



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der K, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 17. Mai 2011 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Grunderwerbsteuer mit 2 v. H. von € 32.103, sohin im Betrag von € 642,06, festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 5. April 2011 hat die Fa. L-KG die Liegenschaft in EZ1, worauf ein Wohn- und Betriebsgebäude errichtet ist, an Frau S veräußert. Unter Punkt "II. Vertragsverhältnisse" wird festgehalten:

"Mit Leasingvertrag vom 3.12.1996, LV ... hat die Mutter der Käuferin, Frau K , von der Verkäuferin den betrieblichen Teil des Wohn- und Betriebsgebäudes ... angemietet.

Mit Leasingvertrag vom selben Tag, LV ... hat der Vater der Käuferin, Herr H, von der Verkäuferin den nichtbetrieblichen Teil der Liegenschaft ... angemietet.

In den genannten Leasingverträgen wurde jeweils auch eine Kaufoption zugunsten der Leasingnehmer festgelegt, welche beide Elternteile zwischenzeitlich ebenso wie die Guthabensbeträge auf den jeweils eingerichteten Depotkonten auf die Käuferin übertragen haben.

Demgemäß wird einvernehmlich festgestellt, dass die Käuferin zur Ausübung der Ankaufsoption, welche dem gegenständlichen Kaufvertrag zugrunde liegt, berechtigt war. Einvernehmlich festgestellt wird weiters, dass die Ankaufsbedingungen bereits in den

erwähnten Leasingverträgen festgehalten sind und mit diesem Kaufvertrag die seinerzeit festgelegten Ankaufsbedingungen lediglich realisiert werden."

Vertragspunkt "VI. Kaufpreis, Zahlungsmodalitäten" lautet:

"Unter Berücksichtigung der in den erwähnten Leasingverträgen vereinbarten Ankaufsbedingungen wird der Kaufpreis einvernehmlich mit dem Betrag von € 368.247,70 ... festgesetzt, wobei einvernehmlich festgestellt wird, dass seitens der Verkäuferin keine Umsatzsteuer zur Verrechnung gelangt. ...

Einvernehmlich festgestellt wird weiters, dass die Verkäuferin seinerzeit für die beiden Leasingnehmer Depotkonten eingerichtet hat, welche zwischenzeitlich auf die Käuferin als Berechtigte übergegangen sind und Guthabensbeträge von € 95.164,41 (LV 878/3-Friseursalon) und € 273.083,29 (LV 202/5-Wohnhaus) aufweisen. Die Käuferin ermächtigt die Verkäuferin hiermit, diese beiden Depots aufzulösen und die jeweiligen Guthabensbeträge am Unterrichtungstag in Anrechnung auf den vertragsgegenständlichen Kaufpreis zu vereinnahmen".

Die Übergabe der Liegenschaft erfolgt mit Vertragsunterfertigung; die Leasingverträge je vom 3. Dezember 1996 werden zum 31. März 2011 aufgehoben (Punkt VII.).

Der zuletzt festgestellte Einheitswert der Liegenschaft beträgt € 42.804,30.

Das Finanzamt hat daraufhin – neben der Vorschreibung der Grunderwerbsteuer ausgehend vom vereinbarten Kaufpreis an die Käuferin S – der Mutter K (= Berufungswerberin, Bw) ausgehend vom anteiligen (= 25 % betr. den Friseursalon) dreifachen Einheitswert der Liegenschaft die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 1.123,61 vorgeschrieben. In der Begründung wird ausgeführt: Die Weitergabe des Kaufoptionsrechtes bewirke die Grunderwerbsteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Z 4 GrEStG vom anteiligen dreifachen Einheitswert.

In der dagegen erhobenen Berufung wird eingewendet: Der Bescheid sei mangelhaft, weil er sich auf den Kaufvertrag vom 5. April 2011 stütze, der mit S abgeschlossen worden sei und daher eine Steuerschuld der Bw daraus nicht abgeleitet werden könne. Es sei richtig, dass die Bw die ihr eingeräumte Kaufoption vor längerer Zeit an die Tochter weitergegeben habe. Lediglich die Ausübung einer Option – hier durch Abschluss des Kaufvertrages - bzw. laut VwGH die Annahme eines Anbotes sei steuerpflichtig, nicht aber deren Einräumung sowie die bloße Weitergabe einer Option. Der Bescheid sei daher aufzuheben; in eventu werde im Hinblick auf die Übertragung der Option an die Tochter beantragt, den Steuersatz von nur 2 % anzuwenden. Die ermittelte Bemessungsgrundlage (anteiliger dreifacher Einheitswert) werde außer Streit gestellt.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsverentscheidung dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Auf Ersuchen des UFS wurden nachgereicht:

1. die Leasingvereinbarung vom 3. Dezember 1996, worin unter Punkt VIII. der Bw die Kaufoption betr. das Leasingobjekt nach Ablauf von 180 Monaten eingeräumt wird;
2. die Vereinbarung vom 28. Oktober 2010, womit die Bw ihr Gestaltungsrecht an die Tochter übertragen hat bzw. gegenüber der Leasinggeberin/Verkäuferin ihre Zustimmung erklärt, dass die Tochter in Ausübung der Option das Objekt käuflich erwirbt und das Depotguthaben in Höhe des Nettokaufpreises mit dem Kaufpreis verrechnet wird.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Option:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBI 1987/309, idgF, unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

Die Option ist ein Vertrag, durch den eine Partei das Recht erhält, ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Geltung zu setzen. Die Option gewährt also ein Gestaltungsrecht. Erst durch die Annahme der zunächst einseitig verbindlichen Optionserklärung wird der Kaufvertrag wirksam. Die Einräumung einer Option stellt (noch) keinen Tatbestand der Steuerpflicht dar.

Bei Leasingverträgen, d.h. die Gebrauchsüberlassung einer bestimmten Sache auf eine gewisse Zeit, wird oftmals eine Kaufoption für den Zeitpunkt der Beendigung des Schuldverhältnisses vereinbart. Bei solchen Verträgen ist nicht die Einräumung des Optionsrechtes auf den Erwerb eines Grundstückes, sondern erst die Ausübung der Option nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG steuerpflichtig.

2.) Weitergabe der Option:

Nach § 1 Abs. 1 Z 4 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer auch Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufanbot begründen; nach Z 5 dieser Gesetzesstelle ebenso Erwerbe eines der in Z 3 und Z 4 bezeichneten Rechte, wenn dem kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, das den Anspruch auf Erwerb der Rechte begründet.

Die in den Ziffern 3 - 5 des § 1 Abs. 1 GrEStG normierten *Ersatztatbestände* bezeichnen, eine sonst mögliche Umgehung der Steuerpflicht zu verhindern, andernfalls z.B. ein erworbener Anspruch aus einem Kaufanbot im Wege der Abtretung mehrfach steuerfrei weitergegeben werden könnte. Diese Bestimmungen bewirken in ihrem Zusammenhang, dass *jeder Erwerbsvorgang für sich* und unabhängig von einem anderen Erwerb nach diesen Ziffern von der Steuerpflicht getroffen wird, wodurch praktisch auch jeder *Zwischenerwerb* von der Steuer zu

erfassen ist (vgl. zu vor: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rzn 231 – 232 zu § 1).

Der Z 4 des § 1 Abs. 1 GrEStG unterliegen jene Fälle, in denen A dem B ein verbindliches Kaufanbot auf ein Grundstück gemacht hat und B nun diesen Anspruch auf Erfüllung des Kaufanbotes an C abtritt. Steuerpflichtig ist dabei nicht schon die noch nicht steuerbare Stellung des Anbotes, sondern erst die *Abtretung* des aus dem Anbot erhaltenen Rechtes, den Abschluss eines Kaufvertrages auf der Basis des verbindlichen Anbotes zu begehrten.

Der Tatbestand der Abtretung der Rechte aus einem Kaufanbot ist erfüllt, wenn derjenige, den der Grundstückseigentümer zur Benennung eines Dritten als Käufer berechtigt hat, einen Dritten als Käufer benennt und dieser das Kaufanbot angenommen hat (vgl. UFS 28.7.2011, RV/0951-L/08). Zur Tatbestandsverwirklichung ist es erforderlich, dass ein rechtswirksames Kaufangebot eingeräumt, die daraus sich ergebenden Rechte vom Berechtigten an den Dritten abgetreten werden und der Kauf zwischen diesem und dem Grundstückseigentümer tatsächlich zustande kommt.

Ein Optionsrecht ist als ein Recht iSd § 1 Abs. 1 Z 4 GrEStG anzusehen. Wenn der Eigentümer jemandem die Option auf den Erwerb eines Grundstückes zu einem bestimmten Kaufpreis einräumt und dieser zugleich das Recht auf Benennung eines anderen Käufers erhält, bewirkt die Übertragung des Anbotes auf den Dritten *bei Ausübung der Option/ Annahme des Kaufanbotes* (Abschluss Kaufvertrag) durch den Dritten die Grunderwerbsteuerpflicht für den Liegenschaftserwerb gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG vom Kaufpreis *und für die Weitergabe des Kaufanbotes beim ursprünglichen Optionsberechtigten gemäß § 1 Abs. 1 Z 4 oder 5 GrEStG auf Basis des dreifachen Einheitswertes* (mangels Gegenleistung; siehe zu vor: *Fellner* aaO, Rz 241 ff. zu § 1).

3.) Berufung:

Im Gegenstandsfalle ist nunmehr an Sachverhalt davon auszugehen, dass der Bw im Leasingvertrag vom Dezember 1996 unter Punkt VIII. eine Kaufoption zu einem bestimmten Kaufpreis hinsichtlich des Grundstückes (Leasingobjekt) eingeräumt und ihr zumindest konkludent das Recht auf Benennung eines Dritten eingeräumt wurde, nachdem im beiderseitigen Einvernehmen der Vertragsparteien mit Vereinbarung vom 28. Oktober 2010 die dritte Person benannt bzw. der Tochter der Bw das durch die Option eingeräumte Gestaltungsrecht abgetreten wurde. Für diese *Weitergabe/Abtretung* des Kaufanbotes an die Tochter tritt in der Folge die Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Z 4 oder 5 GrEStG ein, und zwar in dem Zeitpunkt, in welchem sie die Option ausübt, dh. im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages.

Entgegen dem Berufungsvorbringen wird daher keineswegs die *Einräumung* der Option, sondern vielmehr deren Weitergabe besteuert. Da die diesbezügliche Steuerpflicht beim ursprünglich Optionsberechtigten (= Bw) erst *bei Ausübung der Option* durch den Dritten (Tochter) eintritt, ist auch das Vorbringen verfehlt, dass der Kaufvertrag zwischen dem Grundstückseigentümer und der Tochter abgeschlossen worden sei, weshalb daraus keine Steuerschuld für die Bw abgeleitet werden könne.

Bei der gegebenen Sach- und Rechtslage kommt daher der Berufung dem Grunde nach keine Berechtigung zu.

Hinsichtlich der Höhe der Steuerbemessung, konkret des in eventu in Streit gezogenen Steuersatzes ist dagegen der Berufung beizupflichten, da die Weitergabe/Abtretung der Option zwischen der Bw und ihrer Tochter erfolgte.

Die Grunderwerbsteuer bemäßt sich sohin vom anteiligen dreifachen Einheitswert von (unbestritten) € 32.103 mit dem Steuersatz von 2 %, sohin mit € 642,06.

Der Berufung war daher insgesamt teilweise Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 19. Juni 2012