



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der P.K., W., vertreten durch C.R., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 24. September 2007 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

Die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Z. 3 GrEStG wird festgesetzt mit € 114.905,-- (3,5 % von einer Bemessungsgrundlage von € 3.283.000,--).

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Bereits am 17. bzw. 18. Dezember 2001 wurde zwischen Herrn M.V.. als Verkäufer und der P.G. als Käuferin ein Kaufvertrag über die der Verkäuferin gehörigen Liegenschaften EZ 1 abgeschlossen. Als Kaufpreis wurde ein Betrag von S 43.300.000,-- (entspricht € 3.146.733,72) vereinbart. Dieser Vertrag wurde mit Auflösungsvereinbarung vom 16. Juni 2003 aufgehoben.

Mit dem Kaufvertrag vom 16. Juni 2003 wurde von Herrn M.V. diese Liegenschaft EZ 1 an die P.K., der Berufungswerberin, verkauft. Als Kaufpreis wurde der Betrag von € 1.400.000,-- vereinbart, welcher mit dem Betrag von € 1.000.000,-- durch Übernahme einer pfandrechtlich gesicherten Leibrentenverpflichtung und durch Bezahlung des Restbetrages in der Höhe von € 400.000,-- beglichen wurde. Der Punkt III. Stichtag der Übergabe dieses Vertrages lautet:

„1. Stichtag der Übergabe ist der 1. (erste) Juni 2003 (zweitausendrei), Null Uhr.

2. Verrechnungen und Abgeltungen für die Nutzung der Liegenschaft in der Zeit vom 1. Juli 2002 bis 31.5.2003 finden in keine Richtung statt. Der Käuferin ist das mit der K.B. mit Wirkung vom 1. Mai 2003 geschlossene Mietverhältnis gemäß Mietanbot (Beilage ./1) bekannt.“

Der Punkt III. Mietzins dieses Mietanbotes lautet auszugsweise:

„1. Der Mietzins beträgt EUR 17.500,- (Euro siebzehntausendfünfhundert) monatlich netto zuzüglich der auf das Mietobjekt anfallenden anteiligen Betriebskosten, jedoch ohne Umsatzsteuer (§ 6 Abs 1 Z 16 UStG).

.....

6. Der Mieter verpflichtet sich, dem Vermieter bei Vertragsbeginn eine Mietzinsvorauszahlung von € 1.893.000,- (Euro eine Million achthundertdreieinzigtausend) zu bezahlen, die – unter Berücksichtigung der vereinbarten Abzinsung – die einen Teil der Mietzinszahlungen, entsprechend € 10.000,- pro Monat, für die Zeit ab 1.5.2003 bis 30.4.2023 darstellt. Dieser Mietzinsvorauszahlungsbetrag kann vom Mieter gegenüber der K=M.V.. auch für den Fall, dass das Bestandverhältnis nicht zwanzig Jahre dauern sollte, nicht zurückgefordert werden.

7. Festgehalten wird, dass der andere Teil des monatlichen Mietzinses von € 7.500,- (Euro siebentausendfünfhundert) in dieser Zeit monatlich und wertgesichert an den Vermieter zu bezahlen ist, und dass ab 1.4.2023 wiederum der volle Mietzins von € 17.500,- monatlich, wertgesichert, an den Vermieter zu zahlen sein wird.“

Zunächst wurde der P.G. gegenüber mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom 24. Juli 2007 die Grunderwerbsteuer mit € 115.255,-- festgesetzt. Unter Berücksichtigung des selbstberechneten Betrages von € 49.000,-- ergab sich eine Nachforderung von € 66.255,--. Dieser Bescheid wurde in Erledigung einer Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 10. September 2007 mit der Begründung, dass die P.G. nicht Vertragspartner war, aufgehoben. Diese Berufungsvorentscheidung wurde mit Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 7. Jänner 2008 aufgehoben und am 7. Jänner 2008 eine Berufungsvorentscheidung erlassen, mit welcher die Grunderwerbsteuer mit € 0,00 festgesetzt wurde. Da die P.G. tatsächlich nicht Vertragspartner war und die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer für sie erfolgte, war die Grunderwerbsteuer mit € 0,00 festzusetzen. Eine Selbstberechnung für die Berufungswerberin als Erwerberin der Liegenschaften erfolgte nicht.

Der Berufungswerberin wurde für diesen Erwerbsvorgang vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Bescheid vom 24. September 2007 die Grunderwerbsteuer mit € 115.255,-- vorgeschrieben. Dabei wurde dem Kaufpreis in der Höhe von € 1.400.000,-- die Mietzinsvorauszahlung in der Höhe von € 1.893.000,-- hinzugerechnet und die Gegenleistung somit mit € 3.293.000,-- ermittelt.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass eine Festsetzung gemäß § 201 BAO hätte erfolgen müssen, da die von der P.G. erfolgte Zahlung vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien dem Konto der Berufungswerberin hätte gutgeschrieben werden müssen, da sich aus dem Kaufvertrag nichts anderes ergibt. Die Mietzinsvorauszahlung sei nicht zur Gegenleistung zu rechnen, da der Mietvertrag nicht

Bedingung für den Abschluss des Kaufvertrages war und dieser Vorgang mit der Berufungswerberin nichts zu tun habe. Nach § 5 Abs. 3 Z. 2 GrEStG würde eine Hinzurechnung voraussetzen, dass ein anderer als der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer Leistungen als Gegenleistung dafür gewährt, dass der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überlässt. Die Gegenleistung für die Mietzinsvorauszahlung sei nicht die Veräußerung der Liegenschaft an die Berufungswerberin, sondern das langfristige, vermieterseitig sogar unkündbare, aus dem Mietverhältnis entspringende Recht des Mieters zur Benützung des gemieteten Geschäftslokales auf der gegenständlichen Liegenschaft.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zunächst ist festzuhalten, dass die Grunderwerbsteuer für die P.G. überwiesen wurde. Die Bezahlung der Grunderwerbsteuer durch die P.G. konnte nicht der Berufungswerberin gutgeschrieben werden, da dieser Betrag nicht auf ein Konto der Berufungswerberin, sondern auf das Konto der P.G. überwiesen wurde.

§ 215 Abs. 1 bis 3 BAO enthält Bestimmungen, wie ein Guthaben von der Abgabenbehörde zu verwenden ist. Soweit Guthaben nicht gemäß Abs. 1 bis 3 zu verwenden sind, sind sie gemäß § 215 Abs. 4 BAO nach Maßgabe der Bestimmungen des § 239 BAO zurückzuzahlen oder unter sinngemäßer Anwendung dieser Bestimmungen über Antrag des zur Verfügung über das Guthaben Berechtigten zu Gunsten eines anderen Abgabepflichtigen umzubuchen oder zu überrechnen. Um den Betrag des Kontos der P.G. auf ein Konto der Berufungswerberin umbuchen zu können, hätte ein entsprechender Antrag von der P.G. gestellt werden müssen, dass dieser Betrag auf ein Konto der Berufungswerberin umzubuchen sei. Ein derartiger Antrag wurde jedoch nicht gestellt. Schon aus diesen Gründen hätte, wenn auch die sonstigen Voraussetzungen erfüllt worden wären, eine Umbuchung nicht erfolgen können.

Da von Notar Dr. D.B. am 2. Juli 2003 für den gegenständlichen Kaufvertrag vom 16. Juni 2003 eine Erklärung über die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer eingereicht wurde, wo als Käuferin nicht die Berufungswerberin, sondern die P.G. genannt wurde, wurde die Grunderwerbsteuer nicht für die Berufungswerberin selbst berechnet. Da bei der Berufungswerberin keine Selbstberechnung erfolgte, konnte ihr gegenüber vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien die Grunderwerbsteuer nicht gemäß § 201 BAO festgesetzt werden. Aus diesen Gründen konnte vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien nur eine Erledigung im Sinne des § 92 BAO erfolgen. Die Grunderwerbsteuer wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zu Recht mit dem Bescheid vom 24. September 2007 vorgeschrieben.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit es sich auf inländische Grundstücke bezieht. Nach § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. § 5 Abs. 1 GrEStG definiert die Gegenleistung bei einem Kauf als den Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Im Kaufvertrag wurde festgehalten, dass der Berufungswerberin das mit der K.B. mit Wirkung vom 1. Mai 2003 geschlossene Mietverhältnis gemäß Mietanbot bekannt ist. Laut diesem Mietanbot verpflichtete sich die Mieterin der nunmehrigen Verkäuferin bei Vertragsbeginn eine Mietzinsvorauszahlung in der Höhe von € 1.893.000,-- zu bezahlen. Diese Zahlung stellt – unter Berücksichtigung der vereinbarten Abzinsung – einen Teil der Mietzinszahlungen von € 10.000,-- pro Monat für die Zeit ab 1. Mai 2003 bis 30. April 2023 dar. Diese Mietzinsvorauszahlung kann vom Mieter auch für den Fall, dass das Bestandsverhältnis nicht zwanzig Jahre dauern sollte, nicht zurückgefordert werden. Der andere Teil des monatlichen Mietzinses in der Höhe von € 7.500,-- ist in dieser Zeit monatlich zu bezahlen. Nach Ablauf dieser Zeit ist der volle Mietzins in der Höhe von € 17.500,-- monatlich zu bezahlen.

Aus dem Mietanbot ergibt sich, dass sich die Verkäuferin verpflichtet hat, diese Zahlung in der Form zurückzuerstatten, dass monatlich € 10.000,-- auf den vereinbarten Bestandzins in der Höhe von € 17.500,-- angerechnet werden. Die Verkäuferin hat somit Mietzinsvorauszahlungen für 20 Jahre lukriert, wobei nach dem gegenständlichen Vertrag der noch nicht verbrauchte Betrag der Verkäuferin verbleiben soll. Zu einer Herausgabe dieser Mietzinsvorauszahlung von der Verkäuferin an die Berufungswerberin kommt es laut dem gegenständlichen Vertrag nicht.

Teil der Gegenleistung sind die dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Das sind diejenigen Nutzungen, die dem Veräußerer über den Zeitpunkt hinaus verbleiben sollen, in dem sie kraft Gesetzes auf den Erwerber übergehen. Nutzungen sind die Früchte einer Sache oder eines Rechts. Nutzungen gehen beim Kauf einer Sache mit dem Abschluss des Kaufvertrages auf den Erwerber über. Dem Erwerber gehören nicht nur die seit dieser Zeit fällig gewordenen oder tatsächlich gezogenen Nutzungen, vielmehr stehen ihm alle Nutzungen zu, die auf diese Zeit entfallen.

Die vorbehaltene Nutzung gipfelt in einer Duldung seitens des Erwerbers. Gegenstand einer vorbehalteten Nutzung können entweder das Grundstück selbst oder seine Früchte natürlicher oder rechtlicher Art sein. Der Grund der Zurechnung der dem Verkäufer vorbehalteten Nutzungen liegt klar auf der Hand. Der Grunderwerbsteuer sollen alle Vorteile unterworfen werden, die der Veräußerer im Zusammenhang mit der Veräußerung der

Liegenschaft erhält. Es kann keinem Zweifel unterliegen, dass auch ihm vorbehaltene Nutzungen den Erlös erhöhen, den er für die Hingabe des Grundstückes erhält. Vorbehaltene Nutzungen sind auch Mietzinsvorauszahlungen, die der Veräußerer vereinnahmt hat und dem Erwerber nicht herauszugeben braucht. Laut dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Oktober 1996, ZI. 93/16/0127 zählen dazu auch als Baukostenzuschüsse geleistete Mietvorauszahlungen, soweit sie der Veräußerer dem Erwerber nicht herauszugeben braucht.

Die Mietzinsvorauszahlungen, welche die Verkäuferin vereinnahmt hat, sind vorbehaltene Nutzungen im Sinne des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG und mit dem noch nicht verbrauchten Betrag zur Gegenleistung zu rechnen.

Das Mietverhältnis hat am 1. Mai 2003 begonnen. Stichtag der Übergabe der gegenständlichen Liegenschaften war der 1. Juni 2003. Bis zum Stichtag der Übergabe der Liegenschaften war die Mietzinsvorauszahlung für ein Monat – also mit einem Betrag von € 10.000,-- verbraucht. Die Gegenleistung errechnet sich daher im gegenständlichen Fall wie folgt:

| | | |
|---------------------------------|---|--------------|
| Mietzinsvorauszahlung | € | 1.893.000,-- |
| - davon verbraucht | € | 10.000,-- |
| Restliche Mietzinsvorauszahlung | € | 1.883.000,-- |
| + Kaufpreis | € | 1.400.000,-- |
| Gegenleistung | € | 3.283.000,-- |

Davon gemäß § 7 Z. 3 GrEStG 3,5 % = € 114.905,-- Grunderwerbsteuer.

Wenn in der Stellungnahme zum Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung auf § 293b BAO verwiesen wird, ist dem entgegen zu halten, dass nach § 293b BAO die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigten kann, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht. Voraussetzung wäre, dass die Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen übernommen wurden. Das ist hier jedoch nicht der Fall, da die P.G. von dem zur Selbstberechnung Berechtigten als Erwerber bekannt gegeben wurde und es sich hier nicht um eine Unrichtigkeit handelt, die aus einer Abgabenerklärung übernommen wurde. Eine Berichtigung auf den tatsächlichen Erwerber, nämlich die P.K., wäre auf keinen Fall nach dieser Bestimmung möglich gewesen.

Auch eine Vorschreibung an die P.K. gemäß § 201 BAO wäre auf keinen Fall möglich gewesen, da, wie bereits oben ausgeführt, eine Selbstberechnung für die P.K. nicht stattgefunden hat. Unter den gegebenen Voraussetzungen war eine Berichtigung nur möglich, indem die an die P.G. ergangene Vorschreibung, welche gemäß § 201 BAO ergangen ist, auf

Null berichtigt wurde und an die P.K. ein Bescheid nach § 92 BAO erging. Da für die P.K. keine Selbstberechnung stattgefunden hat, konnte an sie nur eine Erledigung nach § 92 BAO ergehen. Eine Vorschreibung an die P.K. gemäß § 201 BAO würde hier im Gesetz keine Deckung finden.

Eine Umbuchung eines Guthabens (oder eines Betrages) von einem Abgabenkonto eines Steuerpflichtigen auf ein Abgabenkonto eines anderen Steuerpflichtigen ist nur über Antrag jenes Steuerpflichtigen möglich, von dessen Konto ein Betrag umgebucht werden soll. Eine Umbuchung ohne einen solchen Antrag ist im Gesetz nicht vorgesehen. Eine Umbuchung, wie sie von der Berufungswerberin im Berufungsverfahren gefordert wird (*„Die Behörde hätte daher die erfolgte Zahlung dem Konto der Berufungswerberin gutschreiben müssen, da sich aus dem Kaufvertrag, auf den es alleine ankommt, nichts anderes ergibt.“*) würde nicht dem Gesetz entsprechen. Ein Antrag, dass der Betrag in der Höhe von € 49.000,-- vom Konto der P.G. auf das Konto der P.K. gebucht werde, wurde von der P.G. jedoch nicht gestellt.

Auch ein Verweis auf die Bestimmungen der ZPO können der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. Es ist zwar richtig, dass im § 79 BAO auf die ZPO verwiesen wurde, aber nur auf § 2 der ZPO. Der § 79 BAO lautet:

„Für die Rechts- und Handlungsfähigkeit gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. § 2 Zivilprozessordnung ist sinngemäß anzuwenden.“

Der § 2 ZPO lautet:

„Ein mündiger Minderjähriger bedarf in Rechtsstreitigkeiten über Gegenstände, in denen er nach dem bürgerlichen Recht geschäftsfähig ist, nicht der Mitwirkung seines gesetzlichen Vertreters.“

Der § 79 BAO bestimmt, dass der § 2 der ZPO, und nur der § 2, anzuwenden ist (und diese Bestimmung beschäftigt sich mit dem mündigen Minderjährigen). Daraus kann auf keinen Fall geschlossen werden, dass auch weitere Bestimmungen der Zivilprozessordnung (wie etwa der § 235) für das Abgabenverfahren maßgeblich sind. Für das Abgabenverfahren sind die Bestimmungen der Bundesabgabenordnung maßgeblich.

Wenn in der Stellungnahme auch noch auf § 17 GrEStG verwiesen wird, kann dazu nur festgehalten werden, dass diese Bestimmung hier auf keinen Fall zur Anwendung kommen kann, da die Voraussetzungen, dass der Erwerbsvorgang rückgängig gemacht wurde oder ungültig wäre, für den gegenständlichen Kaufvertrag nicht vorliegen.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. Juli 2008