



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X.X., Adresse, vom 6. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 9. Februar 2006 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Laut Kaufvertrag vom 13./24. Jänner 2006 erwarb X.X. (Bw.) von der Verkäuferin 149/4746 Miteigentumsanteile an einer Liegenschaft verbunden mit dem Wohnungseigentum an der Eigentumswohnung Top W 11. Diese Eigentumswohnung besteht aus einem Vorraum mit Wendeltreppe, Büro, WC, Bad und Schlafzimmer im 3. Stock, weiters Vorraum, Küche, Essplatz und Abstellraum im 4. Stock mit einer Wohnnutzfläche von insgesamt 122,87 m<sup>2</sup>, als Zubehör weiters eine Loggia, eine Terrasse mit Abstellplatz und ein Kellerabteil. Unter Punkt III vereinbarten die Vertragsteile einen Kaufpreis von 270.000 €, wobei die Vertragsteile einvernehmlich festhielten, dass der reine Kaufpreis für die Wohnung 250.000 € und für das Inventar 20.000 € betrage.

Das Finanzamt schrieb gegenüber dem Käufer von einer Gegenleistung von 270.000 € die Grunderwerbsteuer vor. Die gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid gerichtete gegenständliche Berufung bekämpft die Höhe der Gegenleistung mit dem Argument, laut Kaufvertrag seien einerseits die Eigentumswohnung um den Betrag von 250.000 € und

andererseits bewegliche Fahrnisse im Wert von 20.000 € erworben worden. Im Hinblick auf diesen klaren Sachverhalt erübrige sich dazu jede weitere Begründung.

In einem als Ergänzung der Berufung bezeichneten Schriftsatz vom 14. Juni 2006 wurden vom Bw. die übernommenen Einrichtungsgegenstände wie folgt umschrieben:

"Kücheneinrichtung inclusive alle Geräte, Ceranfeldplatte, Griller, Microwellenherd, O Grad Kühl- und Gefrierkombination, Marmorarbeitsflächen, Anschaffung 2000	Neuwert rd. € 18.000,00	Zeitwert € 12.000,00
Besprechungsraum- Vollholzeinbauten Anschaffung 2000	Neuwert rd. € 6.000,00	Zeitwert € 4.000,00
Büroeinbauschränke Täfelung Ursprünglich Schlafzimmereinbau	Neuwert € 12.000,00	Zeitwert € 5.000,00

Die entsprechenden Neuwerte wurden mit dem Inhaber eines Einrichtungshauses geschätzt und haben letztlich dazu geführt den Gesamtkaufpreis insgesamt zu akzeptieren."

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde wie folgt begründet:

"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. Zubehör unbeweglicher Sachen wird auf die Dauer seiner Widmung wie ein Teil der Hauptsache behandelt. Rechtsgeschäfte über Liegenschaften ergreifen daher auch das Zubehör. Küche, Vollholzeinbauten, Büroeinbauschränke, Täfelung sind daher Bemessungsgrundlage bei der Grunderwerbsteuer. "

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wird im Wesentlichen noch ausgeführt, als Grundsatz müsse zweifellos gelten, welche Nutzung der Käufer den erworbenen Gegenständen zumesse. Der Einbau, vorher als Schlafzimmer verwendet, werde nunmehr als Büroschrank verwendet und stelle notwendige Betriebsvorrichtung der Steuerberatungskanzlei des Bw. dar. Dies gelte ebenso für alle anderen Gegenstände des miterworbenen Inventars. Dieser Grundsatz sei sicherlich aus dem VwGH- Erkenntnis 1218/70 abzuleiten. Zudem sei der Ansatz, dass Einrichtungsgegenstände wie Kühlschrank, Tiefkühlschrank, Elektroherd Zubehör eines Gebäudes darstellen mehr als zweifelhaft. Hier bestehe nur mehr eine Verbindung über die Einbauküche mit dem Mauerwerk. Auf Grund der Lebensdauer von Elektrogeräten aber auch von Einbaumöbeln, die im Normalfall bestenfalls ein Viertel, im Fall der Elektrogeräte ein Zwanzigstel der Lebenszeit des Gebäudes aufweisen würden, und danach entsprechend ersetzt würden, ohne die Hauptsache zu schädigen, sei klar nachgewiesen, dass die Verbindung jederzeit ohne Schädigung des Gebäudes getrennt werden könne. Inwieweit aber überhaupt eine Kücheneinrichtung einer Wohnung dienen könne, insbesondere inwieweit ein Kühlschrank einer Sache im Sinne der Begriffsbestimmung des bürgerlichen Rechtes dienlich sei könne, sei dem Bw. zu verstehen verwehrt.

### ***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 Satz dieser Gesetzesstelle nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes. Zum Grundstück werden jedoch nicht gerechnet:

1. Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören.

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. Bestandteil 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 Verkehrssteuern, 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 unbeweglich 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 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.).

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

Unter Beachtung der obigen Begriffsbestimmungen der Gegenleistung und des Grundstückes entscheidet den vorliegenden Berufungsfall, ob das Finanzamt zu Recht das in Frage stehende, zusammen mit der Wohnung gekaufte "Inventar" als Zugehör des Grundstückes

beurteilt hat, denn zum Grundstück iSd § 2 GrEStG zählt neben dem Grund und Boden auch das Zugehör, weshalb der auf das Zugehör entfallende Teil des Kaufpreises zur Gegenleistung gehört.

Laut Punkt II des Kaufvertrages waren 149/4746- Anteile an einer Liegenschaft, mit welchen das Wohnungseigentum an der Wohnung Top W 11 untrennbar verbunden ist, samt dem darin befindlichen "Inventar" der Kaufgegenstand. Nach Punkt III betrug der vereinbarte Kaufpreis 270.000 €, wobei die Vertragsparteien einvernehmlich festhielten, dass der Kaufpreis für die Wohnung 250.000 € und für das Inventar 20.000 € betrage. Bei diesem "Inventar" handelte es sich unbestrittenermaßen um eine Einbauküche inklusive aller Geräte, Vollholzeinbauten, Einbauschränke und um eine Täfelung.

Ob Möbel und Einrichtungsgegenstände als Zubehör (nach der nunmehrigen Terminologie Zugehör, ist doch das nachstehend zitierte VwGH- Erkenntnis noch zum § 2 Abs. 1 GrEStG 1955 ergangen) der Liegenschaft anzusehen sind, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen (siehe VwGH 6.12.1990, 90/16/0155). Dabei wird auf die Art und Weise der Anpassung der Gegenstände an die räumlichen Verhältnisse ihres Aufstellungsortes abzustellen sein. Eingebaute Wandschränke, an der Mauer befestigte Wandvertäfelungen und Einbauküchen, die in einer derartigen Verbindung mit der gekauften Eigentumswohnung stehen, dass ihre Abtrennung wirtschaftlich nicht sinnvoll ist, zählen nach Arnold/Arnold zu den unselbständigen Bestandteilen. Desweiteren hat der OGH (Urteil 8.11.1984, 7 Ob 667/84, SZ 57/166) bezogen auf Einbaumöbel, die entfernbar sind, ohne dass damit irgendeine wirtschaftliche Beeinträchtigung verbunden wäre, ausgesprochen, dass diese selbständige Bestandteile oder Zubehör sind. In einem Urteil 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 waren, über seine persönlichen Bedürfnisse hinaus die Benützung der Küche schlechthin und somit den Bedürfnissen des jeweiligen Liegenschaftseigentümers zu dienen. Damit liege eine objektivierte Zweckbindung vor. In der Entscheidung vom 29.9.1999, 6 Ob60/99p hat der OGH auch festgestellt, dass die Demontage einer maßgerechten Einbauküche mit einem derart großen Wertverlust verbunden wäre, dass diese zwar wenn schon nicht unmöglich so doch untunlich sei.

Unter Beachtung obiger Lehre und Rechtsprechung war bei der Entscheidung des vorliegenden Streitfalles unbedenklich davon auszugehen, dass, Gegenteiliges hat der Bw. selbst auch gar nicht behauptet, die Einbauküche samt den entsprechenden Elektrogeräten, die "Vollholzeinbauten", die Einbauschränke und die Täfelung auf Grund des objektivierten Willens desselben Eigentümers durch die vorliegende Anpassung an die räumlichen Verhältnisse zum anhaltenden fortdauernden Gebrauch der Hauptsache (Liegenschaftsanteil

verbunden mit dem Eigentum an einer Wohnung) bestimmt und zu diesem Zweck zu der Hauptsache in Beziehung gebracht worden sind. An dieser dauernden Widmung als Zubehör ändert auch der Umstand nichts, dass die Elektrogeräte bei Bedarf (z. B. zur Reparatur, Austausch) tatsächlich ausgebaut werden könnten, bildet doch die Einbauküche mit den dazugehörigen Elektrogeräten eine Funktionseinheit für den fortdauernden Gebrauch der Wohnung. Die in Frage stehenden Inventargegenstände sind somit rechtlich als Zubehör (wenn nicht überhaupt als unselbständige oder selbständige Bestandteile) der Kaufliegenschaft zu beurteilen und teilen als Zugehör im Sinn des § 294 ABGB der erworbenen Liegenschaft (Eigentumswohnung) grunderwerbsteuerlich das Schicksal der Hauptsache. Zur Gegenleistung für den Erwerb des Grundstück im Sinn des § 2 Abs. 1 GrEStG zählte somit im Streitfall neben dem "reinen" Kaufpreis für die Liegenschaft von 250.000 € auch der auf das "Inventar" (= Zugehör der Kaufliegenschaft) entfallende Kaufpreisanteil von 20.000 €.

Wenn der Bw. demgegenüber unter Hinweis auf das VwGH- Erkenntnis 11.3.1971, 1218/70 (ÖStZB 1971, 192) im Vorlageantrag im Wesentlichen noch einwendet, es müsse als Grundsatz gelten, welche Nutzung der Käufer den erworbenen Gegenständen zumesse, weshalb das miterworbene Inventar notwendige Betriebsvorrichtung der nunmehr darin von ihm betriebenen Steuerberatungskanzlei sei, dann steht diesem Vorbringen Folgendes entgegen. Als ausdrückliche Ausnahme zur Grundsatzbestimmung des zweiten Satzes des § 2 Abs. 1 GrEStG, wonach für die Qualifizierung einer Sache als Zugehör die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes gelten, normiert § 2 Abs. 1 Z 1 GrEStG, dass zum Grundstück jedoch nicht gerechnet werden Maschinen und sonstige Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören. Nach dem vom Bw. selbst zitierte VwGH- Erkenntnis sind als Maschinen und sonstige Vorrichtungen, die im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 1 GrEStG zu einer Betriebsanlage gehören, alle Gegenstände solcher Art anzusehen, die typischerweise einem bestimmten Betrieb dienen können und eigens hiefür errichtet wurden, gleichgültig, ob dieser Betrieb im abgabenkritischen Zeitpunkt noch bestand oder etwa schon vorher stillgelegt worden war. Sieht man den dieser Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt, dann lässt sich daraus deutlich erkennen, dass diese Ausnahmebestimmung nur dann greift, wenn es sich bei den gekauften Anlagen um solche handelt, die seinerzeit dem darin geführten Betrieb gedient haben. Voraussetzung für die Qualifikation als Maschine oder sonstige Betriebsvorrichtung ist somit das Vorhandensein einer Betriebsanlage, wobei die Gegenstände solcher Art selbst die Betriebsanlage darstellten oder zu einer solchen gehörten. Bei dem gegenständlich gekauften Inventar treffen hingegen diese Tatbestandsmerkmale keinesfalls zu, diente doch dieses Inventar nicht einem bestimmten Betrieb und wurde eigens hiefür errichtet. Daran ändert auch der Einwand nichts, dass in der Folge dieses Inventar vom Käufer im Rahmen der darin

von ihm betriebenen Steuerberatungskanzlei verwendet wurde. Die Ausnahmebestimmung des § 2 Abs. 1 Z 1 GrEStG gelangt daher im Streitfall nicht zur Anwendung.

Der vom Bw. für das Inventar (Zugehör) geleistete Betrag von 20.000 € zählt zum Kaufpreis für den Erwerb des Grundstückes im Sinn des § 2 Abs. 1 GrEStG. Das Finanzamt hat folglich zu Recht ausgehend von einer Gegenleistung von 270.000 € die 3,5 %ige Grunderwerbsteuer in Höhe von 9.450 € vorgeschrieben. Die vom Bw. monierte Rechtswidrigkeit des bekämpften Grunderwerbsteuerbescheides liegt nicht vor. Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 10. Jänner 2007