



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der G., inL., vom 23. Dezember 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 3. Dezember 2003 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 16./20. Dezember 2002 erwarb die G (in der Folge Berufungswerberin genannt) von der St.T. elf Grundstücke inneliegend EZ x,y undz Grundbuch T. mit den Adressen Gasse 12, 14, 16, 18, 20, 22 und 24 um einen Kaufpreis von 900.000,00 € zuzüglich USt, zahlbar in zwei Raten. Im Lastenblatt der Liegenschaft der EZ x scheinen zwei Wohnbauförderungsdarlehen auf, die lt. Aufsandungserklärung an die Käuferin mitübertragen werden. Im Kaufvertrag wurde festgehalten, dass die Eintragungen zwei Wohnbauförderungsdarlehen gemäß Wohnbauförderungsgesetz 1954 betreffen, die im Zuge der Errichtung der Objekte Gasse 22/24 vom Land A gewährt wurden.

Als Stichtag für die Übergabe des Kaufgegenstandes wurde der 1. Jänner 2003 festgesetzt.

In einer Zusatzvereinbarung vom 16./20. Dezember 2002 wurde vereinbart, dass die Käuferin auf Bestandgeberseite in sämtliche Bestandverhältnisse eintritt, die am Übergabestichtag im Zusammenhang mit dem Kaufgegenstand rechtsgültig bestehen. Weiters wurde vereinbart, dass die Käuferin die zum Übergabestichtag offenen Darlehensrückstände ohne Anrechnung auf den Kaufpreis übernimmt. Die mit Übergabestichtag angesparten Hauptmietzinsreserven werden von der Verkäuferin – ohne Anrechnung auf den Kaufpreis – auf die Käuferin übertragen.

Mit Schreiben vom 10. November 2003 gibt die Berufungswerberin die genauen Beträge zur Berechnung der Bemessungsgrundlage mit Kaufpreis 900.000,00 € zuzüglich 20% USt, zuzüglich Darlehensübernahme 233.972,26 € (darin enthalten öffentliche Förderdarlehen des Landes A von 38.005,37 € mit 1% Verzinsung und Angabe der Restlaufzeit) und abzüglich der Hauptmietzinsreserve von 181.506,36 € bekannt.

Mit Bescheid vom 3. Dezember 2003 schrieb das Finanzamt für diesen Rechtsvorgang die Grunderwerbsteuer vor, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 1.080.000,00 € für den Kaufpreis zuzüglich 233.972,26 € für übernommene, aushaftende Verbindlichkeiten.

Gegen diesen Bescheid er hob die Berufungswerberin die Berufung mit der Begründung, dass die Höhe der Bemessungsgrundlage unrichtig sei, da einerseits die niedrig verzinsten öffentlichen Darlehen abzuzinsen wären und andererseits verminderen die vom Veräußerer als verbindlichen Bestandteil des Rechtsgeschäftes an die Berufungswerberin übertragene und überwiesene Hauptmietzinsreserve in Höhe von 181.506,36 € die Gegenleistung. Die Übernahme der Sanierungsdarlehen in das Zahlungsversprechen stehe im ursächlichen Zusammenhang mit der Übertragung und Auszahlung der nicht verwendeten Hauptmietzinsreserve. Der notwendige Sanierungsaufwand an den Wohnobjekten Gasse 12 – 24 sei durch Darlehensaufnahmen abgedeckt worden, wodurch die angesparten Mietzinsreserven in voller Höhe erhalten blieben und zur Übertragung (= Auszahlung) gelangen konnten.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung teilweise statt und verminderte die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer, indem die niedrig verzinsten öffentlichen Darlehen abgezinst wurden.

Mit Schreiben von 1. April 2004 beantragte die Berufungswerberin eine Bescheidbegründung hinsichtlich des Berufungsvorbringens "Berücksichtigung der Hauptmietzinsreserve bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage".

In der darauf ausgefertigten Bescheidbegründung stellte das Finanzamt fest, dass sich durch die Zusatzvereinbarung zum Kaufvertrag vom 20. Dezember 2003, in der die Vertragsparteien vereinbarten, dass die angesparten Hauptmietzinsreserven ohne Anrechnung auf den Kaufpreis auf die Käuferin übertragen werden, die Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG und somit die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer nicht ändere.

Daraufhin stellte die Berufungswerberin den Antrag auf Entscheidung über die Berufung zum Berufungsvorbringen "Berücksichtigung der Hauptmietzinsreserve bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage" durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit der ergänzenden Begründung, dass die Hauptmietzinsreserve lediglich eine Rechengröße darstelle, die nur in einem Mietzinserhöhungsverfahren gemäß § 18 MRG von Bedeutung sei. Es handle sich daher nicht um ein objektgebundenes Sondervermögen, welches weder bei der Beendigung des Mietverhältnisses an den Mieter zurückzuzahlen wäre, noch könne der Mieter Auszahlungen aus der Reserve verlangen. Die in der Zusatzvereinbarung getroffene Vereinbarung zur Übertragung der Hauptmietzinsreserve ohne Anrechnung auf den Kaufpreis habe keine (steuer-)rechtliche Zuordnungsfunktion, sondern stelle lediglich klar, dass Kaufpreis und Hauptmietzinsreserve zahlungstechnisch nicht gegeneinander aufzurechnen seien. Diese Vorgangsweise sei auf Wunsch des Verkäufers gewählt worden, um eine formale Trennung zwischen Bezahlung des Kaufpreises und Übertragung der Hauptmietzinsreserve zu erreichen. Tatsächlich sei allerdings die zweite Kaufpreisrate um die im Jahre 2002 angesparte Hauptmietzinsreserve gekürzt und der saldierte Betrag an die Verkäuferin überwiesen worden.

In der Folge wurden vom unabhängigen Finanzsenat weitere Ermittlungen durchgeführt, indem die Berufungswerberin um Klärung des Sachverhaltes ersucht wurde, da einerseits im Kaufvertrag die Übernahme von zwei Wohnbauförderungsdarlehen, die im Zuge der Errichtung der Objekte Gasse 22/24 gewährt wurden, vereinbart wurde und andererseits in der Berufung vorgebracht wurde, dass die Übernahme der Sanierungsdarlehen in das Zahlungsversprechen im ursächlichen Zusammenhang mit der Übertragung und Auszahlung der nicht verwendeten Hauptmietzinsreserve steht. In einer Vorhaltsbeantwortung teilt die Berufungswerberin daraufhin mit, dass die Übernahme der Darlehen des Landes A sowohl im Kaufvertrag vom 20. Dezember 2002 als auch in der Zusatzvereinbarung vom 20. Dezember 2002 geregelt sei. Die bereits im Akt befindlichen Verträge wurden nochmals vorgelegt. Weiters wurde eine aktuelle Grundbuchsabschrift der EZ r Grundbuch T. mit den Grundstücksadressen Gasse 12, 14, 16 und 20, in der die vertragsgest., den übernommenen Landesdarlehen zugrunde liegenden Pfandrechte eingetragen sind, vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, über ein inländisches Grundstück.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. (VwGH 30.4.2003, 2000/16/0086).

Nach § 5 Abs. 1 Z1 GrEStG ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenden Nutzungen.

Im Abs. 2 des § 5 GrEStG wird normiert, dass sowohl Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt, zur Gegenleistung gehören, als auch Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen, ausgenommen dauernde Lasten.

Gemäß § 20 MRG hat der Vermieter in übersichtlicher Form eine Abrechnung über die Einnahmen und Ausgaben eines jeden Kalenderjahres zu legen (Hauptmietzinsabrechnung). Der Unterschiedsbetrag, der sich aus der Gegenüberstellung der so ausgewiesenen Einnahmen und Ausgaben eines Kalenderjahres errechnet, ist die Mietzinsreserve oder der Mietzinsabgang (§ 20 Abs. 2 MRG).

Während im § 4 GrEStG die Gegenleistung grundsätzlich zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer (unter Beachtung der Ausnahmen des § 4 Abs. 2 GrEStG) erklärt wird, wird im § 5 GrEStG der Umfang und der Begriff der Gegenleistung näher erläutert.

Der Begriff der Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht (vgl. VwGH 26.6.2003, 2003/16/0077, VwGH 25.8.2005, 2005/16/0104 und VwGH 23.2.2006, 2005/16/0276).

Das Grunderwerbsteuerrecht kennt vielmehr einen eigenständigen grunderwerbsteuerrechtlichen Gegenleistungsbegriff, der durch verwandte Begriffe in anderen Rechtsgebieten, auch in anderen Steuerrechtsgebieten, nicht vorgeprägt wird (vgl. BFH 25.1.1989, II R 28/86, BStBl II 466).

Was Gegenleistung ist, wird im § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt; überall dort, wo die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung zu berechnen ist, weil eine solche vorliegt und ermittelt werden kann, bildet jede denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes

vom Erwerber versprochen wird, Teil der Bemessungsgrundlage (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern II, GrEStG 1987, Rz 4 zu § 5 mwN).

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 (vgl. VwGH 27.5.1999, 98/16/0349, VwGH 15.3.2001, 2001/16/0018, VwGH 25.3.2004, 2003/16/0106, 0107 und VwGH 23.2.2006, 2005/16/0276).

Im Allgemeinen gilt für den Umfang der Gegenleistung der Grundsatz, dass dasjenige Entgelt, welches nicht für den Erwerb des Grundstückes geleistet wird, auch nicht zur Gegenleistung zählt. Somit sind Leistungen des Veräußerers (im Gegensatz zu den dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen) im Sinne des Grunderwerbsteuerrechtes nicht Teil der Gegenleistung. Besteuert wird nämlich nicht die Bereicherung des Veräußerers, sondern der Erwerb des Käufers (vgl. VwGH 18.12.1995, 93/16/0072 und VwGH 30.4.2003, 2002/16/0292, 0293).

Wird eine Liegenschaft verkauft, so ergibt sich die Frage, inwieweit die angesparte Hauptmietzinsreserve übergeben oder nicht übergeben wird. Vor vertraglicher Vereinbarung dieser Frage sollte in jedem Fall die Höhe der zehnjährigen Reserve abgeklärt werden. Mangels vertraglicher Vereinbarung trifft den Verkäufer keine Herausgabepflicht (OGH 24.2.1999, 3 Ob 223/98f).

Im vorliegenden Fall wurde für den Erwerb des Kaufgegenstandes die Bezahlung eines Kaufpreises und die Übernahme von Darlehen vereinbart. Zusätzlich wurde zwischen den Vertragsparteien festgehalten, dass die Verkäuferin der Erwerberin die angesparte Hauptmietzinsreserve ohne Anrechnung auf den Kaufpreis übertragen wird.

Zivilrechtlich ist die Verkäuferin aus dem Titel des Kaufvertrages berechtigt, den bedungenen Kaufpreis und die Übernahme der Darlehen zu verlangen bzw. im Klagsweg einzufordern. Dies bedeutet, dass auch die Gesamtgegenleistung laut Kaufvertrag der Grunderwerbsteuer zu unterziehen ist. Dass die Käuferin von der Verkäuferin die angesparte Hauptmietzinsreserve, ohne Anrechnung auf den Kaufpreis, übertragen erhielt, kann daran nichts ändern, da diese nicht einen Teil der Gegenleistung der Erwerberin bildet (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer Rz 63 zu § 5 GrEStG).

Dem Berufungsvorbringen die angesparte Mietzinsreserve sei durch Aufnahme von Sanierungsdarlehen in voller Höhe erhalten geblieben und konnte dadurch zur Auszahlung gelangen, konnte nicht näher getreten werden, da lediglich zwei Wohnbauförderungsdarlehen, die im Zuge der Errichtung der Objekte Gasse 22/24 gewährt wurden, Akteninhalt sind und auch auf Anfrage keine weiteren Angaben zur Klärung des Sachverhaltes gemacht oder geeignete Nachweise vorgelegt wurden. Nach § 119 BAO sind die für den Bestand und

Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Die Berechnung der Grunderwerbsteuer ist der Berufungsvorentscheidung vom 16. März 2004 zu entnehmen.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes konnte der Berufung teilweise stattgegeben werden, da die übernommenen, niedrig verzinsten Darlehen abzuzinsen waren.

Graz, am 22. November 2006