mehr ein Verkehrswert zugeordnet werden kann (vgl. dazu UFS 04.05.2006, RV/0124-W/05).

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO ist es Aufgabe des Abgabepflichtigen, die für Bestand und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen. Die entsprechenden Grundlagen sind daher vom Abgabepflichtigen der Behörde beizubringen.

Erhöhte Mitwirkungspflichten der Abgabepflichtigen bestehen nach der Judikatur ua. bei Begünstigungsbestimmungen sowie bei Behauptung von ungewöhnlichen und unwahrscheinlichen Sachverhalten (VwGH 28.3.2000, 96/14/0107, JAKOM/Lenneis EStG § 4 Rz 279, Ritz, BAO3, § 115 Tz 13). Eine erhöhte Mitwirkungspflicht besteht auch, wenn die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen (Ritz, BAO3, § 115 Tz 13).

---

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Im Abgabenverfahren gibt es keine verfahrensförmliche subjektive Beweislastregel. Als allgemein anerkannte verfahrensvernünftige Handlungsmaxime gilt aber, dass die Abgabenbehörde ergebnishaft letzten Endes die Behauptungs- und Feststellungsbürde für die Tatsachen trägt, die vorliegen müssen, um den Abgabenanspruch geltend machen zu können, der Abgabepflichtige hingegen für jene, die den Anspruch aufheben oder einschränken (Stoll, BAO-Kommentar, S. 1561). Die von der Zumutbarkeit getragene Balance zwischen der amtswegigen Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde erster Instanz und der Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen besteht im kontradiktitorischen Rechtsmittelverfahren vor dem UFS fort. Im Hinblick auf die Funktion des UFS als unabhängiges Kontroll- und Rechtschutzorgan ist es deshalb primäre Pflicht der Amtspartei (Finanzamt) den Abgabenanspruch darzutun und des Abgabepflichtigen, seinen Einwand über die Einschränkung oder des Nichtbestehen des Abgabenanspruches darzulegen. Der Mitwirkungspflicht des Bw. kommt daher im kontradiktitorischen Zwei-Parteien-Verfahren vor dem UFS eine verstärkte Bedeutung für die Durchsetzung seiner steuerrechtlichen Ansprüche zu. Andererseits tritt im unabhängigen, kontradiktitorischen Rechtsmittelverfahren die amtswegige Ermittlungspflicht des UFS im Vergleich zu jener der Abgabenbehörde erster Instanz - zurück. Nur bei objektiven Bedenken an der materiellen Richtigkeit hat der UFS im Interesse der Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen die materielle Wahrheit weiter zu erforschen. Ansonsten liegt die Beweisführungspflicht grundsätzlich bei den Rechtsmittelparteien (vgl. UFS 24.07.2008, RV/2087-W/04).

Im gegenständlichen Fall kam die Bw. der mehrmaligen Aufforderung des Finanzamtes, eine Inventarliste mit Anschaffungswert, Anschaffungszeitpunkt und Zeitwert vorzulegen, nicht nach. In der Berufung wurde von der Bw. lediglich vorgebracht, dass es sich beim Inventar um "Fahrnisse im Sinne des ABGB" handle, ohne den Pauschalbetrag von € 20.000,00 aufzugliedern. Auch den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, der nach Lehre und Rechtsprechung Vorhaltcharakter zukommt, ist die Bw. im Vorlageantrag nicht entgegengetreten.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte sohin der Berufung kein Erfolg beschieden sein und es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. Mai 2010