

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Helge Mosheimer, gegen den Bescheid vom 22. Juli 2003 des Finanzamtes Innsbruck betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit dem gegenständlichen Kaufvertrag vom 25. Juni/30. Juni 2003 erwarb N.N. als Käufer vom Verkäufer M. K. das Kaufobjekt "Bestandrecht am Tiefgaragenabstellplatz AP X" um einen Kaufpreis von 20.287,50 € zuzüglich 20 % Umsatzsteuer. Die Tiefgaragenanlage war von der S. GmbH & CoKG auf Grund des ihr bis zum 21. Dezember 2094 eingeräumten Baurechtes errichtet worden. Die S. GmbH & CoKG hat mit Garagennutzungsvertrag vom

19. Februar 1997 diesen Tiefgaragenabstellplatz an den nunmehrigen Verkäufer M. K. auf die Dauer des Baurechtes in Bestand gegeben, welcher die Rechtseinräumung angenommen und hiefür die einmalige Mietvorauszahlung für die gesamte Vertragsdauer in Höhe von 390.000,-- S bezahlt hat. Der nunmehrige Käufer N.N. bestätigte, vollinhaltlich Kenntnis vom zitierten Garagennutzungsvertrag zu haben.

Für den Kaufvertrag vom 30. Juni 2003 schrieb das Finanzamt mit dem Bescheid vom 22. Juli 2003 ausgehend von einer Gegenleistung von 24.345 € gegenüber dem Käufer Grunderwerbsteuer vor.

Gegen die mit diesem Bescheid erfolgte Grunderwerbsteuervorschreibung richtete sich die vorliegende Berufung im Wesentlichen mit der Begründung, gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 würden der Grunderwerbsteuer auch Rechtsvorgänge unterliegen, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermögliche, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Laut höchstgerichtlicher Rechtsprechung (VwGH 24.01.2001, 98/16/0125) sei unter dem Tatbestand "auf eigene Rechnung zu verwerten" zu verstehen, dass der "Veräußerer" dem "Erwerber" in Bezug auf das Grundstück Einwirkungsmöglichkeiten gewähre, die über die Einwirkungsmöglichkeiten eines Bestandnehmers hinausgehen würden. Entsprechendes gelte auch für ein im Grundbuch einverleibtes Bestandrecht, da der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 30.04.1981, 3281/80) festgestellt habe, dass auch die Überlassung der Nutzung eines Grundstückes im Wege der Bestellung eines Fruchtgenussrechtes für sich allein grunderwerbsteuerlich ebenso unerheblich sei wie die Einräumung eines bloßen Bestandrechtes, von dem es sich- von einem dinglichen Charakter abgesehen- kaum unterscheide. Demzufolge sei davon auszugehen, dass das vorliegende verbücherte Bestandrecht grunderwerbsteuerrechtlich unerheblich sei.

Die abweisliche Berufungsvorentscheidung stützte sich unter Anführung der Bestimmung des § 1 Abs. 2 GrEStG darauf, dass die Einwirkungsmöglichkeiten über die eines Bestandnehmers hinausgehen würden. Die einmalige Mietzinsvorauszahlung habe den Charakter eines Kaufpreises für den Grundstücksanteil.

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wurde nochmals das Berufungsvorbringen wiederholt und als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung ergänzend vorgebracht, die einmalige Mietzinsvorauszahlung ändere nichts daran, dass Einwirkungsmöglichkeiten, welche über jene eines Bestandnehmers hinausgehen würden, im vorliegenden Fall nicht gegeben seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Gegenstandsfall besteht allein Streit darüber, ob durch den Kaufvertrag vom 30. Juni 2003 ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 verwirklicht wurde.

Nach § 1 Abs. 2 GrEStG 1987, BGBl. Nr. 309/1987 idgF unterliegen der Grunderwerbsteuer auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Anerkannter Zweck dieser Gesetzesstelle ist es, jene Grundstücksumsätze zu erfassen, die den Tatbeständen des § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 so nahe kommen, dass sie es wie diese ermöglichen, sich den Wert der Grundstücke für eigene Rechnung nutzbar zu machen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil, GrEStG 1987, Rz 250, und die dort zitierte hg. Rechtsprechung). Nach den VwGH-Erkenntnissen vom 25.11.1999, 99/16/0043 und vom 24.01.2001, 98/16/0125, erfordert die Möglichkeit zur Verwertung "auf eigene Rechnung" nicht nur, dass der Berechtigte am wirtschaftlichen Ergebnis einer Verwertung des Grundbesitzes teil hat, sondern dass er diese Verwertung auch selbst herbeiführen, das heißt vom Grundstückseigentümer die Veräußerung des Grundstückes an bestimmte Personen verlangen kann. Wesentliche Voraussetzung für die Erfüllung dieses Steuertatbestandes ist eine Bindung des Eigentümers dergestalt, dass der Ermächtigte die Möglichkeit hat, unabhängig von den Eigentumsverhältnissen die Verfügungsmacht über die Liegenschaft auszuüben. Es bedarf für die Steuerpflicht allerdings nicht der Einräumung aller wesentlich sich aus dem Eigentumsrecht ergebenden Befugnisse. Eines der wesentlichen Rechte des Eigentümers ist jedenfalls die Entscheidung darüber, an wen der Verkauf des Objektes erfolgt.

Bei der Entscheidung dieses Streitfalles ist von folgender Vertragslage auszugehen:

In Punkt I des Kaufvertrages bestätigt der Käufer, vollinhaltlich Kenntnis vom Garagennutzungsvertrag vom 19. Februar 1997 zu haben. Die Punkte II und III des Kaufvertrages haben folgenden auszugsweise wiedergegebenen Inhalt:

" II.

Herr M. K. überträgt das ihm eingeräumte Bestandrecht mit Zustimmung der S. GmbH & CoKG an Herrn N.N., welcher dieses Bestandrecht übernimmt.

Herr M. K. scheidet demnach aus dem Bestandverhältnis aus. An seine Stelle tritt Herr N.N. als Bestandnehmer in den Garagennutzungsvertrag mit der S. GmbH & CoKG ein.

Herr M. K. überbindet seine Verpflichtungen aus dem vorgenannten Garagennutzungsvertrag, insbesondere jene zur anteiligen Bezahlung von Bauzins, sowie der Betriebs- und Instandhaltungskosten, Herrn J. Z mit der Maßgabe, dass der Übernehmer an den Kosten der Garage und den Finanzierungskosten auch nicht anteilig mitzutragen hat.

III.

Für das ihm übertragene Bestandrecht hat Herr N.N. an Herrn M. K. ein einmaliges Entgelt von € 20.287,50 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer, zu bezahlen."

Der vom Verkäufer mit der Baurechtsberechtigten S. GmbH & CoKG abgeschlossene Garagennutzungsvertrag hatte auszugsweise folgenden Inhalt:

I.....Die Tiefgaragenabstellplätze sind aus Gründen der Raumökonomie nicht als geschlossene Garagenboxen und somit abgeschlossene Einheiten im Sinne des § 12 WEG konzipiert. Da aus diesem Grund eine Wohnungseigentumseinräumung an die diversen Tiefgaragennutzer nicht möglich ist, vergibt die S. GmbH & CoKG diese Garagenabstellplätze in Form eines grundbürgerlich sichergestellten Mietvertrages gegen Mietvorauszahlung an die diversen Garagennutzer.

II. Die S. GmbH & CoKG- in der Folge Vermieterin genannt- gibt hiemit Herrn M. K. - in der Folge Gargagenutzer genannt- den im II. Untergeschoß befindlichen, aus beiliegendem Plan ersichtlichen Tiefgaragenabstellplatz Nr. 10 in Bestand und dieser nimmt diese Rechtseinräumung an.

Die Bestanddauer wird für die gesamte Dauer des Baurechtes (99 Jahre ab Rechtskraft der Baubewilligung) eingeräumt.

III. Der Tiefgaragennutzer leistet für diese Rechtseinräumung eine Gegenleistung in Form einer einmaligen Mietvorauszahlung für die gesamte Vertragsdauer in Höhe von S 390.000,-- in Worten: /dreihundertneunzigtausend.

Diese Mietvorauszahlung stellt das Entgelt für den mit der ursprünglichen Bereitstellung dieses Abstellplatzes verbundenen Aufwand dar.

Diese Mietvorauszahlung ist binnen 14 Tagen.....

Neben dieser Mietvorauszahlung sind vom Garagennutzer jene laufenden Kosten zu übernehmen, die analog ein Baurechtswohnungseigentümer zu tragen hätte.

IV.

Die Vertragsteile halten fest, dass das Bestandrecht des Garagennutzers grundbürgerlich sicherzustellen ist.

Zur vollständigen Absicherung des Garagennutzers verpflichtet sich die S. GmbH & CoKG, Zug um Zug gegen vollständige Bezahlung der vereinbarten Mietzinsvorauszahlung dem Garagennutzer eine allfällige Einräumung des Vorranges des grundbürgerlich zu seinen Gunsten einzuverleibenden Bestandrechtes gegenüber allfälligen hypothekarischen Lasten auf der Baurechtseinlage zu verschaffen.

VIII.

Die Vertragsteile halten fest, daß der Garagennutzer berechtigt ist, den Tiefgaragenabstellplatz durch Untervermietung oder gänzliche Übertragung des Mietrechtes weiterzugeben, ohne dass dies von der Zustimmung der Vermieterin abhängig wäre.

In diesem Fall ist der Garagennutzer jedoch verpflichtet, an einen allfälligen Rechtsnachfolger auch sämtliche Verpflichtungen aus diesem Vertrag zu überbinden. Weiters wird festgehalten, daß das Garagennutzungsrecht vererblich ist und auf allfällige Rechtsnachfolger des Garagennutzers mit allen Rechten und Pflichten übergeht.".

Die Einräumung oder die Übertragung eines bloßen Bestandrechtes ist für sich allein grunderwerbsteuerrechtlich unerheblich, stellt dies doch keinen grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang dar, auch nicht im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG. Wesentliche Voraussetzung für die Erfüllung des Steuertatbestandes im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG ist daher die Möglichkeit des Ermächtigten zur Verwertung eines Grundstückes auf eigene Rechnung. Dabei kann dieser

Verwertungsmöglichkeit nur die Bedeutung zukommen, in Ansehung der eingeräumten Rechte in Bezug auf das Grundstück eine andere (Verwertungsmacht)- Macht, zB. durch Verfügung über die Substanz der Liegenschaft, als ein bloß Besitz- und Nutzungsberechtigter, ausüben zu können (siehe ecolex 2003, Seite 64, VwGH 25.11.1999, 99/16/0043).

Aus den Bestimmungen des Kaufvertrages und des Garagennutzungsvertrages, in den der Bw. unter Übernahme aller Rechte und Pflichten daraus eintrat, geht hervor, dass die "Miete" für die gesamte Dauer des Baurechtes (99 Jahre ab Rechtskraft der Baubewilligung), somit bis 21. Dezember 2094 eingeräumt wurde. Der Tiefgaragennutzer M. K. leistete für diese Rechtseinräumung eine einmalige Mietvorauszahlung von 390.000 S, wobei diese "das Entgelt für den mit der ursprünglichen Bereitstellung dieses Abstellplatzes verbundenen Aufwand darstellte." Als Kaufpreis für die Übertragung des Bestandrechtes hatte in der Folge der Bw. an M. K. ein einmaliges Entgelt von 20.287,50 € zuzüglich 20 % Umsatzsteuer zu bezahlen. Außerdem ist der Garagennutzer berechtigt, den Tiefgaragenabstellplatz durch gänzliche Übertragung des Mietrechtes weiterzugeben, ohne dass dies von der Zustimmung des Vermieters abhängig wäre. Zusätzlich ist das Garagennutzrecht vererblich. Die Form eines grundbürgerlich sichergestellten Mietvertrages wurde überdies nur deshalb gewählt, weil infolge fehlender geschlossener Garagenboxen eine Wohnungseigentumseinräumung an die diversen Tiefgaragennutzer nicht möglich war.

Bei einer Gesamtbetrachtung dieser langfristigen Vermietung abgestellt auf die Dauer des Baurechtes, der vereinbarten Vererblichkeit und der festgelegten Übertragbarkeit der gesamten Rechtsposition, ohne dass dies von der Zustimmung des Vermieters abhängig ist, zusammen mit dem Umstand, dass für diese bügerlich sichergestellte Rechtseinräumung eine Gegenleistung in Form einer einmaligen "Mietvorauszahlung" für die gesamte Vertragsdauer basierend auf den (anteiligen) Herstellungsaufwand zu leisten war, ergibt sich eine eigentumsähnliche Verfügungsgewalt mit einer nahezu unbeschränkten Nutzungs- und Verwertungsmöglichkeit, so dass dem Garagennutzer M. K nicht ein bloßes Bestandsrecht, sondern ihm als wirtschaftlicher Eigentümer des Tiefgaragenabstellplatzes AP/10 II die Verfügungsmacht über den Tiefgaragenabstellplatz zukam (vgl. VwGH 20.02.2003, 2002/16/0214). Diesbezüglich bleibt bloß ergänzend noch festzuhalten, dass auch die seinerzeitigen Vertragsparteien des Garagennutzungsvertrages und deren rechtlicher Vertreter bei dieser Sach- und Vertragslage nicht von einem Bestandvertrag, sondern darin den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums gesehen, und damit von der Verwirklichung eines grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorganges ausgegangen sind (siehe Punkt V des Garagennutzungsvertrages). Durch den vorliegenden Kaufvertrag hat M. K. als wirtschaftlicher

Eigentümer von seiner ihm auf Grund der Vertragslage selbst zukommenden Möglichkeit zur Verwertung des Tiefgaragenabstellplatzes auf eigene Rechnung Gebrauch gemacht und hat durch die Übertragung seiner gesamten Rechtsstellung seine Verfügungsmacht über den Tiefgaragenplatz ausgeübt. Darin liegt im wirtschaftlichen Ergebnis eine Verfügung über die Substanz des Tiefgaragenabstellplatzes begründet. Das Finanzamt sah daher zu Recht in dem gegenständlichen Kaufvertrag eine Verwertung des Tiefgaragenabstellplatzes auf Rechnung des M. K. gelegen, wodurch der grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG verwirklicht wurde. Die mit dem bekämpften Bescheid vom 22. Juli 2003 vorgenommene Grunderwerbsteuervorschreibung war folglich rechtens. Es war somit wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, 8. April 2004