



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die **Berufung** der Bw., vertreten durch Notar, vom 8. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 5. Juni 2009 betreffend **Grunderwerbsteuer** entschieden:

Die **Berufung** wird als **unbegründet abgewiesen**.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 26. Mai 2009 erwarben die Berufungsverwerberin (im Folgenden auch bloß: Bw.) und ihr Gatte (Anm.: sollten sich in der Folge Ausführungen, Vorbringen, Hinweise, Darstellungen u.ä. auf eine Mehrzahl von Personen beziehen, so sind – sofern nicht anders angeführt – die Bw. und ihr Gatte, also die Ehegatten Musterpaar, gemeint) von der Immobilien-Leasing-GmbH. (auch nur: IL-GmbH) je zur Hälfte das in deren Eigentum stehende Wohnhaus 9999 A-Dorf, B-Straße-1. Als Kaufpreis hatten die Vertragsparteien einen Betrag von € 240.000,00 vereinbart, wovon ein Teilbetrag von € 199.721,00 im Wege der Anrechnung von während der Mietzeit erbrachten Kautionszahlungen entrichtet wurde. Der Restkaufpreis von € 40.279,00 war bis zum 31. Mai 2009 auf ein von der Verkäuferin bekanntgegebenes Konto zu überweisen.

Nach Durchführung weiterer Erhebungen setzte das Finanzamt der Bw. gegenüber für ihren Hälfteerwerb Grunderwerbsteuer (GrESt) im Ausmaß von € 4.200,00 fest, wobei es von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von € 120.000,00 ausging.

Ihre dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete die Bw. zunächst damit, dass sie das kaufgegenständliche Grundstück Nr. 123/4, EZ 567, GB 98765 KG-Dorf, als unbebautes Grundstück bereits im Jahre 1990 erworben und die damals dafür vorgeschriebene GrESt im Gesamtbetrag von € 756,67 entrichtet hätten. Mit Leasingvertrag vom 25. Juli 1997 hätten sie dann das von der IL-GmbH darauf errichtete Eigenheim (Wohnhaus) gemietet. Der Betrag von € 199.721,00 wäre als während der Laufzeit des Mietvertrages bezahltes Nutzungsentgelt von der Bemessungsgrundlage in Abzug zu bringen. Dieser Mietzins stelle keine Ratenzahlung für den Hauskauf dar, zumal solches aus der Mietvertragsurkunde auch nicht hervorgehe. Lediglich der Betrag von € 40.279,00 wäre als für die Übergabe des Kaufobjektes entrichtete Gegenleistung der GrESt-Bemessung zugrunde zu legen. In eventu werde beantragt, bloß die seinerzeit für den Grunderwerb bezahlte GrESt bei der nunmehr vorzuschreibenden Steuer in Abzug zu bringen.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung stellte die Bw. – ohne ein weiteres Vorbringen zu erstatten – den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Im Zuge eines vom Unabhängigen Finanzsenates (UFS) durchgeföhrten zusätzlichen Ermittlungsverfahrens wurden über Anforderung eine Ablichtung der Bestandvertragsurkunde vom 25. Juli 1997/21. August 1997 sowie Urkunden über die Verrechnung des Grundbenützungsentgeltes nachgereicht. Weiters nahm der UFS Einsicht in die vom Finanzamt übermittelten Einheitswertakte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Basierend auf dem Inhalt der vorgelegten Verwaltungsakten sowie dem Ergebnis des ergänzenden zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren geht der Unabhängige Finanzsenat von nachstehend festgestelltem und als entscheidungsrelevant erachtetem Sachverhalt aus:

Mit Kaufvertrag vom 17. Mai 1990 hatten die Berufungswerberin und ihr Gatte von Max.Maier je zur Hälfte das unbebaute Grundstück Nr. 123/4, EZ 567, GB 98765 KG-Dorf, um einen Kaufpreis von umgerechnet € 21.620,17 erworben. Die dafür vorgeschriebene GrESt in Höhe von € 756,67 wurde von den Ehegatten Musterpaar ordnungsgemäß entrichtet. Dieses Grundstück ist unter der EW-AZ 123-G+B-456 als unbebautes Grundstück beim Finanzamt erfasst und den Eheleuten Musterpaar als Miteigentümer je zur Hälfte zugerechnet.

Am 25. Juli 1997 schlossen die Bw. und ihr Gatte als Bestandgeber mit der IL-GmbH als Bestandnehmerin einen Bestandvertrag. Nach der Präambel des Vertrages beabsichtige die IL-GmbH, mit Zustimmung der Bestandgeber als Eigentümer auf der diesen gehörigen

Liegenschaft ein Wohnhaus in der Absicht zu errichten, dass dieses Bauwerk nicht ständig dort verbleiben und auch nicht Bestandteil oder Zubehör des Grundes, sondern Gegenstand selbständigen Eigentums (Superädifikat) werden sollte. Um das Grundbenützungsrecht für das Eigentum der IL-GmbH am Superädifikat sicherzustellen, gaben die Eheleute Musterpaar die ihnen eigentümliche Grundstücksfläche der IL-GmbH in Bestand, damit diese darauf ein Wohnhaus als Superädifikat errichten konnte. Das Bestandverhältnis begann mit 1. Juli 1997 und wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, wobei die Ehegatten Musterpaar auf die Dauer von fünfzig Jahren – bis zum 1. Juli 2047 – auf die Ausübung ihres Kündigungsrechtes verzichteten. Als Bestandzins wurde ein wertgesicherter Betrag von jährlich S 20.000,00 verabredet, welcher von der IL-GmbH beginnend mit der Fertigstellung des Superädifikates zu entrichten war. Weiters räumten die Bestandgeber der IL-GmbH für die Dauer des Vertrages das Recht ein, das von dieser zu errichtende Wohnhaus uneingeschränkt zu nützen, dieses an Dritte in welcher rechtlichen Form auch immer weiterzugeben und das Superädifikat zu belasten oder an Dritte zu veräußern. Zusätzlich wurde noch vereinbart, dass das Bestandrecht und das der IL-GmbH ebenfalls eingeräumte Vorkaufsrecht verbüchert und das fertiggestellte Wohnhaus als Superädifikat im Grundbuch ersichtlich gemacht werde, was so auch geschehen ist. Sollte das Bestandverhältnis aus nicht von der IL-GmbH zu vertretenden Gründen vorzeitig aufgelöst werden, war dieser der Verkehrswert des Superädifikates zu ersetzen. Seitens der IL-GmbH wurde die Vertragsurkunde am 21. August 1997 unterfertigt.

Ebenfalls am 25. Juli 1997 schlossen die IL-GmbH nunmehr als Vermieterin und die Ehegatten Musterpaar als Mieter eine als "Immobilienleasing-Mietvertrag" bezeichnete Vereinbarung. Dieser zufolge vermietete die IL-GmbH a) die Liegenschaft EZ 567, KG 98765 KG-Dorf, mit der Parzellennummer 123/4 sowie b) das von der Vermieterin noch zu errichtende Eigenheim an die Bw. und deren Gatten. Hinsichtlich des Grundstückes begann das Mietverhältnis mit der Urkundenunterfertigung, bezüglich des Wohnhauses mit dessen Übergabe, welche im April 1998 erfolgen sollte. Der gegenständliche Vertrag wurde auf unbestimmte Dauer abgeschlossen, wobei eine Kündigung unter Einhaltung einer 12-monatigen Frist möglich war.

Das von den Mietern zu entrichtende Mietentgelt bestand laut Punkt III 1. der Urkunde aus der Miete, den Kosten der Grundbenützung und der Umsatzsteuer in der jeweils gesetzlichen Höhe. Für das Mietobjekt b), also das Wohnhaus, war in Punkt III 2.a) des Vertrages ein monatliches Mietentgelt von damals S 10.213,00 vereinbart, welches den Schwankungen des Geldmarktes entsprechend angepasst wurde. Neben der Miete war gemäß Punkt III 4. bis zum Ablauf der Grundmietzeit eine monatliche Kaution im Betrag von S 7.406,00 zu leisten, die gemeinsam mit dem Mietentgelt zur Vorschreibung gelangte. Diese Kaution diente – wie auch die nach Punkt III 5. einmalig und unverzinslich bis spätestens Baufertigstellung zu leistende Kaution im Betrag von S 1 Mio. – zur Sicherung des Mietentgeltes, der Sicherung der

ordnungsgemäßen Instandhaltung des Vertragsobjektes sowie zur Sicherung der Unterlassung wertmindernder baulicher Veränderungen. Bei Beendigung des Vertragsverhältnisses sollten all diese Kautionsbeträge ohne Verrechnung von Zinsen zurückbezahlt bzw. verrechnet werden. Sämtliche anfallenden Betriebskosten waren von den Mietern zu tragen.

Nach Fertigstellung des Wohnhauses wurde dieses zur EW-AZ 987-Haus-654 als Betriebsgrundstück, Gebäude auf fremden Grund und Boden, erfasst und der IL-GmbH als Eigentümerin zugerechnet.

Hinsichtlich der in Punkt III 1. vereinbarten Kosten der Grundbenützung erfolgte die Abwicklung dergestalt, dass dem von den Ehegatten Musterpaar der IL-GmbH laut Bestandvertrag in Rechnung gestellten Bestandzins in Höhe von S 20.000,00 die genannten und seitens der IL-GmbH verrechneten Kosten der Grundbenützung in gleicher Höhe, allerdings ohne Umsatzsteuer, gegenübergestellt wurden und von der Bw. und ihrem Gatten nur die zusätzlich ausgewiesene Umsatzsteuer zu begleichen war.

Schließlich haben die Bw. und ihr Gatte mit dem eingangs angeführten Kaufvertrag vom 26. Mai 2009 das von der IL-GmbH auf dem Grundstück 123/4 errichtete und in ihrem Eigentum stehende Superädifikat Wohnhaus mit der Adresse B-Straße-1 erworben. Der vereinbarte Kaufpreis in Höhe von € 240.000,00 war zu einem Teilbetrag von € 199.721,00 durch die Anrechnung der während der Mietzeit erbrachten Kautionszahlungen als getilgt angesehen. Den verbleibenden Restbetrag im Ausmaß von € 40.279,00 brachten die Ehegatten Musterpaar auf das vorgegebene Konto der Verkäuferin zur Einzahlung. Endlich erteilen die Vertragsparteien noch ihre ausdrückliche Einwilligung, dass sowohl das zugunsten der IL-GmbH im Grundbuch angemerkte Bestandrecht als auch das zu ihren Gunsten einverleibte Vorkaufsrecht gelöscht werden könne, was zwischenzeitig auch erfolgt ist.

Dieser Sachverhalt ist rechtlich wie folgt zu würdigen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) unterliegt u.a. ein Kaufvertrag der Grunderwerbsteuer, soweit er sich auf ein inländisches Grundstück bezieht.

Nach § 2 Abs. 1 Z 1 GrEStG sind unter Grundstücken im Sinne des GrEStG Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Gemäß Abs. 2 Z 2 leg.cit. sind Gebäude auf fremdem Boden diesen Grundstücken gleichgestellt.

Im gegenständlichen Berufungsfall haben die Bw. und ihr Gatte nach dem eindeutigen Inhalt der Vertragsurkunde (Punkt 1., 1.1.) vom 26. Mai 2009 das Superädifikat Wohnhaus B-Straße-1 von der IL-GmbH gekauft und damit unzweifelhaft einen der GrESt unterliegenden Vorgang verwirklicht. Der bloße Grund und Boden konnte niemals Gegenstand dieses

Erwerbsvorganges sein, stand er doch vorher schon im Eigentum der Ehegatten Musterpaar und war dieser der IL-GmbH nur in Bestand gegeben.

Strittig ist noch die Bemessungsgrundlage für die festzusetzende GrESt. Diesbezüglich wird auf § 4 Abs. 1 GrEStG verwiesen, wonach die Steuer – abgesehen von hier nicht anwendbaren Ausnahmen – vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Unter Gegenleistung ist jede geldwerte entgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb eines Grundstückes zu entrichten ist, also jede nur denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird (so etwa *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 5 zu § 4, unter Hinweis auf zahlreiche Judikate des VwGH).

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis.

Nach einhelliger herrschender Meinung von Lehre (*Fellner*, a.a.O., Rz 59 zu § 5) und Rechtsprechung (Erkenntnisse des VwGH vom 30. August 1995, 94/16/0085, und vom 28. Juni 2007, 2007/16/0028) ist der Nennbetrag des Kaufpreises als Gegenleistung maßgeblich. Wie dann der vereinbarte Betrag beglichen wird, sei es durch Barzahlung, Überweisung, Einmalzahlungen, im Wege von Ratenzahlungen oder Kompensation bzw. Verrechnung mit eigenen Forderungen, unter Berücksichtigung von schon vor Vertragsabschluss erbrachten Leistungen, ist für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung nicht maßgeblich. Entscheidend ist bloß, welche Leistungen in Summe für den Erwerb des Grundstückes vereinbart, also versprochen werden.

Im vorliegenden Fall haben die Vertragsparteien den Kaufpreis mit € 240.000,00 festgelegt. Diesen Preis hatten die Käufer in seiner Gesamtheit zu erbringen, um das Gebäude zu erwerben. Die Begleichung dieses Kaufpreises erfolgte zum Teil durch Verrechnung mit den während der Mietdauer durch die Ehegatten Musterpaar erbrachten Kautionsleistungen laut den Punkten III 4. und 5. des oben dargestellten Immobilienleasing-Mietvertrages vom 25. Juli 1997, wo auch ausdrücklich eine – wenn auch unverzinste – Verrechnung vorgesehen war. Mittels dieser Forderungen der Bw. und ihres Gatten wurde also bei Beendigung des Bestandverhältnisses durch Abschluss des Kaufvertrages der weitaus überwiegende Teil des Kaufpreises, nämlich € 199.721,00, vereinbarungsgemäß durch Verrechnung mit dem bzw. Anrechnung auf den Gesamtkaufpreis getilgt. Den verbleibenden Kaufpreisrest von € 40.279,00 hatten die Ehegatten Musterpaar dann auf das Konto der IL-GmbH überwiesen.

Wenn nun die Bw. vermeint, der während der Laufzeit des Vertrages geleistete Mietzins wäre vom Gesamtkaufpreis von € 240.000,00 in Abzug zu bringen, so kann diesem Ansinnen seitens der Berufungsbehörde nicht gefolgt werden. Einerseits widerspricht dies dem insofern unmissverständlichen Vertragsinhalt in der Urkunde vom 26. Mai 2009, wo ausdrücklich nur

von der Anrechnung von Kautionszahlungen die Rede ist. Eine vergleichbare Regelung für Mietzinse findet sich dort indes nirgends. Andererseits ist es auch nicht üblich, für die Nutzung eines Bestandobjektes vereinnahmte Mietzinse nach Ablauf der Bestandsdauer zurückzuzahlen oder zu verrechnen. Ausgenommen davon bleibt der sogenannte Mietkauf, welcher aber nach dem klaren Vertragsinhalt hier nicht gegeben ist und dessen Vorliegen von der Bw. in ihrer Berufung auch dezidiert ausgeschlossen wurde. Ob den Ehegatten Musterpaar vertraglich eine Möglichkeit zum Eigentumserwerb nach Ablauf der Mietdauer eingeräumt wurde oder nicht, ist für das gegenständliche Verfahren nicht entscheidend. Allein maßgeblich ist, dass der festgelegte Kaufpreis zum Teil durch direkte Überweisung auf das Konto der IL-GmbH und zum überwiegenden Teil durch die schon früher vereinbarte Verrechnung mit den geleisteten Kautionszahlungen, auf deren Rückzahlung die Erwerber einen aus dem Immobilienleasing-Mietvertrag vom 25. Juli 1997 abgeleiteten Anspruch hatten, beglichen worden ist. Dass die Kautionszahlungen keinesfalls als eine Art Nutzungsentgelt oder einer Miete ähnliche Leistungen angesehen werden können, erhellt schon aus Punkt III 4. des zuletzt genannten Vertrages, worin ausdrücklich festgelegt wurde, dass *neben* der Miete die Kautionszahlungen zu leisten wären, welche *gemeinsam mit* der Miete zur Vorschreibung gelangen würden. Diese dienten vielmehr nur zur Sicherung des Mietentgeltes, der Sicherung der ordnungsgemäß Instandhaltung des Vertragsobjektes sowie zur Sicherung der Unterlassung wertmindernder baulicher Veränderungen. Zudem sind die Kautionszahlungen auch nicht in der das Mietentgelt ausführlich regelnden Bestimmung des Punkt III 1. angeführt.

Der Berufung kommt daher keine Berechtigung zu.

Zum Eventualantrag der Bw., die anlässlich des Grunderwerbes im Jahr 1990 von ihr und ihrem Gatten bezahlte Grunderwerbsteuer von der sich allenfalls aus der Berufungserledigung ergebenden GrESt in Abzug zu bringen, wird bemerkt, dass Gegenstand des hier zu behandelnden Erwerbsvorganges lediglich der Kauf des Gebäudes ist, für welchen die Abgabenfestsetzung des Finanzamtes mit dieser Berufungsentscheidung bestätigt wurde. Dem gegenüber betraf der Erwerbsvorgang im Jahr 1990 den bloßen Grund und Boden, weshalb es sich sohin um zwei getrennt zu beurteilende Erwerbsvorgänge handelt. Auch diesem Vorbringen der Bw. musste daher ein Erfolg versagt bleiben.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 16. November 2010