



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der K.T.GmbH, Adresse, vertreten durch Steuerberatungsgesellschaft, vom 17. Juli 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 16. Juni 2003 betreffend Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben (Grunderwerbsteuer) gemäß § 201 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 31. Jänner 2002 erwarb die Firma K.T.GmbH als Käuferin und bisherige Mieterin von der Firma E.F.G.GmbH. die Liegenschaft EZ X GB Y, bestehend aus dem GSt 700/10 samt den darauf errichteten Baulichkeiten. Diesem Kaufvertrag sind die Gesellschafter der Mietrechtsgemeinschaft.K, nämlich Dr.E.G., Dr.H.H. und DI.M.S. beigetreten.

Dieser Kaufvertrag hatte auszugsweise folgenden Inhalt:

"II. Mietverhältnis

Die Parteien halten fest, daß hinsichtlich des Vertragsgegenstandes die Mietrechtsgemeinschaft.K derzeit Mieterin ist, die mit der Käuferin ein Unterbestandverhältnis geschlossen hat.

Die Gesellschafter der Mietrechtsgemeinschaft.K erklären, gegen Erhalt des Verzichtsentgeltes gemäß Punkt III und aufschiebend bedingt mit der Rechtswirksamkeit dieses Vertrages (rechtskräftige, grundverkehrsbehördliche Genehmigung) auf ihre Mietrechte in Bezug auf den Vertragsgegenstand zu verzichten, sodaß der Vertragsgegenstand mit grundbücherlicher Durchführung dieses Kaufvertrages frei von Bestandrechten der Mietrechtsgemeinschaft.K in

das Eigentumsrecht der Käuferin übergeht. Die Mietzinszahlungspflicht der Mieterin endet mit dem Zeitpunkt der Übergabe und Übernahme des Vertragsgegenstandes auf die Käuferin.

III. Verkaufserklärung

1. Die Firma E.F.G.GmbH verkauft und übergibt und die Firma K.T.GmbH kauft und übernimmt die Liegenschaft EZ X GB Y , bestehend aus dem Gst 700/10 zum vereinbarten Kaufpreis von S 400.000,00 ,€ 290.691,34, (in Worten: Schilling viermillionen). In diesem Kaufpreis ist eine Umsatzsteuer nicht enthalten.

2. Die Käuferin verpflichtet sich weiters dazu, neben dem an die Verkäuferin zu leistenden Kaufpreis als Entgelt für den Verzicht der Mietrechtsgemeinschaft.K auf deren Mietrechte hinsichtlich des Vertragsgegenstandes einen Betrag von S 12,400.000,00, € 901.143,14 zu bezahlen. In diesem Entgelt ist keine Umsatzsteuer enthalten.

3. Der Gesamtkaufpreis der K.T.GmbH für den Erwerb des Vertragsgegenstandes, frei von Bestandrechten der Mietrechtsgemeinschaft.K, setzt sich demnach wie folgt zusammen:

Kaufpreis für die Liegenschaft selbst	S 4,000.000 = € 290.691,34
Entgelt für den Verzicht auf die Hauptmietrechte an die Mietrechtsgemeinschaft.K	S 12,400.000 = € 901.143,14
insgesamt sohin	S 16,400.000,00 = € 1,191.834,48

Der Treuhänder wird von den Vertragsparteien dazu ermächtigt, das Nettoentgelt der Mietrechtsgemeinschaft.K für den Verzicht auf die Hauptmietrechte zu Händen des Erstgesellschafters Dr.E.G. mit schuldbefreiender Wirkung auch für die übrigen Gesellschafter anzuweisen.

4. Dieser Gesamtkaufpreis ist bis 31.1.2002 an den Treuhänder RA Dr.X zur Zahlung fällig und von diesem an die jeweiligen Zahlungsempfänger bei Vorliegen der nachfolgend angeführten Voraussetzungen auszubezahlen:

a) Unterfertigung"

Im Wege der Selbstberechnung wurde für diesen Erwerbsvorgang ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 290.691,34 € (4,000.000,00 S) die 3,5 %ige Grunderwerbsteuer in Höhe von 10.174,19 € abgeführt.

Mit Bescheid gemäß § 201 BAO wurde die Grunderwerbsteuer ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 1,191.834,48 € in Höhe von 41.714,21 € festgesetzt. Unter Anrechnung der selbstberechneten Grunderwerbsteuer folgte daraus eine Nachforderung von 31.540,02 €. Aus der Begründung geht hervor, dass zusätzlich zum Kaufpreis von 290.691,34 € auch das Entgelt für den Verzicht der Mietrechtsgemeinschaft.K im Betrag von 901.134,14 € in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurde.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die von der K.T.GmbH (im Folgenden: Bw.) erhobene gegenständliche Berufung mit nachstehendem Vorbringen:

"Die Festsetzung von Grunderwerbsteuer für ein Entgelt für die Aufgabe des Mietrechtes an einen Dritten (Mietrechtsgemeinschaft.K) ist im Gesetz nicht gedeckt und unterliegt somit nicht der Grunderwerbsteuer."

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde vom Finanzamt unter Darlegung des Begriffes der Gegenleistung im Sinne des GrEStG darauf gestützt, dass im Gegenstandsfall das Entgelt für den Verzicht auf die Hauptmietrechte in einem inneren Zusammenhang zum

Erwerb stehe. Bei der Beurteilung dieses inneren Zusammenhanges sei vom wahren wirtschaftlichen Gehalt des Erwerbsvorganges auszugehen.

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wird noch ausgeführt, der Tatbestand des § 5 Abs. 2 Z 1 GrEStG liege nicht vor, weil die Zahlung für die Aufgabe des Mietrechtes nicht dem Veräußerer, sondern an einen Dritten bezahlt worden sei. Da die Zahlung für die Aufgabe der Mietrechte nicht dafür gewährt worden sei, dass die anderen Personen (die Mietergemeinschaft) auf den Erwerb des Grundstückes verzichten, liege auch kein Anwendungsfall nach § 5 Abs. 3 Z 1 GrEStG vor. Der Erwerb des Grundstückes wäre grundsätzlich auch ohne Verzicht des Mietrechtes der Mietrechtsberechtigten möglich gewesen. Im Gegenstandsfall habe der Dritte nämlich gar nicht auf einen Erwerb des Grundstückes verzichten können, da der Dritte auf einen allfälligen Erwerb weder ein Vorkaufsrecht noch einen sonstigen Rechtsanspruch gehabt habe. Der sogenannte Dritte habe lediglich auf seinem Mietrecht beharren oder auf sein Mietrecht- wie im vorliegenden Falle- gegen Entgelt verzichten können.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 erster Satz GrEStG 1987, BGBl. Nr 309/1987 idgF unterliegen der Grunderwerbsteuer, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Nach § 2 Abs. 1 erster Satz GrEStG sind unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechts zu verstehen.

Aufgrund des § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Gemäß § 5 Abs.1 Z1 GrEStG ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe etwa VwGH 27.6.1984, 84/16/0077 und VwGH 25.2.1993, Zl. 91/16/0031) ist Gegenleistung die Summe dessen, was der Erwerber an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält. Dies ist jede nur denkbare Leistung, die vom Erwerber für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird oder, mit anderen Worten, alles, was dieser einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten. Steht somit die Leistung des Erwerbers in einem

unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder, wie auch gesagt wurde, "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des GrEStG anzusehen. Der Begriff der Gegenleistung ist im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 Abs. 1 BAO) zu verstehen. Danach ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend (VwGH vom 26.3.1992, 90/16/0211,0212 und die dort angeführte weitere Rechtsprechung). Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt. Maßgebend ist also nicht, was die Vertragsschließenden als Gegenleistung bezeichnen, sondern was nach dem Inhalt des Vertrages der Käufer als Wert der Gegenleistung im maßgeblichen Zeitpunkt des Erwerbsvorganges zu erbringen hat. Für die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage ist es weder erforderlich, dass die übernommene "sonstige" Leistung dem Veräußerer selbst zufließt, noch dass die Verpflichtung dazu vorher in der Person des Verkäufers- sei es im Innenverhältnis zum Käufer, sei es im Verhältnis zu einem Dritten- entstanden ist und der Käufer sich anschließend verpflichtet, diese Verbindlichkeit zu tragen. Es genügt, dass die Verbindlichkeiten erst in der Person des Käufers entstehen (BFH vom 29.6.1988, II R 258/85, BStBl. II 898). Entscheidend für die Qualifikation einer Leistung als Gegenleistung im Sinn des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist, dass die Verpflichtung zur Leistung auf den Erwerb des Grundstückes in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, bezogen ist. Die Gegenleistung richtet sich somit nach dem Zustand, in dem der Käufer das Grundstück erwerben wollte (VwGH 10.10.1963, Slg. 2949/F). Erwerbsgegenstand und Gegenleistung müssen danach final verknüpft sein (vgl. BFH 25.1.1989, II R 28/86, BStBl II 466, und BFH 2.9.1993, II B 71/93, DStR 1994,57; Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 9 zu § 5 GrEStG 1987). Dabei ist zwar die Regel, aber nicht ein Erfordernis, dass die Gegenleistung zwischen Grundstücksveräußerer und Grundstückserwerber ausgetauscht wird. Der Gegenleistungsbegriff ist vielmehr sachbezogen auf das Grundstück zu werten. Zur Gegenleistung zählen somit auch Leistungen an Dritte, die dem Veräußerer- sei es auf Grund des Gesetzes, sei es auf Grund einer vertraglichen Verpflichtung – obliegen, aber auf Grund der Parteienabrede vom Erwerber getragen werden müssen, die sich also im Vermögen des Veräußerers und zu dessen Gunsten auswirken (Fellner, Rz 12 zu § 5 GrEStG 1987 und die dort referierte Rechtsprechung).

An Sachverhalt liegt dem Streitfall zugrunde, dass die dem Kaufvertrag beigetretenen Gesellschafter der Mietrechtsgemeinschaft.K unter Punkt II des Kaufvertrages erklärten, gegen Erhalt des Verzichtsentgeltes auf ihre Mietrechte in Bezug auf den Vertragsgegenstand zu verzichten, sodass der Vertragsgegenstand mit grundbücherlicher Durchführung dieses Kaufvertrages frei von Bestandrechten der Mietrechtsgemeinschaft.K in das Eigentum der

Käuferin übergeht. Unter Punkt III Z 2 des Kaufvertrages verpflichtete sich die Käuferin weiters dazu, neben dem an die Verkäuferin zu leistenden Kaufpreis von 290.691,34 € als Entgelt für den Verzicht der Mietrechtsgemeinschaft.K auf deren Mietrechte hinsichtlich des Vertragsgegenstandes einen Betrag von 901.143,14 € zu bezahlen. Nach Punkt III Z 3 des Kaufvertrages setzt sich der "Gesamtkaufpreis" der von der K.T.GmbH für den Erwerb der Vertragsliegenschaft, frei von Bestandrechten der Mietrechtsgemeinschaft.K, aus dem Kaufpreis für die Liegenschaft selbst und aus dem Entgelt für den Verzicht auf die Hauptmietrechte an die Mietrechtsgemeinschaft.K, insgesamt sohin 1,191.834,48 € zusammen. Dieser Gesamtkaufpreis war bis 31.1.2002 an den Treuhänder zur Zahlung fällig und von diesem an die jeweiligen Zahlungsempfänger bei Vorliegen der angeführten Voraussetzungen auszubehalten.

Aus dem Zusammenhalt dieser Vertragsbestimmungen lässt sich in freier Beweiswürdigung schlüssig ableiten, dass die Käuferin den Vertragsgegenstand im Zustand frei von den Bestandrechten der Mietrechtsgemeinschaft.K erwerben wollte. Dies zeigt schon der Umstand, dass die Gesellschafter der Mietrechtsgemeinschaft.K dem Kaufvertrag beigetreten sind und darin erklärten, gegen welches Entgelt sie auf die Mietrechte in Bezug auf den Vertragsgegenstand verzichten, sodass der Vertragsgegenstand frei von diesen Bestandrechten in das Eigentum der Käuferin übergehen konnten. Auch der für den Erwerb des Vertragsgegenstandes, frei von diesen Bestandrechten, im Kaufvertrag festgelegte "Gesamtkaufpreis" weist in diese Richtung. Die Verkäuferin des Grundstückes war an dieser Vereinbarung als Vertragspartei beteiligt. Dies auch deshalb, weil bei einem Verkauf des Grundstückes ohne vorherige Ablösung des Mietrechtes gemäß § 1120 ABGB im Falle einer gehörigen Aufkündigung des Mietverhältnisses durch die Erwerberin die Veräußerin gegenüber der Bestandnehmerin in Rücksicht auf den erlittenen Schaden und entgangenen Nutzen schadenersatzpflichtig geworden wäre. Die im Kaufvertrag zwischen den Vertragsparteien vereinbarte Ablösezahlung (Verzichtsentsgelt) wirkte sich daher durchaus im Vermögen der Veräußerin und zu deren Gunsten aus. Zur Gegenleistung zählt auch dieses "Entgelt für den Verzicht auf die Mietrechte" an Dritte, das der Veräußerin- sei es auf Grund des Gesetzes, sei es auf Grund dieser vertraglichen Verpflichtung- oblag, aber auf Grund der Parteienabrede von der Bw. getragen wurde. Leistungen aber, die auf Grund eines mit einem Dritten abgeschlossenen Vertrages zu erbringen sind, sind nach der Rechtsprechung (BFH 13.12.1989, II R 115/86, BStBl II 1990,440) in die Gegenleistung einzubeziehen, wenn die Leistung des Dritten dazu führen soll, das Grundstück in den Zustand zu versetzen, in dem es zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist. Nur gegen Erhalt des im Kaufvertrag vereinbarten Verzichtsentsgeltes hat die Mietrechtsgemeinschaft.K auf ihr Mietrecht in Bezug auf den Vertragsgegenstand verzichtet, wodurch erst die

Verkaufsliegenschaft frei von den Bestandrechten in das Eigentum der Käuferin übergang. Dieses Verzichtsentsgelt, das auf Grund des mit der Mietrechtsgemeinschaft.K unter Einbeziehung der Verkäuferin abgeschlossenen (Kauf)Vertrages von der Käuferin gegenüber dem Treuhänder zu erbringen war, steht daher in einem finalen Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft und ist demzufolge in die Gegenleistung einzubeziehen, führte doch die Leistung (nämlich der Verzicht) der Bestandnehmerin dazu, das Grundstück in den Zustand zu versetzen, in dem es die Käuferin erwerben wollte. Dem Ziel, das Grundstück unbelastet von Bestandrechten zu erwerben, diente letztlich der im Kaufvertrag erklärte Verzicht bei Bezahlung des Verzichtsentsgeltes. Damit liegt der Kausalzusammenhang zwischen der Höhe des vereinbarten Gesamtkaufpreises und dem bedungenen Zustand des Grundstückes vor. Das Verzichtsentsgelt zählt daher unter Beachtung der obigen Begriffsbestimmung zur Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes. Die ohne Einbeziehung dieses "Verzichtsentsgeltes" in der Bemessungsgrundlage erfolgte Selbstberechnung erweist sich somit als objektiv rechtswidrig, weshalb die Tatbestandsvoraussetzungen gemäß § 201 BAO für die erstmalige Festsetzung der Grunderwerbsteuer vorlagen. Das Finanzamt hat somit zu Recht im Festsetzungsbescheid gemäß § 201 BAO neben dem Kaufpreis für die Liegenschaft auch das in Frage stehende Entgelt für den Verzicht auf die Mietrechte in die Gegenleistung für den Erwerb dieser Liegenschaft, frei von Bestandrechten, einbezogen und ausgehend von dem vereinbarten Gesamtkaufpreis von 1,191.834,48 € die 3,5 %ige Grunderwerbsteuer in Höhe von 41.714,21 € festgesetzt. Gegenüber der im Wege der Selbstbemessung abgeführten Grunderwerbsteuer von 10.174,19 € ergibt sich die im Bescheid angeführte Nachforderung von 31.540,02 €. Es war daher wie im Spruch ausgeführt die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, am 11. Februar 2005