



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 3. August 2007 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Laut dem am 27. Juli 2007 abgeschlossenen "Mietvertrag mit Kaufoption" hat H (= Berufungswerber, Bw) von der X-GmbH die Haushälfte Top 15 auf Baurecht EZ1 auf unbestimmte Dauer gemietet. Das monatliche Entgelt beträgt, basierend auf den anteiligen Baukosten und dem Baurechtszins (Eventualposten), bestehend aus der Nettomiete, den Bewirtschaftungskosten, Umsatzsteuer etc. (aufgeschlüsselt lt. integriertem Anhang A des Vertrages) gesamt € 343,12 (Punkt 2). Der Mieter hat einen Finanzierungsbeitrag von € 12.500 zu leisten, der bei Beendigung des Mietverhältnisses rückgezahlt wird (Pkt. 3). Laut Punkt 4 ist der Mieter (Bw) Eigentümer und Baurechtsgeber an der Stammrechtseinlage EZ2, aus welcher die Baurechtseinlage hervorgegangen ist und auf welcher die Baurechtsnehmerin und nunmehrige Vermieterin X-GmbH das Gebäude errichtet hat. Bei Kauf der Stammeinlage wird der Finanzierungsbeitrag – der lt. Anhang A dem Kaufpreis für die Stammeinlage (Grund und Boden) entspricht - rückerstattet, wenn die Stammeinlage zugunsten der Vermieterin als Sicherheit verpfändet wird. Da der Bw bereits Eigentümer der Stammeinlage ist, ist eine verbücherungsfähige Pfandurkunde zugunsten der Vermieterin zu erstellen. Unter Punkt 12 ist

eine Kaufoption eingeräumt, wonach der Mieter nach Ablauf von 10 Jahren ab Beginn des Mietverhältnisses den Mietgegenstand auf Basis des Baurechtes um den Kaufpreis von € 92.000 (unter Berücksichtigung des Verbraucherpreisindex) erwerben kann. Für die Einlösung der Option wird ein Zeitraum von 2 Jahren eingeräumt.

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw mit Bescheid vom 3. August 2007, StrNr, ausgehend von der Bemessungsgrundlage € 104.500 (= Finanzierungsbeitrag € 12.500 + Kaufpreis nach Einlösung der Option € 92.000) die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 3.657,50 vorgeschrieben und begründend ausgeführt, es handle sich bei dem Rechtsgeschäft um den Erwerb des Anwartschaftsrechtes an einem Grundstück samt Gebäude und damit um einen grunderwerbsteuerbaren Tatbestand.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde unter Verweis auf den beiliegenden Baurechtsvertrag vom 11. November 2004 vorgebracht, der X-GmbH sei vom Bw das Baurecht auf den mehreren ihm gehörigen Liegenschaften (EZn) im Gesamtausmaß von 2.397 m² auf 99 Jahre bzw. bis 30. September 2103 eingeräumt worden. Der Baurechtszins betrage lt. Vertragspunkt IV. jährlich wertgesichert € 13.000. Die Baurechtsnehmerin (GmbH) habe diese Liegenschaften mit Reihenhäusern bebaut und diese vermietet. Frühestens nach Ablauf einer zehnjährigen Mietdauer könnten die Mieter das Baurecht von der GmbH zu einem bestimmten Kaufpreis erwerben. Der Bw als Eigentümer der Stammliegenschaften sei zu 25 %, daneben seine Ehegattin sowie die Eltern ebenso zu je einem Viertel Gesellschafter der GmbH. Der Bw biete den Mietern der GmbH an, den mit dem Baurecht belasteten Grundanteil zu einem bei Mietvertragsabschluss fixierten Kaufpreis zu erwerben. Jeder Mieter habe die freie Wahl, entweder 1. auf unbestimmte Zeit ohne Ausübung jeglicher Option (betr. Kauf des Grundanteiles wie auch Kauf des Baurechtes verbunden mit dem Gebäude) zu mieten; 2. zu mieten und nur eine der Optionen auszuüben oder 3. zu mieten und beide Optionen auszuüben. Der Mieter könne auch jederzeit unter Einhaltung einer dreimonatigen Frist den Mietvertrag kündigen. Nach Lehre und RSpr unterliege der Abschluss eines Mietvertrages mit einer (bloßen) Kaufoption nicht bzw. erst dann der Grunderwerbsteuer, wenn die Kaufoption auch ausgeübt worden sei, weil erst durch die Annahme des Angebotes der Kaufvertrag gültig zustande komme. Der Grunderwerbsteuerbescheid sei daher ersatzlos aufzuheben.

Laut Punkt II. des Baurechtsvertrages hat die GmbH ua. das Recht, die zum Baurecht gehörige Liegenschaft bzw. jegliche Baulichkeit darauf, auch ohne Zustimmung des Baurechtsgebers, an dritte Personen zu jeden der Baurechtsnehmerin genehmen Bedingungen in Bestand zu geben.

Die Berufung wurde dem UFS am 12. September 2007 direkt zur Entscheidung vorgelegt. Die zunächst in der Berufung gestellten Anträge auf Durchführung einer mündlichen

Verhandlung vor dem gesamten Senat wurden vom Bw am 26. November 2007 zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 33 TP 5 Gebührengesetz (GebG), BGBl. 1957/267 idgF, sind Bestandverträge (§§ 1090 ff. ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert im Allgemeinen mit 1 v. H. zu vergebühren. Nach Abs. 3 dieser Bestimmung sind die wiederkehrenden Leistungen bei unbestimmter Vertragsdauer mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten.

Nach § 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 sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

Gemäß § 2 Abs. 1 GrEStG sind unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechts zu verstehen. Nach Abs. 2 stehen den Grundstücken gleich: 1. Baurechte.

Zivilrechtlich ist zum Baurecht festzuhalten:

Ein Baurecht ist das dingliche, veräußerliche und vererbliche Recht, auf oder unter der Bodenfläche eines fremden Grundstückes ein Bauwerk zu haben (§ 1 Baurechtsgesetz, BauRG, idF BGBl. 258/1990). Das Baurecht ist eine unbewegliche, körperliche Sache und lastet auf dem gesamten Grundbuchskörper; das Bauwerk ist Zugehör (unselbständiger Bestandteil) des Baurechtes (§ 6 Abs. 1 BauRG).

Durch die Begründung des Baurechtes erfolgt keine Aufspaltung des Eigentumsrechtes an der Liegenschaft. Dem Grundeigentümer bleibt sein Vollrecht, während es sich beim Baurecht mit dem zugehörigen Bauwerk um ein davon verschiedenes Wirtschaftsgut handelt, das durch Zeitablauf erlischt (VwGH 24.9.2002, 2002/16/0058).

Das Baurecht kann nur befristet auf mindestens 10 und höchstens 100 Jahre bestellt werden (§ 3 Abs. 1 BauRG). Allerdings kann es vor Zeitablauf durch Vereinbarung beendet werden. Eigentümer des Baurechtes ist der Bauberechtigte, hinsichtlich des Grundstückes ist er Nutznießer (§ 6 BauRG). Am Bauwerk kann auch Wohnungseigentum begründet werden.

Sowohl über die Liegenschaft als auch über das Baurecht kann während der gesamten Laufzeit in jeder möglichen Weise verfügt werden. Das Bauwerk als unselbständiger Bestandteil des Baurechtes kann nur gemeinsam mit dem Baurecht – auch an

den Grundeigentümer – übertragen werden (siehe zu vor: *Koziol-Welser*, Bürgerliches Recht, Band I¹³, S. 434 f.; *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer, Rz 45 zu § 2).

Baurechte stehen gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG den Grundstücken gleich. Das Baurecht gilt nach dem Gesetz als unbewegliche Sache.

Das Grundstück (Stammeinlage) und das Baurecht sind daher Grunderwerbsteuerlich zwei **getrennte** Grundstücke. Sowohl der Erwerb des Grundstückes als auch der Erwerb des Baurechtes, mit welchem das Gebäude als Zubehör verbunden ist, unterliegen **gesondert** der Grunderwerbsteuer.

Nachdem also aufgrund des Obgesagten dem/der Bauberechtigten, di. im Gegenstandsfall die X-GmbH, am Bauwerk, das als Zugehör des Baurechts gilt, die Rechte eines Eigentümers zustehen und im vorliegenden Baurechtsvertrag diesbezüglich ua. die Bestandgabe/Vermietung des Bauwerkes an jede (dritte) Person ausdrücklich eingeräumt wurde, ist nach Maßgabe der als zivilrechtlich und auch Grunderwerbsteuerrechtlich getrennt zu betrachtenden beiden Grundstücke der abgeschlossene Mietvertrag hinsichtlich des Gebäudes auch als solcher anzuerkennen.

Der auf unbestimmte Dauer abgeschlossene Mietvertrag beinhaltet hinsichtlich des Baurechtes eine Kaufoption zu einem bestimmten Kaufpreis, die frühestens nach 10 Jahren ausgeübt werden kann.

Die Einräumung einer Option stellt aber – im Gegensatz zum Vorvertrag – (noch) keinen Grunderwerbsteuerpflichtigen Tatbestand dar. Durch den Optionsvertrag räumt ein Vertragsteil dem anderen (Optant) lediglich ein Gestaltungsrecht ein. Der Optant kann durch eine einseitige Gestaltungserklärung den anderen Teil verbinden, eine im Optionsvertrag bereits vorgesehene Leistung zu erbringen. Bis zu diesem Zeitpunkt, nämlich bis zur Abgabe der Gestaltungserklärung, besteht für denjenigen, der die Option eingeräumt hat, eine Leistungsverpflichtung noch nicht (vgl. VwGH 21.2.1985, 84/16/0019 u.a.). Erst durch die Annahme der zunächst einseitig verbindlichen Optionserklärung (Offert) wird der Kaufvertrag wirksam, löst wechselseitige Leistungspflichten aus und kann erst damit als "abgeschlossen" angesehen werden (vgl. OGH 12.9.2001, 4 Ob 158/01p, JBl 2002, 243).

Die Betrachtung der vorliegenden "Gesamtkonstruktion" allenfalls im Rahmen der "Bauherrenproblematik" deshalb, weil der Mieter (Bw) bereits Eigentümer des Grundstückes (Stammeinlage) ist und wonach zu beurteilen wäre, ob der Erwerbswille auf das unbebaute oder aber bereits auf das mit dem Gebäude bebaute Grundstück gerichtet war, erscheint von vorneherein ausgeschlossen, da es sich eben um zwei getrennt zu betrachtende Grundstücke handelt und im Besonderen das Gebäude nicht Zubehör der Stammeinlage sondern, wie

dargelegt, des Baurechtes ist. Der Bauberechtigte kann aber in jeglicher Weise wie ein Eigentümer über das Baurecht und sohin das damit verbundene Gebäude verfügen. Aus diesem Grund wird mit dem Erwerb des Grundstückes keinesfalls automatisch auch das Baurecht bzw. ein Anwartschaftsrecht darauf miterworben.

Vergleichbar erscheint weiters eine Betrachtung unter dem Blickwinkel des Leasingvertrages: Bei einem Finanzierungsleasing wird dem Leasingnehmer oftmals der geleaste Gegenstand nicht nur zur Nutzung überlassen, sondern ihm auch eine Kaufoption eingeräumt, wodurch ein solches Rechtsgeschäft in das Licht eines Ratenkaufes rückt. Auch bei solchen Verträgen ist aber grundsätzlich nicht die Einräumung der Option, sondern erst deren Ausübung seitens des Mieters, wodurch der Kaufvertrag abgeschlossen wird, nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG grunderwerbsteuerpflichtig. Nach der VwGH-Judikatur ist ein Kaufvertrag jedoch dann gegeben, wenn der Leasingnehmer bei Ausübung der Kaufoption nur eine Anerkennungsgebühr, also kein besonderes Äquivalent, zu entrichten hat oder aber beispielsweise mit Zahlung der letzten Leasingrate automatisch, dh. überhaupt ohne Abgabe einer rechtsgeschäftlichen Erklärung, die Liegenschaft erwirbt. Diesfalls, im Rahmen eines sogenannten "Vollamortisationsvertrages", wäre der Leasinggegenstand von vorneherein dem Mieter zuzurechnen, da er bei Abschluss des Leasing- bzw. Mietvertrages bereits einen Übereignungsanspruch iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG erworben hat (siehe zu vor: *Fellner* aaO, Rz 162 zu § 1 GrEStG mit Judikaturverweisen).

Obgenannte Voraussetzungen, wonach der gegenständliche Mietvertrag allenfalls dennoch als Kaufvertrag zu beurteilen wäre, liegen jedoch im Berufungsfalle nicht vor. Der relativ geringe Mietzins von monatlich rund € 343 führt über die Mietdauer von 10 Jahren nicht zu einer Vollamortisation des Gebäudes, sodass bei dem vorbestimmten, dann zu entrichtenden Kaufpreis von € 92.000 nicht von einer bloßen "Anerkennungsgebühr" gesprochen werden kann. Folglich wird das Gebäude als Zubehör des Baurechtes auch nicht automatisch nach Ablauf der 10 Jahre Mietdauer erworben, sondern bedarf es der Ausübung des dem Mieter im Rahmen der Option eingeräumten Gestaltungsrechtes, ob er das Kaufanbot überhaupt annimmt.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage wurde daher durch Abschluss des gegenständlichen "Mietvertrages mit Kaufoption" kein grunderwerbsteuerpflichtiger Tatbestand verwirklicht. Da der Bw als Mieter das Baurecht (samt Gebäude) erst mit Ausübung der eingeräumten Kaufoption erwerben kann, liegt bis zu diesem Zeitpunkt ein gebührenpflichtiger Mietvertrag iSd § 33 TP 5 GebG vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 17. Dezember 2007