



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Notar, vom 9. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 30. Oktober 2006, StNr. xxx/yyyy, ErfNr 123.456/yyyy, betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Die Grunderwerbsteuer wird von Euro 1.831,50 auf Euro 1.831,36 herabgesetzt. Die Bemessungsgrundlage beträgt Euro 52.324,44.

Entscheidungsgründe

Mit Dienstbarkeitsvertrag und Optionserklärung vom 2.6.2005 räumte die Verkäuferin. der Bw die nachfolgend angeführten Rechte an den ihr gehörigen Liegenschaftsanteilen, mit welchen Anteilen Wohnungseigentum an Büro 3, Haus I untrennbar verbunden ist. Zu diesen Miteigentumsanteilen gehört auch eine Tiefgarage mit 20 Abstellplätzen.

Die Bw ist ebenfalls Miteigentümerin an der vorbezeichneten Liegenschaft, und zwar von

- a) 170/11416 Anteilen verbunden mit Wohnungseigentum an W 30 Haus I und
- b) 144/1416 Anteilen verbunden mit Wohnungseigentum an Büro 5 Haus II.

Die Verkäuferin beabsichtigte ursprünglich, die Abstellplätze Nr. 47, 48, 30 und 31 als selbständige Wohnungseigentumseinheiten an die Bw zu verkaufen.

Nach Ansicht der Behörden sei es nicht möglich an diesen Abstellplätzen selbständiges Wohnungseigentum zu begründen, weil die Zufahrt zu diesen Abstellplätzen über eine im Eigentum der Verkäuferin stehende Fläche erfolgen muss und die Zufahrt nicht Allgemeinfläche im Sinne des WEG 2002 sei.

Die Verkäuferin räumt der Bw daher statt des Wohnungseigentums folgende Rechte an diesen Abstellplätzen ein:

- 1.) Die Dienstbarkeit der Duldung, der Benutzung dieser Abstellplätze als Garage zugunsten der Bw und ihrer Rechtsnachfolger im Besitze der ihr eigenen Wohnungseigentumsanteile und zwar die Abstellplätze 30 und 31 zu den Anteilen der W 30 und die Abstellplätze 47 und 48 zu den Anteilen Büro 5. Die Dienstbarkeit wird auf die Dauer des Bestandes der Wohnanlage eingeräumt.
- 2.) Die Verdinglichung dieser Dienstbarkeiten auf den Anteilen der Verkäuferin und die Einräumung dieser Rechte auch für die Rechtsnachfolger.
- 3.) Die Einräumung eines Vorkaufsrechtes durch die Verkäuferin zugunsten der Bw, falls an der Tiefgarage eine Nutzwertfeststellung und die nachfolgende Begründung von Wohnungseigentum möglich sein sollte, um einen Betrag von je € 1,00.
- 4.) Die Verdinglichung dieses Vorkaufsrechtes. Sollte dies nur für die Bw möglich sein, verpflichtet sich die Verkäuferin über jederzeit mögliches Verlangen der Bw oder ihrer Rechtsnachfolger im Besitze der Wohnungseigentumsanteile der Bw auf den Anteilen der Verkäuferin dieses Vorkaufsrecht dem Rechtsnachfolger erneut in grundbuchsfähiger Form einzuräumen.
- 5.) Alle Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag gehen auf die jeweiligen Rechtsnachfolger über.
- 6.) Option: Für den Fall dass es künftig möglich sein werde, an den Abstellplätzen Wohnungseigentum zu begründen, sind die sich ergebenden Miteigentumsanteile verbunden mit Wohnungseigentum um den Betrag von € 1,00 an die Bw, ihre Erben und Rechtsnachfolger zu übertragen.

Das Entgelt für die Einräumung dieser Rechte wurde mit € 52.324,44 vereinbart.

In einem internen Aktenvermerk über eine Besprechung vom 16.6.2005 ist unter Pkt. 3 wörtlich ausgeführt:

„Obwohl hier ein Verkauf der Tiefgaragenplätze im eigentlichen Sinne nicht stattfindet, stimmt Herr X.Y. der Vorgangsweise zu, dass der Vertrag mit der Bw wie ein Kaufvertrag verbucht wird, da die wirtschaftliche Verfügungsgewalt ausschließlich bei der Dienstbarkeitsberechtigten liegt und die Verkäuferin auf diese Liegenschaft keinerlei Einflussrecht mehr hat.“

Der Dienstbarkeitsvertrag wurde vom Vertragserrichter selbstberechnet gemäß § 33 TP 5 GebG als Bestandsvertrag vergebührt.

Aufgrund einer Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 3 BAO bei der Verkäuferin wurde der gegenständliche Dienstbarkeitsvertrag seitens der Abgabenbehörde I. Instanz überprüft und aufgrund des Berichtes des Prüfers, ABNr. 07/06, Tz. 17 die Grunderwerbsteuer mit dem angefochtenen Bescheid festgesetzt.

Begründend ist im Bescheid vom 30.10.2006 ausgeführt, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise gemäß § 21 Abs. 1 BAO der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend sei; danach sei der Bw aber die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die 4 Abstellplätze eingeräumt worden, sodass § 1 Abs. 2 GrEStG verwirklicht sei. Als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer wurde das Entgelt für die Einräumung der Dienstbarkeit sowie der symbolische Kaufpreis bei Optionsausübung herangezogen.

In der Berufung vom 9.11.2006 führte die Bw aus, dass die Anwendung des GrEStG denkunmöglich sei, weil nach geltenden Recht die Begründung von Wohnungseigentum an den Abstellplätzen unmöglich und daher eine Verwertung durch die Bw ausgeschlossen sei. Die Hinzurechnung des symbolischen Euro je Abstellplatz, der im Falle der Optionsausübung von der Bw zu entrichten wäre, sei zudem unrichtig, weil die Option erst ausgeübt werden könne, wenn das Wohnungseigentum neu begründet werden würde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8.2.2007 wies die Abgabenbehörde I. Instanz die Berufung als unbegründet ab. Es komme § 1 Abs. 2 GrEStG die Bedeutung zu, dass in Ansehung der Rechte in Bezug auf das Grundstück mehr – nämlich Verwertungsrechte – eingeräumt werden müssten als bloße Besitz- und Nutzungsrechte. Im gegenständlichen Falle sei ein Nutzungsrecht auf unbestimmte Dauer mit Übergang auf die Rechtsnachfolger und ein Optionsrecht auf Übertragung von (künftig zu schaffenden) Miteigentumsanteilen gegen einen symbolischen Kaufpreis von € 1,00 eingeräumt worden.

Die Verkäuferin habe sich somit sämtlicher Verfügungsmacht zugunsten der Bw begeben.

Mit Vorlageantrag vom 21.2.2007 verwies die Bw nochmals darauf, dass eine zivilrechtliche bzw. grundbücherliche Übertragung der Abstellplätze rechtlich unmöglich sei und diese Unmöglichkeit erst durch eine Gesetzesänderung beseitigt werden könnte. Es sei daher die Rechtskraft eines allfälligen von der Abgabenbehörde I. Instanz behaupteten Kaufvertrages von einer Gesetzesänderung abhängig und es wirke diese Bestimmung so, als ob im Rahmen eines Verfahrens vor der Grundverkehrsbehörde die Zustimmung zu einem Kaufvertrag verweigert würde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Grunderwerbsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

Im Erkenntnis vom 20.2.2003, GZ 2002/16/0214, führte der VwGH zum § 1 Abs. 2 GrEStG wörtlich aus:

„Anerkannter Zweck des § 1 Abs. 2 GrEStG 1955 und 1987 war und ist es, jene Grundstücksumsätze zu erfassen, die den Tatbeständen des § 1 Abs. 1 GrEStG so nahe kommen, dass sie es wie diese ermöglichen, sich den Wert der Grundstücke für eigene Rechnung nutzbar zu machen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. November 1991, Zl. 88/16/0166). Dazu ist es nicht erforderlich, dass alle wesentlichen, sich aus dem Eigentumsrecht ergebenden Befugnisse eingeräumt werden; es genügt vielmehr, dass der in Rede stehende Rechtsvorgang das eine oder andere wesentliche Recht des Eigentümers überträgt (hg. Erkenntnis vom 24. Februar 1972, Zlen. 1157, 1179/70). Insbesondere wurde das Vorliegen der Möglichkeit der Verwertung eines Grundstückes auf eigene Rechnung auch dann bejaht, wenn unabhängig von der Frage eines zu erzielenden Mehrerlöses die eingeräumte Position der Verfolgung anderer wirtschaftlicher Ziele diene (hg. Erkenntnis vom 27. November 1969, Zl. 994/68). Eines dieser wesentlichen Rechte des Eigentümers ist jedenfalls die Entscheidung darüber, an wen der Verkauf des Objektes erfolgt (hg. Erkenntnis vom 25. November 1999, Zl. 99/16/0043).“

Anders als die belangte Behörde sah der VwGH im zitierten Erkenntnis den Tatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG für verwirklicht an, weil in einem auf die Dauer von 99 Jahren eingegangenen Mietvertrag ein Kündigungsverzicht vereinbart war und dem Mieter das Recht zustand, für das Mietobjekt bzw die darauf entfallenden Miteigentumsanteile einen Käufer namhaft zu machen und für diesen Fall das Mietverhältnis aufzukündigen, wobei der Vermieter verpflichtet war, mit dem namhaft gemachten Käufer zu denselben finanziellen Bedingungen einen verbuchungsfähigen Kaufvertrag abzuschließen. Der Mieter hatte die Gesamtherstellungskosten zur Gänze entrichtet. Der VwGH wörtlich:

„Bei der Gesamtbetrachtung dieses „Mietvertrages“ ergibt sich aus dem im Vertrag enthaltenen Vereinbarungen eine eigentumsähnliche Verfügungsgewalt mit einer nahezu unbeschränkten Nutzungs- und Verwertungsmöglichkeit, die bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen, den Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2 GrEStG verwirklichte.“

Der Mietvertrag war zu Umgehung des Ausländergrundverkehrsgesetzes abgeschlossen worden.

Im Vorlageantrag macht die Bw selbst auf die Parallelität mit der grundverkehrsbehördlichen Genehmigungspflicht aufmerksam. Dabei übersieht die Bw. dass sie nicht einen Kaufvertrag, der den Anspruch auf Übereignung begründet, abgeschlossen hat, der durch die derzeit noch mangelnde Verbücherungsfähigkeit gleichsam bis zu einer entsprechenden Gesetzesänderung aufschiebend bedingt ist. Gerade weil derzeit eine Eigentumsübertragung nicht möglich ist, hat die Bw ein Vertragswerk abgeschlossen, das es ihr tatsächlich und rechtlich ermöglicht, die Abstellplätze auf die Dauer der Existenz des Gebäudes zu nutzen, die Rechte zu übertragen und zu vererben, was nichts anderes bedeutet als zu „verwerten“.

Der Verkäuferin ist jede Verfügung über die Abstellplätze entzogen und diese liegt ausschließlich bei der Dienstbarkeitsberechtigten. Mit der vorliegenden Vertragsgestaltung sollte gerade die aufgrund der mangelnden Verbücherungsfähigkeit unmögliche Eigentumsübertragung weitestgehend „entschärft“ werden und eine Verwertungsmöglichkeit ohne Eigentumsübertragung möglich gemacht werden. Gerade solche Verträge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten, werden vom § 1 Abs. 2 GrEStG erfasst.

Im Erkenntnis vom 29.6.2006, 2006/16/0004, führt der VwGH aus:

„Die Nutzungsmöglichkeit des Grundstückes - z.B. in Form einer Pacht oder eines Fruchtgenussrechtes oder ähnlicher Rechte - reicht allein nicht aus, um von einer Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht sprechen zu können. Es müssen hiezu noch besondere Umstände kommen, die dem Abgabepflichtigen eine solche Stellung einräumen, die eine wirtschaftliche Verwertung des Grundstückes auf eigene Rechnung ermöglichen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 30. Juni 2005, Zl. 2004/16/0250, mwN; vgl. auch die in Fellner, Grunderwerbsteuer, unter Rz 52 ff zu § 2 GrEStG 1987 wiedergegebene hg. Rechtsprechung).“

Im vorstehend zit. Erkenntnis vom 30.6.2005, 2004/16/0250 ist ausgeführt:

„§ 1 Abs. 2 GrEStG hat einen selbständigen und - gegenüber den Tatbeständen im § 1 Abs. 1 GrEStG - subsidiären (Ersatz-) Tatbestand zum Inhalt. Diese Norm unterwirft Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten, der Grunderwerbsteuer; sie lässt daher die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Gegensatz zur formalrechtlichen des § 1 Abs. 1 GrEStG zu (Fellner, Grunderwerbsteuer, Kommentar, Rz 246 zu § 1, samt angeführter Rechtsprechung).“

Gemeinsames Merkmal der Erwerbsvorgänge des § 1 GrEStG ist der Rechtsträgerwechsel bezüglich eines Grundstückes im Sinne des § 2 GrEStG. Der Erwerbsvorgang muss darauf

gerichtet sein oder darin bestehen, dass das Grundstück von einem Rechtsträger auf einen anderen übergeht. Ein derartiger Wechsel in der Zuordnung ist auch für Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 2 GrEStG erforderlich, wobei allerdings dieser Wechsel in der Grundstückszuordnung unterhalb der Ebene eines Eigentümerwechsels stattfindet. Die Vorschrift soll solche Erwerbsvorgänge erfassen, die vom Wechsel im Eigentum abgesehen den im § 1 Abs. 1 GrEStG beschriebenen Erwerbsvorgängen so nahe kommen, dass sie es wie diese dem Erwerber ermöglichen, sich den Wert des Grundstücks für eigene Rechnung nutzbar zu machen.

Der Gesetzgeber stellt hiebei nicht auf bestimmte Typen von Rechtsvorgängen, die den Übergang des Eigentums bewirken, sondern auf beliebige Rechtsformen ab, mit denen Verwertungsbefugnisse eingeräumt werden können. Bei der Anwendungsmöglichkeit des § 1 Abs. 2 GrEStG kommt es daher auf die Umstände des Einzelfalles an. Unter der Verschaffung der rechtlichen oder wirtschaftlichen Verfügungsmacht ist die Übertragung aller oder einzelner aus dem Eigentumsrecht fließenden Machtbefugnisse über ein Grundstück an den Ermächtigten mit Ausnahme des Eigentumsrechtes selbst, also ohne Übertragung des Eigentumsanspruches zu verstehen.

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 wesentlichen sich aus dem Eigentumsrecht ergebenden Befugnisse."

Ein ähnlicher Fall lag der Entscheidung des UFSI vom 8.4.2004, RV/0400-I/03, zugrunde.

Der Berufung zuzustimmen ist hinsichtlich der Ausführungen zur Bemessungsgrundlage. Der für den Fall einer möglichen Eigentumsübertragung vereinbarte Kaufpreis von je 1 Euro ist keine Gegenleistung für die Einräumung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht, sondern im Sinne des § 1 Abs. 4 GrEStG erst beim späteren Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 GrEStG in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist.

Dem Berufungsvorbringen, es sei eine Grunderwerbsteuervorschreibung denkunmöglich, weil eine Übertragung des Eigentumsrechtes an den Abstellplätzen unmöglich sei, kommt keine Relevanz zu. Wie aus den hg. Zitaten hervorgeht, kommt es gerade auf die Verschaffung des Eigentums nicht an, vielmehr reicht es aus, einzelne aus dem Eigentumsrecht erfließende Machtbefugnisse über ein Grundstück an den Berechtigten mit Ausnahme des Eigentumsrechtes selbst, also ohne Übertragung des Eigentumsanspruches zu übertragen, die diesen in die Lage versetzen, das Grundstück auf eigene Rechnung – durch Übertragung der eingeräumten Rechte - zu verwerten.

Die Bw hat es in der Hand sämtliche Rechte aus dem Vertragsgeflecht (Dienstbarkeit, Vorkaufsrecht um je € 1,00 und Optionsrecht um je € 1,00) mit den ihr eigenen Miteigentumsanteilen an wen auch immer und zu welchen Preis auch immer zu übertragen, zu vererben, usw. Während die Verkäuferin – wie sie zurecht in einem internen Aktenvermerk festhält – keinerlei Einfluss mehr hat.

Damit ist mit dem Vertragsgeflecht der Bw eine umfassende Verwertungsmöglichkeit unterhalb der Ebene des Eigentumsrechtes eingeräumt worden und es ist die Eigentümerin derart gebunden, dass die Bw unabhängig von den Eigentumsverhältnissen die Verfügungsmacht über die verfahrensgegenständlichen Tiefgaragenabstellplätze ausüben kann.

Salzburg, am 11. April 2007