



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Edith Putschögl und die weiteren Mitglieder HR Mag. Otto Müller, Dr. Werner Loibl und Leopold Pichlbauer über die Berufung der Bw, vom 22. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 15. Juni 2005 betreffend Rechtsgebühr bzw. Rechtsgebühren nach der am 29. Juni 2006 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin erwarb mit Kaufvertrag (= KV) vom 15. Juli 2004 eine Liegenschaft samt dem darauf errichteten Gebäude "B". Die Berufungswerberin übernahm zum Übergabszeitpunkt sämtliche Rechte und Pflichten aus den in Punkt 3.2.1. angeführten Verträgen (insbesondere Mietverträge u.a. mit A,B,C).

Der Kaufpreis wurde in Abhängigkeit von den Nutzflächen gemäß Zinsliste und von dem von der Verkäuferin gemäß Punkt 6.5. zu zahlenden Benützungsentgelt berechnet (Punkte 5.1. und 5.2.1. des KV).

Dieser Punkt lautet: Zur Berechnung des Netto-Kaufpreises werden die heranzuziehenden Nutzflächen und Kfz-Stellplätze gemäß Zinsliste mit Flächenaufstellung Anlage 1.3.a mit den am Übergabsstichtag dafür von den Mietern zu zahlenden monatlichen Netto-Mietzinsen und dem monatlichen Netto-Benützungsentgelt multipliziert und das Ergebnis mit 12 und dann mit 100/6,33 multipliziert.

Der Kaufpreis war vertragsgemäß bei Fälligkeit zur Gänze zu entrichten (die Umsatzsteuer war

auf das Finanzamtskonto der Verkäuferin durch Überrechnung zu entrichten).

Das Gebäude hat eine Gesamtnutzfläche (Büros, Lager, Garagen) von 7.544,12 m<sup>2</sup>, von denen zum Zeitpunkt des Kaufvertrabschlusses 5.993,56 m<sup>2</sup> vermietet waren. (Anlage 1.3.a des KV).

Bezüglich der nicht vermieteten Flächen war Folgendes vereinbart (Punkt 6.5.1. des KV):

"Hinsichtlich leerstehender Flächen und Kfz-Stellplätze, die zum Übergabestichtag gemäß Zinsliste als leerstehend ausgewiesen waren, sowie hinsichtlich der 20 Kfz-Stellplätze, für die die Mieterin F erst ab dem 1.5.2005 Mietzins zahlen muss, wird der Verkäuferin für die Zeit von fünf Jahren ab dem Übergabezeitpunkt das Recht eingeräumt, diese Flächen insbesondere zur Vermietung nach Rücksprache mit der Käuferin zu betreten und insofern zu benützen. Dafür verpflichtet sich die Verkäuferin ein Benützungsentgelt in Höhe der dafür gemäß Zinsliste Anlage 1.3.a zu berechnenden, und entsprechend dem Mustermietvertrag wertgesicherten, Mietzinse zuzüglich 20% Umsatzsteuer in monatlichen Raten, jeweils am Monatsersten, zu bezahlen. Weiters hat die Verkäuferin für die genannten Flächen auch sämtliche Betriebs- und Nebenkosten zuzüglich 20% Umsatzsteuer entsprechend den Bestimmungen des Muster-Mietvertrages zu tragen und die entsprechenden Akonto-Beträge gegen Jahresendabrechnung an die Käuferin zu zahlen.

Es wird ausdrücklich festgehalten, dass durch diese Benützungsregelung kein Bestandverhältnis mit der Verkäuferin entsteht."

Das Finanzamt wertete diese Vereinbarung als gebührenpflichtig gemäß § 33 TP 5 GebG und setzte mit Bescheid vom 1. Oktober 2004 die Rechtsgebühr ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von 807.330,60 € mit 8.073,31 € fest.

Mit Schriftsatz vom 4. November 2004 erhob der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin das Rechtsmittel der Berufung.

Diese richtet sich nur dem Grunde nach gegen die Festsetzung einer Gebühr mit der Begründung, dass ein gemäß § 19 Abs. 2 GebG gebührenfreies Sicherungs- oder Erfüllungsgeschäft vorliege; bezüglich der Höhe der Gebühr werden keine Einwendungen vorgebracht.

Die Berufungswerberin sei ein deutscher Immobilienfonds, sie habe in erster Linie zukünftige Erträge gekauft (und nicht bloß eine Liegenschaft).

Der Kaufpreis für das Gebäude sei nach dem (abgezinsten) Ertragswert der Liegenschaft ermittelt worden, das sind die zukünftig zu erwartenden Mieten. Dabei sei von einer Vollvermietung ausgegangen worden. Um diesen Wert abzusichern, sei die Vereinbarung (Punkt 6.5.1.) in dieser Form geschlossen worden. Auf diese Weise werde für die Käuferin auch hinsichtlich der leerstehenden Flächen ein laufendes Nutzungsentgelt gesichert und diene der Absicherung des vereinbarten Kaufpreises.

Sicherungsgeschäfte seien gemäß § 19 Abs. 2 GebG unter gewissen Voraussetzungen gebührenfrei (dieselben Vertragsparteien, dieselbe Urkunde, das Hauptgeschäft muss einer Gebühr oder Verkehrsteuer unterliegen und es muss sich um ein Sicherungs- oder Erfüllungsgeschäft handeln). Diese Voraussetzungen seien erfüllt, weshalb der Berufung Folge zu geben sei.

In einer weiteren Eingabe vom 27. Juni 2006 brachte die Vertreterin der Berufungswerberin noch Folgendes vor:

Bei der Berufungswerberin handle es sich um eine Gesellschaft, die ausschließlich so genannte Ertragsimmobilien erwerbe, also Immobilien, die in der Regel an Dritte vermietet seien, sodass wirtschaftlich betrachtet keine Immobilien, sondern Mieterträge erworben werden. Danach bestimme sich die Kaufpreisberechnung, die derart vor sich gehe, dass die aktuellen Mieterträge herangezogen werden und mit einem bestimmten Vervielfacher multipliziert werden. Dieser Multiplikator richte sich unter anderem nach der Qualität der Mietverträge, nach der Art des Gebäudes (Bürogebäude, Einkaufszentrum, Wohngebäude), nach dem Zinsniveau, nach der Marktlage u.dgl.

Bei Ertragsimmobilien, die im Zeitpunkt des Erwerbes (noch) nicht voll vermietet seien, habe die Praxis zur Ermittlung der Kaufpreisberechnung (die sich nach den Mieterträgen richtet) folgende Methoden entwickelt:

Nur die tatsächlich erzielten Mieterträge werden der Kaufpreisberechnung zugrunde gelegt. Werden in der Folge für die im Erwerbszeitpunkt noch nicht vermieteten Gebäudeteile (innerhalb einer bestimmten Frist) Mieter gefunden, komme es zu einer nachträglichen Erhöhung des Kaufpreises.

Unterstellt man bei der Berechnung des Kaufpreises Vollvermietung, so werden dem Käufer die tatsächlich nicht erzielten Mieterträge zurückgezahlt, und zwar entweder dadurch, dass der Verkäufer sich verpflichtet, für einen gewissen Zeitraum den zuviel bezahlten Kaufpreis zurückzuzahlen (in diesem Fall sei die Rückzahlung des zuviel bezahlten Kaufpreises eine Gewährleistung, weil der Verkäufer das im Kaufvertrag Versprochene, also die Vollvermietung, nicht eingehalten habe und eine Kaufpreisminderung gewähre). Die andere Möglichkeit bestehe darin, dass ein Dritter sich verpflichte, die auf die nichtvermieteten Gebäudeteile entfallenden Erträge zu bezahlen (Garantievertrag, Mietgarantie).

Im vorliegenden Fall sei die "Mietertragsgewährleistung" als Benützungsentgelt bezeichnet worden. In Vertragspunkt 6.5.1. sei jedoch ausdrücklich geregelt, dass die Verkäuferin das Recht habe, die leerstehenden Flächen zur Vermietung zu betreten und insofern auch zu benützen. Gemeint sei damit, dass die Verkäuferin die leerstehenden Flächen potentiellen Mietern zeigen könne.

Daher könne im vorliegenden Fall ausgeschlossen werden, dass ein Bestandvertrag i.S.d.

§ 33 TP 5 GebG geschlossen werden sollte: Die Verkäuferseite, der wohl die Stellung eines "Mieters" zukäme, habe kein Interesse gehabt, die gegenständlichen Flächen anzumieten und zu benützen. Sie musste sich nur die Möglichkeit sichern, die Flächen potentiellen Mietern zeigen zu können. Wirtschaftlich sei daher ersichtlich, dass die "Benützungsentgelte" eine Kaufpreisminderung darstellen. Die in Punkt 6.5.2. getroffene Vereinbarung, dass durch diese Benützungsregelung ein Bestandverhältnis mit der Verkäuferin entstehe sei daher keine Leerformel, sondern entspreche dem wirtschaftlichen Gehalt.

In der Eingabe vom 28.6.2006 wird – wie bereits in der Eingabe vom 27.6.2006 – auf die Gestaltung des Kaufpreises beim Erwerb einer Immobilie durch die Berufungswerberin hingewiesen; außerdem wird das Vorliegen eines gebührenpflichtigen Bestandvertrages in Abrede gestellt:

Die in Punkt 6.5.2. getroffene Vereinbarung sei kein gebührenpflichtiges Bestandverhältnis: Die Verkäuferin hatte kein Interesse am Gebrauch der leerstehenden Räumlichkeiten. Ihr Interesse bestand darin, für diese Räumlichkeiten so schnell wie möglich Mieter zu finden, da sich sonst der vereinbarte Kaufpreis über die "Mietgarantie" sukzessive reduzierte.

Die entsprechende Vertragsbestimmung "insbesondere zur Vermietung" sei nicht – wie sie auch interpretiert werden könnte – so gemeint, dass die Verkäuferin die Stellung eines Vermieters hätte und auf eigene Rechnung untervermieten dürfe, sondern dahingehend, dass sie Mieter findet, die ihrerseits dann den Mietvertrag als Hauptmieter mit der Käuferin abschließen. Ihr komme die Stellung eines Maklers zu.

Zu § 19 Abs. 2 GebG wird weiter ausgeführt:

Hauptgeschäft sei im gegenständliche Fall ein Kaufvertrag über eine Immobilie. Der Kaufpreis unterliegt der Grunderwerbsteuer. Bei der Ermittlung des Kaufpreises werde Vollvermietung unterstellt, obwohl diese zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nicht gegeben war.

Vollvermietung wurde nur deshalb unterstellt, weil sich die Verkäuferin verpflichtete, für die leerstehenden Räumlichkeiten eine "Mietgarantie" zu geben, die hier als Benützungsentgelt bezeichnet wurde. Das Benützungsentgelt sei somit ein Teil jener Verpflichtungen, welche die Verkäuferin im Hauptgeschäft übernommen habe. Die Verkäuferin erfülle somit dadurch ihre Verpflichtungen aus dem Hauptgeschäft.

Aus der Sicht der Käuferin werde somit das Hauptgeschäft gesichert. Sie sichere sich durch die sog. Mietgarantie dahingehend ab, dass sie nicht endgültig einen zu hohen Kaufpreis zahle.

In der am 29. Juni 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde die Kaufpreisbildung beim Erwerb einer Immobilie durch eine Gesellschaft wie die Berufungswerberin erläutert und auf den unmittelbaren Zusammenhang zwischen Kaufpreisgestaltung und der so genannten "Mietgarantie" hingewiesen und ergänzend

ausgeführt:

Die Berechtigung der Verkäuferin nach dem Punkt 6.5.1. des Kaufvertrages bestehe allein darin, den potentiellen Mietern die leerstehenden Büroflächen zu zeigen und Mietverträge zu vermitteln. Außerdem habe sie kein persönliches Interesse an einer Nutzung dieser leerstehenden Flächen. So gesehen werde auch kein nach § 33 TP 5 GebG gebührenpflichtiger Vertrag geschlossen.

Außerdem diene die Vereinbarung des Benützungsentgeltes der Erfüllung des Kaufvertrages und sei aus diesem Grund gemäß § 19 Abs. 2 GebG gebührenfrei.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 15 Abs. 1 GebG sind Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, dass in diesem Bundesgesetz etwas Abweichendes bestimmt wird.

Für die Festsetzung der Gebühren ist gemäß § 17 Abs. 1 GebG der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend.

Abs. 2 des § 17 GebG lautet: Wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so wird bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Nach dem Urkundenprinzip des § 17 Abs. 1 GebG ist allein der Inhalt der Urkunde maßgebend, aus der alleinigen Geltung des schriftlich niedergelegten Inhaltes ergibt sich auch die Belanglosigkeit der Beweggründe, die zur Errichtung der Schrift, zum Abschluss des Rechtsgeschäftes oder zu einer bestimmten Art oder Formulierung geführt haben (VwGH vom 1.10.2001, 2001/16/0312).

§ 17 Abs. 2 GebG hat zum Inhalt, dass bei einem – in Bezug auf die Art oder Beschaffenheit des Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände – undeutlichen Urkundeninhalt bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet wird, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Diese Bestimmung sieht somit zur Milderung des strengen Urkundenprinzips eine widerlegbare Vermutung derart vor, dass bei der Auslegung undeutlicher Vertragsbestimmungen die Beweislast den Abgabepflichtigen trifft. Die Bestimmung greift nur in den Fällen ein, in denen die Urkunde Aussagen enthält, die verschiedene Deutungen zulassen, wie im vorliegenden Fall die Auslegung des Punktes 6.5.1. "wird der Verkäuferin für die Zeit von fünf Jahren ab dem Übergabszeitpunkt das Recht eingeräumt, diese Flächen insbesondere zur Vermietung nach Rücksprache mit der Käuferin zu betreten und insoferne auch zu benützen".

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG unterliegen Bestandverträge (§ 1090 ABGB) und andere Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert einer Gebühr in Höhe von 1 v. H.

Nach der Rechtsprechung des VwGH umfasst § 33 TP 5 Abs. 1 GebG die "lupenreinen" Bestandverträge im Sinne der §§ 1090 ff ABGB und Verträge, die sich ihrem Wesen nach als eine Art Bestandvertrag darstellen, d.h., Verträge, die zwar von den Regeln der §§ 1090 ff ABGB abweichen, aber aufgrund von für Bestandverträge charakteristischen Merkmalen noch als Bestandverträge im weiteren Sinn anzusprechen sind. Weder als Bestandverträge nach ABGB noch als sonstige Verträge im Sinne des § 33 TP 5 GebG können Vereinbarungen gewertet werden, die ihrem Wesen nach einer anderen Art von Rechtsgeschäft entsprechen, das entweder einer anderen Tarifpost des § 33 GebG unterliegt oder das von dem auf bestimmte Rechtsgeschäftstypen abgestellten Tarifpost des § 33 GebG überhaupt nicht erfasst wird. Welche Art von Vertrag vorliegt, ist nach zivilrechtlichen Grundsätzen zu prüfen (VwGH 2.4.1990, 89/16/0147).

Der entsprechende Vertragspassus lautet (Punkte 6.5.1. und 6.5.2):

"Hinsichtlich leerstehender Flächen und Kfz-Stellplätze, die zum Übergabestichtag gemäß Zinsliste als leerstehend ausgewiesen waren, sowie hinsichtlich der 20 Kfz-Stellplätze, für die die Mieterin F erst ab dem 1.5.2005 Mietzins zahlen muss, wird der Verkäuferin für die Zeit von fünf Jahren ab dem Übergabezeitpunkt das Recht eingeräumt, diese Flächen insbesondere zur Vermietung nach Rücksprache mit der Käuferin zu betreten und insofern zu benutzen. Dafür verpflichtet sich die Verkäuferin ein Benützungsentgelt in Höhe der dafür gemäß Zinsliste Anlage 1.3.a zu berechnenden, und entsprechend dem Mustermietvertrag wertgesicherten, Mietzinse zuzüglich 20% Umsatzsteuer in monatlichen Raten, jeweils am Monatsersten, zu bezahlen. Weiters hat die Verkäuferin für die genannten Flächen auch sämtliche Betriebs- und Nebenkosten zuzüglich 20% Umsatzsteuer entsprechend den Bestimmungen des Muster-Mietvertrages zu tragen und die entsprechenden Akonto-Beträge gegen Jahresendabrechnung an die Käuferin zu zahlen.

Es wird ausdrücklich festgehalten, dass durch diese Benützungsregelung kein Bestandverhältnis mit der Verkäuferin entsteht."

Maßgebend ist also, ob der "Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit gegen einen bestimmten Preis" überlassen und damit ein Vertrag nach § 33 TP 5 GebG begründet wurde.

Das Vorliegen eines derartigen Vertrages wird von der Berufungswerberin bestritten.

Es wurden der Berufungswerberin gewisse Flächen eines Gebäudes dahingehend zur Nutzung überlassen, dass die Verkäuferin für die Zeit von fünf Jahren das Recht hat, diese Flächen

insbesondere zur Vermietung nach Rücksprache mit der Käuferin zu betreten und insofern auch zu benützen.

Diesbezüglich hat das Berufungsverfahren ergeben, dass die Berechtigung der Verkäuferin ausschließlich darin bestanden hat, die leerstehenden Flächen potentiellen Mietern an Ort und Stelle zu zeigen und Mietverträge zu vermitteln.

Ein "Gebrauch" kann darin nicht gesehen werden, weil die Tätigkeit der Verkäuferin einer Vermittler- bzw. Maklertätigkeit vergleichbar zu werten ist und eine derartige Tätigkeit nicht als Gebrauch angesehen wird. Somit ist also kein Vertrag im Sinne des § 33 TP 5 Abs. 1 GebG zustandegekommen.

Mangels Vorliegens eines gebührenpflichtigen Vertrages ist auf die Frage, ob der Bestandvertrag ein Sicherungs- oder Erfüllungsgeschäft zum Kaufvertrag ist, nicht mehr einzugehen und über die Berufung spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 10. Juli 2006