



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M-GmbH, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 16. April 2008 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Laut Kontrollmitteilung vom 31. März 2008 war bei einer Betriebsprüfung hervorgekommen, dass die Firma M-GmbH (= Berufungswerberin, Bw) von H, dieser geschäftsführender Gesellschafter der GmbH mit einem Anteil von 99 %, ein unbebautes Grundstück angemietet hat und im Vertrag Modalitäten hinsichtlich der Errichtung eines Geschäftsgebäudes festgelegt worden waren. Aus dem am 27. April 2005 abgeschlossenen Mietvertrag geht hervor, dass die Bw von H beginnend ab 1. Mai 2005 und auf unbestimmte Dauer das unbebaute Grundstück EZ1 im Ausmaß von 1.912 m² zum monatlichen Mietzins von € 1.912 gemietet hat. Vereinbart ist im Weiteren eine grundsätzlich sechsmonatige Kündigungsfrist, wobei der Vermieter lt. Punkt II. auf die Bestanddauer von 25 Jahren auf sein Kündigungsrecht verzichtet. Gemäß Vertragspunkt VI. ist die Mieterin berechtigt, auf dem Grundstück ein, den Bestimmungen der Tiroler Bauordnung entsprechendes, Geschäftshaus (Möbelhaus) auf eigene Kosten zu errichten. Bei Beendigung des Bestandverhältnisses hat die Mieterin - falls der Vermieter dies schriftlich verlangt - das Gebäude samt Nebenanlagen auf eigene Kosten zu entfernen und

den früheren Zustand wieder herzustellen, andernfalls der Vermieter auf Wunsch der Mieterin berechtigt ist, das errichtete Gebäude um den zu diesem Zeitpunkt bestehenden Restbuchwert abzulösen und sohin in sein wirtschaftliches Eigentum zu übernehmen (Punkt VII.). Sämtliche Bewirtschaftungs- bzw. Betriebskosten hat die Bw zu tragen. Der Vermieter verpflichtet sich als Grundeigentümer das Bauansuchen der Bw zu unterstützen und zu unterfertigen.

Das Möbelhaus wurde noch im Jahr 2005 gebaut; im Rahmen der Einheitsbewertung (EW-AZ1) erfolgte zum 1. Jänner 2006 eine Wertfortschreibung dahin, dass das unbebaute Grundstück EZ1 zufolge des darauf errichteten Superädifikates (Gebäude auf fremdem Grund und Boden) abgewertet und der erhöhte Einheitswert mit € 14.700 (anstelle bisher € 26.100) festgestellt wurde.

Das Finanzamt hat die bislang selbst berechnete Bestandvertragsgebühr auf Null berichtigt und der Bw mit Bescheid vom 16. April 2008, StrNr, ausgehend von dem gemäß § 15 Abs. 2 Bewertungsgesetz auf 9 Jahre kapitalisierten Mietzins (= € 1.912 x 12 x 9) in Höhe von € 206.496 die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 7.227,36 vorgeschrieben. Begründend wurde ausgeführt, der Bw sei vertraglich eine Nutzung eingeräumt worden, die nicht mit einer herkömmlichen Nutzung iS einer Miete vergleichbar wäre. Der Mietvertrag sei daher gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde – unter Darlegung der getroffenen Vereinbarungen – eingewendet, der Umstand, dass die Bw als Mieterin auf dem Grundstück ein Gebäude planen und errichten könne, sei nicht unter § 1 Abs. 2 GrEStG zu subsumieren. Der Vermieter bleibe als Eigentümer alleine verfügungs- und verwertungsberechtigt. Nach der VwGH-Judikatur wäre erforderlich, dass der Mieter nicht nur am wirtschaftlichen Ergebnis einer Verwertung teilhabe, sondern zudem vom Vermieter die Veräußerung an bestimmte Personen verlangen könne. Die Bw habe dagegen lediglich ein unbebautes Grundstück zu einem ortsüblichen Preis gemietet und sei nur berechtigt, auf eigene Kosten ein Geschäftshaus zu errichten und zu erhalten. Damit die Bw im Hinblick auf die erheblichen Investitionen das Gebäude auch entsprechend nützen könne, habe der Vermieter auf die Dauer von 25 Jahren auf sein Kündigungsrecht verzichtet. Die Bestimmungen betreffend Entfernung des Gebäudes bzw. dessen Ablöse bei Beendigung des Bestandvertrages sowie betreffend die Kündigungsgründe seien in ähnlicher Form in den meisten Bestandverträgen über Geschäftsräumlichkeiten üblich. Der Vermieter könne jederzeit an wen auch immer die Liegenschaft, dies ohne jegliches Mitbestimmungsrecht der Bw oder deren Beteiligung am Erlös, veräußern, wobei das Mietverhältnis ex lege auf den neuen Käufer übergehe. Worin das Finanzamt eine "nicht herkömmliche Nutzung" erblicke, sei nicht erkennbar; der gegenständliche Vertrag würde jedenfalls einem Drittvergleich stand halten. Der Bescheid sei daher ersatzlos zu beheben.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 6. Juni 2008 wurde dahin begründet, dass sich "aus der Berufung keine neuen Tatsachen" ergeben würden.

Im Vorlageantrag vom 23. Juni 2008 wurde ergänzend ausgeführt, es sei der Bw frei gestanden, überhaupt ein Bauwerk zu errichten. Im Falle der Beendigung des Bestandverhältnisses sei grundsätzlich die Entfernung des Gebäudes und nicht etwa dessen ersatzloser Übergang ins Eigentum des Vermieters vereinbart, sodass keine außergewöhnliche Nutzung vorliege.

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 sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

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

Nach § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG sind Gebäude auf fremdem Boden (**Superädifikate**) abweichend vom bürgerlichen Recht den Grundstücken gleichgestellt, dh. der Erwerb solcher Gebäude ist grunderwerbsteuerpflichtig. Ein Superädifikat setzt ein (von vorneherein zeitlich begrenztes) Grundbenützungsrecht voraus, wobei dieses idR durch eine vertragliche Vereinbarung mit dem Grundeigentümer - etwa durch einen **Bestandvertrag** – eingeräumt werden wird. Die Einräumung dieses Grundbenützungsrechtes stellt *keinen grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang dar*. Nur wenn die Zustimmung zur Errichtung des Gebäudes in einer Form erfolgt, dass dadurch der Tatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG - und zwar **in Bezug auf das benützte Grundstück** – erfüllt ist, unterliegt schon dieser Vorgang (nach § 1 Abs. 2 GrEStG) der Steuer.

§ 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG käme hingegen dann zum Tragen, wenn jemand das Superädifikat allein (ohne Grundstück) erwirbt oder wenn der Grundeigentümer selbst das auf seinem Grund stehende fremde Gebäude erwirbt (vgl. dazu *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer, Rz 56-58 zu § 2).

Unter der *Verschaffung der rechtlichen oder wirtschaftlichen Verfügungsmacht* iSd § 1 Abs. 2 GrEStG 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 Übereignungsanspruches, 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 (VwGH 30.6.2005, 2004/16/0250). Eines der wesentlichen Rechte des Eigentümers ist jedenfalls die Entscheidung darüber, an wen der Verkauf des Objektes erfolgt (VwGH 25.11.1999, 99/16/0043).

Der nach § 1 Abs. 2 GrEStG steuerpflichtige Erwerb des Rechtes zur *Verwertung eines Grundstückes auf eigene Rechnung* erfordert nicht nur, dass der Berechtigte am wirtschaftlichen Ergebnis der Verwertung des Grundbesitzes teil hat, sondern dass er diese Verwertung auch selbst herbeiführen, dh. vom Grundstückseigentümer die Veräußerung des Grundstückes an bestimmte Personen verlangen kann. Diese Tatbestandsvoraussetzung weist auf Einwirkungsmöglichkeiten hin, die einerseits über jene eines Bestandnehmers hinausgehen, andererseits aber nicht die Befugnisse erreichen, die einem Eigentümer zustehen (VwGH 24.1.2001, 98/16/0125-0128).

Die Nutzungsmöglichkeit des Grundstückes – zB in Form einer Pacht, eines Fruchtgenussrechtes oder ähnlicher Rechte – reicht allein nicht aus, um von der Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht sprechen zu können. Es müssen hiezu noch besondere Umstände kommen, die dem Benutzer eine solche Stellung einräumen, die eine wirtschaftliche Verwertung des Grundstückes auf eigene Rechnung ermöglichen. Die Einräumung eines bloßen *Bestandrechtes* ist für sich allein grunderwerbsteuerlich grundsätzlich ebenso unerheblich, wie die Überlassung der Nutzung im Wege der Bestellung eines Fruchtgenussrechtes, von dem es sich – von seinem dinglichen Charakter abgesehen – kaum unterscheidet. Da die Möglichkeit zur "Verwertung auf eigene Rechnung" durch einen *Rechtsvorgang* verwirklicht sein muss, setzt § 1 Abs. 2 GrEStG eine Verwertungsbefugnis voraus, deren zivilrechtlichen Inhalt das Gesetz allerdings im Einzelnen weder näher umschreibt noch seinen Umfang abgrenzt. Der Möglichkeit zur Verwertung eines Grundstückes auf eigene Rechnung kann daher nur die Bedeutung zukommen, in Ansehung der eingeräumten Rechte in Bezug auf das Grundstück eine andere (Verwertungs-)Macht, zB durch Verfügung über die Substanz der Liegenschaft, als ein bloß Besitz- oder Nutzungsberechtigter ausüben zu können (VwGH 30.4.1981, 16/3281/80; VwGH 20.9.1984, 83/16/0120, 0129).

Im Falle des Erkenntnisses des VwGH vom 16.5.1968, 1546/67, hatte der Bestandgeber gegen einen hohen monatlichen Bestandzins auf 50 Jahre auf sein *Kündigungsrecht verzichtet*. Der Bestandnehmer war berechtigt, das Bestandobjekt durch einen *Zubau* zu nutzen, um so den auf seinem angrenzenden eigenen Grundstück befindlichen Betrieb zu vergrößern. Nach dem Erkenntnis kann es Fälle geben, in denen eine langfristige Vermietung eines Grundstückes gemeinsam mit anderen Vertragsabreden als Einräumung einer Verfügungsmacht gewertet werden könne. Im Beschwerdefall müsse dies abgelehnt werden, weil der

Bestandgeber durch die vereinbarte Mietzinszahlung sein Grundstück während der gesamten Bestandsdauer selbst nutze und weil die bloße Errichtung des *Superädifikates* allein noch nicht, sondern erst die Vollmacht bzw. die Möglichkeit zu dessen Veräußerung auf eigene Rechnung oder eine andere Art der Einräumung der Verfügungsmacht über dasselbe die Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 GrEStG auslösen würde (ebenso VfGH 30.4.1981, 16/3281/80).

Im Erkenntnis vom 7.3.1986, B 251/80, hielt es der VfGH für denkunmöglich, anzunehmen, dass ein für einen *bestimmten Verwendungszweck* (Errichtung einer Halle auf einem Gewerbehof auf unbestimmte Zeit, längstens auf Dauer eines Baurechtes) abgeschlossener Nutzungsvertrag (mit dem Bauberechtigten) als Einräumung einer rechtlichen oder wirtschaftlichen Verwertungsmöglichkeit behandelt wird. Es sei nicht möglich, aus einem bloßen Nutzungsvertrag, auch wenn er dem Berechtigten weitgehende Nutzungsrechte überträgt, abzuleiten, dass damit eine Verwertungsbefugnis iSd GrEStG begründet wird. *Nutzung* und *Verwertung* eines Grundstückes seien qualitativ auseinander zu halten. Es gehe nicht an, von weitgehenden Nutzungsbefugnissen auf eine Grunderwerbsteuerpflicht des Übertragungsaktes zu schließen (vgl. zu vor auch: *Fellner*, aaO, Rzn. 254-255, 268, 279 ff. zu § 1 GrEStG).

Entgegen dem Dafürhalten des Finanzamtes ist aber im Gegenstandsfall abgesehen von dem der Bw eingeräumten weitgehenden Nutzungsrecht, auf der Liegenschaft ein Geschäftsgebäude zu errichten, kein wie immer gearteter Rechtsvorgang zu erkennen, wodurch die Bw in Bezug auf das "benützte" Grundstück eine - von der Nutzung zu unterscheidende - Verwertungsbefugnis in der Weise erlangt hätte, im Hinblick auf die Verfügung über das Grundstück (zB Verkauf) auf den Eigentümer (Vermieter) maßgebenden Einfluss auszuüben und ihn etwa zur Veräußerung an bestimmte Personen zu bestimmen und diesfalls etwa am wirtschaftlichen Erlös teilzuhaben. Selbst eine langfristige Vermietung aufgrund des abgegebenen Kündigungsverzichtes des Bestandgebers auf 25 Jahre bei der eingeräumten Nutzung für einen bestimmten Verwendungszweck (Errichtung eines Gebäudes, Halle etc.) ändert nach obiger Rechtsprechung nichts daran, dass der Bestandgeber auf die lange Bestandsdauer die Liegenschaft durch Lukrierung des Miet- oder Pachtzinses selbst verwertet. Von einer Machtbefugnis dergestalt, dass die Bw über die Substanz der Liegenschaft verfügen könnte, bzw. von der "Möglichkeit der Verwertung auf eigene Rechnung" kann daher aufgrund der im Mietvertrag getroffenen Vereinbarungen keine Rede sein. Die Einräumung wie hier eines bloßen Bestandrechtes, wenn auch mit weitgehenden Nutzungsrechten, ist nach Obigem Grunderwerbsteuerlich ohne jede Bedeutung und verwirklicht nicht den Tatbestand nach § 1 Abs. 2 GrEStG.

Ebenso ändert die bei Anwendung dieses Tatbestandes zulässige wirtschaftliche Betrachtungsweise im Hinblick auf das offenbare Naheverhältnis des Bestandgebers zur Bw aufgrund seiner Gesellschafterstellung insofern nichts an obiger rechtlicher Beurteilung, da bei einer

GmbH sowohl die Gesellschafter als auch die Gesellschaft (juristische Person) jeweils als eigenständige Rechtspersönlichkeiten zu betrachten sind, und im Übrigen ein nach außen hin durchaus fremdüblicher Vertrag geschlossen wurde.

Angesichts obiger Sach- und Rechtslage war daher der Berufung Folge zu geben.

Innsbruck, am 26. Jänner 2009