



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 18. Mai 2005 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Kaufvertrag vom 23. März 2005 "verkauft" die FaX an M (= Berufungserwerberin, Bw) und "übernimmt" diese "in ihr unwiderrufliches Eigentum" 200/403-Miteigentumsanteile verbunden mit Wohnungseigentum an Top 1 sowie 10/403-Anteile verbunden mit Wohnungseigentum an der Garage Top 3 an der Liegenschaft in EZ1, diese mit der Adresse "XY" (Punkte II. und III.). Unter Punkt IV. wird der Kaufpreis in Höhe von € 500.000 vereinbart und weiter:

"Die Berichtigung des Kaufpreises erfolgt in nachstehender Weise:

Genannter Kaufpreis ist am 1. Mai 2008 auf das Konto der Verkäuferin ... spesenfrei zu überweisen. Voraussetzung für die Kaufpreisfälligkeit ist das Vorliegen sämtlicher zur Verbücherung notwendiger Urkunden ... Die Käuferin hat die Kaufpreiszahlung mittels Bankgarantie bis einschließlich 30. Juni 2008 sicherzustellen. Die Verbücherung des Eigentumsrechtes der Käuferin hat unmittelbar nach Vorliegen der verbücherungsfähigen Urkunden zu erfolgen, nicht jedoch vor Bezahlung des vollständigen Kaufpreises. ... Die Verkäuferin hat zugleich mit diesem Vertrag ein Ranganmerkungsgesuch für die beabsichtigte Veräußerung beglaubigt zu unterfertigen, ... Die Ranganmerkung der Veräußerung ist bis zum Zeitpunkt der Verbücherung des Eigentumsrechtes der Käuferin sicherzustellen ...".

Laut Punkt V. erfolgt die Besitzübertragung an die Bw mit dem Tag der Bezahlung des Kaufpreises. Gegenständliche Kaufvereinbarung behält ihre Rechtsverbindlichkeit auch, wenn die Übergabe nach Ablauf des Mietverhältnisses erfolgt bzw. zu einem früheren Zeitpunkt entsprechend der Regelung in Punkt V. 2. Absatz (im Falle der Insolvenz der Verkäuferin: Möglichkeit der Fälligstellung der Bankgarantie und damit Vorverlegung des Eigentumsüberganges samt Verbücherung).

Die Bw ist deutsche Staatsbürgerin; der Rechtserwerb bedarf der Anzeige an die Grundverkehrsbehörde. Laut Aufsandungserklärung Pkt. XVI. willigen die Vertragsparteien in die Vornahme der Einverleibung des Eigentumsrechtes an ggstdl. Liegenschaftsanteilen für die Bw ein.

Auf der eingereichten Abgabenerklärung wurde vermerkt, das Kaufobjekt sei bis 30. April 2008 vermietet. Aufgrund der Eigentumsübertragung nach diesem Zeitpunkt werde um Grunderwerbsteuervorschreibung erst nach Übereignung ersucht.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 18. Mai 2005, StrNr, ausgehend vom Kaufpreis die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 17.500 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, der Kaufpreis sei erst zum 1. Mai 2008 fällig; der Besitz gehe auch erst zu diesem Zeitpunkt auf die Bw über. Bis dahin stehe die Immobilie der Bw nicht zur Verfügung, da diese auf die Dauer von 3 Jahren fremdvermietet worden sei. Gegenstand der Abgabepflicht sei zwar das Verpflichtungsgeschäft und nicht das Erfüllungsgeschäft (Eigentumsübertragung). Allerdings liege hier insofern kein "Normalfall" vor, als die Verkäuferin das Objekt auf die Dauer der dreijährigen Vermietung noch selbst nütze und die Mieteinnahmen lukriere. Diese würden auch nicht auf den Kaufpreis angerechnet. Insofern komme das Rechtsgeschäft einem Kaufvertrag unter einer aufschiebenden Bedingung gleich, weil der Vertrag erst zum 1. Mai 2008 umgesetzt bzw. durch Fälligkeit des Kaufpreises erst zu diesem Zeitpunkt das Verpflichtungsgeschäft erfüllt/vollzogen werde. Wirtschaftlich betrachtet handle es sich sohin lediglich um eine "Reservierungsvereinbarung", wodurch sich die Bw die Immobilie schon derzeit sichern wollte, damit sie jedenfalls den Kaufgegenstand erhalte, sobald der Drittietvertrag beendet sei. Laut VwGH (Erk. 21.1.1998, 97/16/0345) liege bei einem Leasingvertrag dann keine aufschiebende Bedingung vor, wenn die Sache gegen Leasingraten über 20 Jahre überlassen worden sei, auch wenn das Eigentum erst durch Bezahlung der letzten Rate erworben werde. Daraus folge für den Berufungsfall, dass im Umkehrschluss eine aufschiebende Bedingung vorliege, da der Kaufpreis erst in 3 Jahren zu entrichten sei und die zwischenzeitigen Nutzungsentgelte (von der Verkäuferin gezogener Mietzins) nicht auf den Kaufpreis angerechnet würden, dh. nicht bloß ein Restkaufpreis zu entrichten sei.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 13. Oktober 2005 wurde dahin begründet, dass kein aufschiebend bedingter Kaufvertrag vorliege, weil lediglich der Zeitpunkt der Übergabe und die Fälligkeit des Kaufpreises aufgeschoben worden sei. Beides sei für die Entstehung der Steuerschuld ohne Bedeutung. Der Bw komme anhand der Sicherstellung des Kaufpreises mittels Bankgarantie zumindest die wirtschaftliche Verfügungsmacht zu.

Mit Antrag vom 10. November 2005 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und ergänzt, durch die Fremdvermietung, Vereinnahmung der Mieten durch die Verkäuferin und Nichtanrechnung der Mieten auf den Kaufpreis sei dokumentiert, dass keine wirtschaftliche Verfügungsmacht bei der Bw vorliege. Dagegen spreche auch die Bankgarantie, da diese nur der Sicherstellung des Kaufpreises diene und somit nur der Verkäuferin nütze.

Seitens des UFS wurde erhoben:

1. durch Einsichtnahme in das Grundbuch:

In dem auf der Liegenschaft EZ1 errichteten Gebäude mit der Adresse XY, befinden sich insgesamt nur 2 Wohnungen, Top 1 und 2, sowie 2 Garagen, Top 3 und 4. Mit Kaufvertrag vom Juli 2004 hatte die Bw bereits Wohnungseigentum an Wohnung Top 2 und Garage Top 4 erworben.

2. durch Abfrage im Zentralen Melderegister:

Die Bw und deren steuerlicher Vertreter gleichen Namens, DrF, sind beide deutsche Staatsbürger, zugezogen aus dem EU-Raum und mit Hauptwohnsitz ab 1. Mai 2005 an der Adresse XY, gemeldet. Der UFS geht davon aus, daß es sich um Ehegatten bzw. sonstig nahe Verwandte handelt.

3. durch Anforderung des angesprochenen Mietvertrages bei der Verkäuferin (Vorhalt vom 21. März 2006):

Zeitgleich mit gegenständlichem Kaufvertrag wurde am 23. März 2005 zwischen der Verkäuferin und DrF als Mieter betr. die Wohnung Top 1 und Garage Top 3 ein Mietvertrag, beginnend ab 1. Mai 2005 bis 30. April 2008, abgeschlossen. Der monatliche Mietzins ist auf ein Konto der Verkäuferin zu entrichten.

Die Verkäuferin hatstellungnehmend noch ausgeführt, beim strittigen Kaufvertrag handle es sich somit tatsächlich nur um eine "Reservierungsvereinbarung, damit beide Seiten an den Kauf und die Übergabe per 1.5.2008 gebunden sind".

4. durch Ersuchen an die zuständige Grundverkehrsbehörde:

Mit "Anzeige gem. § 23 Tiroler Grundverkehrsgesetz 1996 (TGVG 1996), idF LGBI. Nr. 75/1999" vom 25. März 2005 wurde als Rechtserwerb der "Kauf der Wohnungseigentumseinheiten Top 1 und Top 3 in Liegenschaft EZ1 lt. Kaufvertrag vom 23.3.2005" der

Grundverkehrsbehörde angezeigt, welche die Anzeige gem. § 25a Abs. 2 TGVG am 13. April 2005 bestätigt hat.

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.

Die Steuer ist grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen (§ 4 Abs. 1 GrEStG). Bei einem Kauf (§ 1053 f. ABGB, § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG) ist gem. § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG die Gegenleistung der Kaufpreis - einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehalteten Nutzungen.

Gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung § 8 Abs. 2 GrEStG).

Ein Erwerbsvorgang wird bereits durch das **Verpflichtungsgeschäft** verwirklicht (vgl. VwGH 28.9.1998, 98/16/0052). Der Erwerbsvorgang ist verwirklicht, sobald die Parteien in der Außenwelt ihren Willen, ein Rechtsgeschäft abzuschließen (zB durch Unterfertigung der Vertragsurkunde) gehörig kundgetan haben (vgl. VwGH 26.1.1989, 88/16/0062).

Bei einem Verpflichtungsgeschäft iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld in dem Zeitpunkt, in dem der Erwerber einen Rechtsanspruch auf die Übertragung des Eigentumsrechtes erwirbt (vgl. VwGH 7.5.1981, 16/1018/80). Die Grunderwerbsteuerschuld entsteht also, sobald ein im § 1 GrEStG als steuerpflichtig erklärter Erwerbsvorgang vereinbart ist bzw. abgeschlossen vorliegt (VwGH 16.4.1962, Slg 2631/F).

Für die Entstehung der Steuerschuld maßgeblich ist beim Kaufvertrag grundsätzlich der Zeitpunkt der Einigung über Kaufgegenstand und Kaufpreis, weil damit der Vertrag rechtswirksam zustande kommt (vgl. VwGH 24.5.1971, 1251/69).

Das Gesetz bindet sohin die Steuerpflicht schon an den Erwerb des Rechtstitels zur (späteren) Übereignung und damit an das erste, im Rechtsleben in Erscheinung tretende Ereignis, nämlich an die Begründung des Übereignungsanspruches, dh. an das (obligatorische) Verpflichtungsgeschäft, und nicht erst an das Erfüllungsgeschäft der Eintragung des Eigentumsrechtes für den Erwerber in das Grundbuch (vgl. VwGH 23.1.2003, 2002/16/0111; siehe zu vor auch: *Dr. Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer, Rz. 123 f. zu § 1 mit weiterer Judikatur*).

Im Berufungsfall ist mit Abschluss des Kaufvertrages am 23. März 2005, worin die Einigung der Vertragsparteien über Kaufgegenstand und Kaufpreis unzweifelhaft hervorkommt, das grunderwerbsteuerrechtlich allein maßgebende Verpflichtungsgeschäft, womit die Bw einen Anspruch auf Übereignung der bezeichneten Liegenschaftsanteile erworben hat, rechtsgültig zustande gekommen und damit die Grunderwerbsteuerpflicht entstanden.

Dem Einwand, das Kaufgeschäft sei aufgrund der vereinbarten Fälligkeit des Kaufpreises erst zum 1. Mai 2008 als "aufschiebend bedingtes" Rechtsgeschäft zu betrachten, ist zu entgegnen, dass eine aufschiebende Bedingung dann vorliegt, wenn ein Rechtserwerb an sie geknüpft ist. Maßgebend im Bereich der Grunderwerbsteuer sind aber nur Bedingungen, die sich auf das Verpflichtungsgeschäft, nicht aber solche, die sich auf das Verfügungs- bzw. Erfüllungsgeschäft beziehen. Nach der Judikatur des VwGH (siehe Erk. 5.9.1985, 84/16/0117) gehört die Übereignung der Sache bloß unter der aufschiebenden Bedingung der (rechtzeitigen) vollständigen Kaufpreiszahlung zwar zum obligatorischen Rechtsgeschäft, doch ist hier nicht das Verpflichtungsgeschäft (Kaufvertrag), sondern vielmehr das **Verfügungsgeschäft** (die Übereignung) aufschiebend bedingt.

Entgegen dem Berufungsvorbringen, der Vertrag werde erst zum 1. Mai 2008 "umgesetzt" bzw. durch die aufgeschobene Kaufpreisfälligkeit werde das Verpflichtungsgeschäft erst zu diesem Zeitpunkt "erfüllt" bzw. "vollzogen" und komme daher einem aufschiebend bedingten Kauf gleich, ist aber nicht nur der Zeitpunkt WANN das Erfüllungsgeschäft ausgeführt wird, sondern auch der Umstand, ob das Rechtsgeschäft in der Folge überhaupt erfüllt wird oder nicht, abgabenrechtlich völlig irrelevant (vgl. VwGH 5.9.1985, 84/16/0117; VwGH 19.12.1985, 83/16/0185).

Wenn daher im Kaufvertrag vom 23. März 2005 hinsichtlich der **Berichtigung**/Entrichtung des Kaufpreises bloß ein späterer Fälligkeitszeitpunkt bestimmt wird, woran ausdrücklich die erst anschließend mögliche Verbücherung des Erwerbes anknüpft, so ist ausschließlich das – grunderwerbsteuerlich irrelevante - Erfüllungsgeschäft der Eintragung in das Grundbuch als aufschiebend bedingt zu beurteilen.

Dass damit aber am rechtswirksamen Zustandekommen des Kaufvertrages keine Änderung eintritt und der Übereignungsanspruch jedenfalls entstanden ist, wird zudem durch die eigenen Angaben der Bw wie auch von Seiten der Verkäuferin dadurch bestätigt, dass sich die Bw "durch Abschluss des Kaufvertrages zum jetzigen Zeitpunkt" die Immobilie unbedingt sichern wollte bzw. "beide Seiten an den Kauf und die Übergabe per 1. Mai 2008 gebunden sind". Zwecks Absicherung dieses Übereignungsanspruches hatte die Bw außerdem noch eine Bankgarantie sowie die Verkäuferin ein beglaubigtes Ranganmerkungsgesuch beizubringen.

Der Verweis der Bw auf das VwGH-Erkenntnis vom 21.1.1998, 97/16/0345, zu einem Leasingvertrag und der daraus gezogene Umkehrschluss mit dem Ergebnis, dass

geenständlich eine aufschiebende Bedingung vorliege, erscheint dem UFS aufgrund des gänzlich anders gelagerten Sachverhaltes nicht nachvollziehbar. Dem Beschwerdefall lag ein "Sale-and-lease-back-Geschäft" zugrunde, wobei zunächst grundlegend die rechtliche Beurteilung des Leasingvertrages (betr. die Vermietung der Kaufliegenschaft zurück von der Erwerberin an die ursprüngliche Verkäuferin) entweder als Mietvertrag oder als Kaufvertrag in Streit gestanden war. Anhand der konkreten Vertragsgestaltung, dass nämlich – entgegen anderer gebräuchlicher Leasingverträge – der Leasinggegenstand (Liegenschaft) ohne weitere rechtsgeschäftliche Erklärung "automatisch" mit Bezahlung der letzten Leasingrate erworben werde, sei keine bloße Kaufoption eingeräumt, sondern vielmehr ein Kaufvertrag abgeschlossen worden. Im Weiteren wurde der Beschwerde gefolgt, da laut VwGH der "Leasingvertrag" die Voraussetzungen für eine Nichtfestsetzung der Steuer gem. § 17 Abs. 2 GrEStG (= zufolge Rückgängigmachung des ursprünglichen Kaufvertrages) erfülle. Im Hinblick auf den Gegenstandsfalle lässt sich aber aus Obigem insoferne nichts ableiten, als ein allfällig anzustellender "Umkehrschluss" im Beschwerdefall lediglich dazu geführt hätte, dass der "Leasingvertrag" eben nicht als Kaufvertrag sondern vielmehr als Mietvertrag zu qualifizieren gewesen wäre. Darüberhinaus hat der VwGH zum strittigen Vertragspassus, das Leasingobjekt werde "durch Bezahlung der letzten monatlichen Leasingrate erworben", ausgeführt, entgegen der Auffassung der Bf sei diese Abrede nicht als aufschiebende Bedingung iSd § 8 Abs. 2 GrEStG anzusehen, und weiter – analog zu obigen Ausführungen – deutlich zum Ausdruck gebracht:

"Die Entrichtung des Kaufpreises betrifft die Erfüllung des Rechtsgeschäftes. Für die Entstehung der Steuerschuld ist aber allein das Verpflichtungsgeschäft, nicht aber das Erfüllungsgeschäft von Bedeutung".

Im Übrigen ist der Erwerbsvorgang auch nicht etwa von einer behördlichen (grundverkehrsbehördlichen) Genehmigung iSd § 8 Abs. 2 GrEStG abhängig und insoweit aufschiebend bedingt, da die diesbezüglich lediglich erforderliche Anzeige gem. § 23 TGVG umgehend nach Abschluss des Kaufvertrages erfolgte und hiezu die grundverkehrsbehördliche Bestätigung gem. § 25 a Abs. 2 TGVG im April 2005 erteilt wurde; dies mit der zivilrechtlichen Folge (siehe § 31 Abs. 1 TGVG), dass das Rechtsgeschäft – abgesehen von der hier zwischen den Parteien aufgeschobenen Kaufpreisfälligkeit – jederzeit in das Grundbuch eingetragen werden könnte. Aus der "Anzeige" über den Rechtserwerb "Kauf der Wohnungseigentumseinheiten Top 1 und 3 laut Kaufvertrag vom 23.3.2005" erhellt des Weiteren, dass auch die Bw den Kaufvertrag als voll rechtswirksam zustande gekommenes Rechtsgeschäft angesehen hat.

Zur eingewendeten, sogenannten "Fremdvermietung" des Kaufobjektes durch die Verkäuferin ist festzuhalten, dass eine Veräußerung der Sache durch den Bestandgeber zwar zivilrechtliche Folgewirkungen im Hinblick auf das Rechtsverhältnis zwischen dem (neuen) Erwerber

und dem Mieter zeitigt (siehe dazu: *Koziof-Welser*, Grundriß des bürgerlichen Rechts, Band I¹⁰, S. 394 f. "Das Verhältnis des Bestandnehmers zu Dritten", ua. zu "Kauf bricht Miete"), was allerdings auf die Wirksamkeit des mit dem Erwerber zustande gekommenen Rechtsgeschäftes (Kauf) an sich wiederum keinerlei Einfluss hat.

Abgesehen davon erscheint die so bezeichnete "Dritt/Fremdvermietung" – folgt man der Diktion der Bw – insoferne und insbesondere im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise wohl nicht als "Normalfall", wenn tatsächlich gleichzeitig mit Abschluss des Kaufvertrages eine Vermietung der Liegenschaftsanteile (Top 1 und 3) an den Ehegatten der Bw erfolgt. Hiefür – insbesondere das Auftreten der Verkäuferin als Vermieterin und deren Lukrierung der Mieteinnahmen - ausschlaggebende anderweitige steuerliche Gründe mögen in Zusammenhalt mit der gegenständlich grunderwerbsteuerlichen Beurteilung dahingestellt bleiben.

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

Innsbruck, am 23. Mai 2006