



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch NN., vom 29. Oktober 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 6. Oktober 2010, Erfassungsnummer zzz, betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 17 GrEStG nach der am 15. März 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

- 1.) Die Wortfolge „6. Oktober 2010“ im Spruch des angefochtenen Bescheides wird ersetzt durch die Wortfolge „16. September 2010“.
- 2.) Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Baurechtsvertrag vom 3. Oktober 2005 bestellte Herr S. (Baurechtsgeber) an der Liegenschaft EZ zZz, Grundbuch xxx, Gerichtsbezirk XXX, bestehend aus den Grundstücken Nr. zZz Baufläche (begrünt) und Nr. ZZZ Baufläche (Gebäude) der nunmehrigen Berufungswerberin (Bw.) Frau Bw., als Bauberechtigte ein Baurecht gemäß dem Baurechtsgesetz vom 26. April 1912, RGBl. Nr. 86, in der Fassung des Bundesgesetzes vom 25.4.1990, BGBl. Nr. 258, für die Zeit von 40 Jahren ab 1. Oktober 2005, somit bis zum Ablauf des 30. September 2045. Die Bw. als Bauberechtigte nahm diese Baurechtsbestellung ausdrücklich an.

Laut Punkt X. dieses Baurechtsvertrages räumte die Bauberechtigte dem Baurechtsgeber das Vorkaufsrecht gemäß §§ 1073 ff ABGB an dem vertragsgegenständlichen Baurecht ein. Der Baurechtsgeber nahm dieses Vorkaufsrecht ausdrücklich an.

Im Wege der Selbstberechnung wurde im Auftrag der Bw. unter Erfassungsnummer zzz die im Hinblick auf diesen Baurechtsvertrag gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG entstandene Grunderwerbsteuer in der Höhe von € 2.835,00 im Jahr 2005 entrichtet.

Mit Kaufvertrag vom 21. Juni 2010 verkaufte und übergab der Baurechtsgeber die o.a. Liegenschaft an die Bw. Gegenstand dieses Kaufvertrages ist laut dessen Pkt. 1.2 die Liegenschaft ohne die darauf errichteten Bauwerke.

Punkt 4 dieses Kaufvertrages lautet:

„4. Beendigung des Baurechts

4.1. Die Vertragsteile halten fest, am 3. 10. 2005 einen Baurechtsvertrag geschlossen zu haben, mit dem der Verkäufer der Käuferin an der vertragsgegenständlichen Liegenschaft das Baurecht bis 30. 9. 2045 eingeräumt hat. Des Weiteren hat die Käuferin dem Verkäufer das Vorkaufsrecht am Baurecht eingeräumt.

4.2. Der Verkäufer erklärt, hiermit auf das zu seinen Gunsten ob der Baurechtseinlage EZ zzZ Grundbuch xxx des Bezirksgerichts XXX verbücherte Vorkaufsrecht gemäß Punkt X. des Baurechtsvertrags vom 3. 10. 2005 zu verzichten.

4.3. Mit der Einverleibung des Eigentumsrechts an der vertragsgegenständlichen Liegenschaft kommt es in der Person der Käuferin zur Vereinigung der Berechtigten- und Verpflichtetenstellung aus dem Baurechtsvertrag. Die Käuferin erklärt daher, unter der Bedingung der Verbücherung des Eigentums an der vertragsgegenständlichen Liegenschaft auf das Baurecht aufgrund des Baurechtsvertrags vom 3. 10. 2005 zu verzichten.“

Mit Bescheid vom 7. September 2010, Erfassungsnummer ZZz, setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien daraufhin der Bw. für diesen Rechtsvorgang die Grunderwerbsteuer in der Höhe von € 4.900,00 fest. Als Bemessungsgrundlage zog das Finanzamt dabei den im Kaufvertrag vereinbarten Kaufpreis in der Höhe von € 140.000,00 heran.

Mit Eingabe vom 16. September 2010 stellte die Bw. einen Antrag gemäß § 17 GrEStG. Begründend führte sie aus, mit dem vorstehend bezeichneten Erwerbsvorgang vom 21. Juni 2010 sei die diesem vorangegangene ebenfalls als Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 1 Z 1 iVm § 2

Abs. 2 Z 1 GrEStG geltende Einräumung eines Baurechts laut Baurechtsvertrag vom 3. Oktober 2005 iSd § 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG rückgängig gemacht worden.

Die Erfüllung der Vertragsbestimmungen des Baurechtsvertrages sei dem Verkäufer nämlich im Hinblick auf den nunmehr getätigten Verkauf der gegenständlichen Liegenschaft nicht mehr möglich, da mit der Übertragung des in Rede stehenden Grundstücks der Käuferin die Gesamtheit der mit Grundstückseigentum verbundenen Rechte – unter Einschluss der seinerzeitigen, mittels Baurechtsvertrags eingeräumten bloßen Nutzungsberechtigung – verschafft worden sei.

Da die Partner sowohl des seinerzeitigen Baurechtsvertrags als auch des nunmehrigen Kaufvertrags ident seien, seien alle Voraussetzungen für die Anwendung des § 17 GrEStG erfüllt.

Sie stelle daher gemäß § 17 GrEStG den Antrag auf Nichtfestsetzung bzw. Abänderung der gemäß der oben genannten Erfassungsnummer im Selbstbemessungswege entrichteten Grunderwerbsteuer für den Baurechtserwerb. Andernfalls würde eine Doppelvorschreibung von Grunderwerbsteuer im Ausmaß der für das Baurecht erfolgten Abgabenbemessung in Höhe von € 2.065,00 eintreten, was aber entsprechend den Intentionen des Gesetzgebers durch Anwendung der Bestimmungen des § 17 GrEStG ausgeschlossen sein sollte.

Diesen Antrag wies das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien vom Bescheid vom 6. Oktober 2010, Erfassungsnummer zzz, ab. Es liege keine Rückgängigmachung des seinerzeitigen Erwerbsvorganges (Begründung des Baurechts) vor. Vielmehr stelle der nunmehr abgeschlossene Kaufvertrag ein weiteres, dem GrEStG unterliegendes Rechtsgeschäft dar. Alleine aus dem Umstand, dass bei beiden Erwerbsvorgängen die Vertragsparteien identisch seien, ergebe sich, dass keine Rückgängigmachung vorliege.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Berufung vom 29. Oktober 2010, ergänzt mit Eingabe vom 9. Dezember 2010.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 17 Abs. 1 GrEStG wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt,

1. wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird,
2. wenn der Erwerbsvorgang auf Grund eines Rechtsanspruches rückgängig gemacht wird, weil die Vertragsbestimmungen nicht erfüllt werden,

...

Ist in den Fällen der Abs. 1 bis 3 die Steuer bereits festgesetzt, so ist gemäß § 17 Abs. 4 GrEStG auf Antrag die Festsetzung entsprechend abzuändern.

In ihrem ergänzenden Schriftsatz vom 9. Dezember 2010 bringt die Bw. vor, die Anwendung des § 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG sei an keine anderen Voraussetzungen als an das gleichzeitige Vorliegen folgender Sachverhalte geknüpft:

- a) der Erwerbsvorgang wird aufgrund eines Rechtsanspruchs rückgängig gemacht und
- b) es werden die Vertragsbestimmungen nicht erfüllt.

Das Zutreffen der vorgenannten Voraussetzungen erblickt sie in folgenden Umständen:

Zu a)

1. § 526 ABGB verschaffe dem Käufer einer Liegenschaft einen potentiellen Rechtsanspruch darauf, dass die auf ihr lastende Dienstbarkeit – im konkreten Fall das Baurecht – erlösche, weil „die Dienstbarkeit von selbst aufhört, wenn das Eigentum des dienenden und des herrschenden Grunds in einer Person vereinigt werde“.

Die Bw. als Käuferin der gegenständlichen Liegenschaft, auf der seinerzeit zu ihren Gunsten das Baurecht eingeräumt worden war, habe die Anwendungsvoraussetzungen für das Erlöschen der Dienstbarkeit (des Baurechts) in ihrer Person erfüllt.

2. Das infolge des bewussten Zusammenwirkens der Vertragspartner im Zuge des Abschlusses des Kaufvertrags von selbst eintretende „Aufhören der Dienstbarkeit“ sei ein einem „Rückgängigmachen“ iSd § 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG gleichzusetzender rechtlicher Vorgang.

Zu b)

1. Was den zweiten Aspekt der beiden oben genannten Voraussetzungen anlange, sei festzustellen, dass mit dem Abschluss des Kaufvertrags auch insoweit den gesetzlichen Bedingungen für die Anwendung des § 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG voll entsprochen werde.

Aufgrund des Erlöschens des Baurechts gemäß § 526 ABGB seien in der Folge die Vertragsbestimmungen des Baurechtsvertrags nämlich nicht mehr zu erfüllen; die betreffenden beiderseitigen Verpflichtungen zur Vertragserfüllung seien erloschen.

2. Die wesentlichen Bestimmungen des Baurechtsvertrags, d.i. die Nutzungsüberlassung am Grundstück einerseits und die Entrichtung des Bauzinses andererseits, würden mit dem Erwerb des Eigentums nach Abschluss des Kaufvertrags enden.

Die frühere Nutzungsüberlassung aufgrund des Baurechts erlösche und werde durch das dem nunmehrigen Eigentümer zustehende Nutzungsrecht am Grundstück ersetzt; ein Bauzins sei nicht mehr zu entrichten.

Dem Berufungsvorbringen ist zu entgegnen:

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass dem im GrEStG nicht näher definierten Begriff der „Rückgängigmachung“ nach Lehre und Rechtsprechung als Tatbestandsmerkmal des § 17 GrEStG sowohl in den Fällen des Abs. 1 Z 1 als auch in jenen des Abs. 1 Z 2 leg. cit. dieselbe Bedeutung zukommt (Arnold/Pampel in Arnold/Arnold, GrEStG, § 17 Tz 25).

Rückgängig gemacht ist ein Erwerbsvorgang dann, wenn sich die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen haben, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt. Ein Erwerbsvorgang ist also nur dann rückgängig gemacht, wenn der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor Vertragsabschluss innehatte, wiedererlangt hat (VwGH 30.4.2003, 2000/16/0094, 0095).

Fehlt es beim Verkäufer sowohl am Interesse als auch an der Möglichkeit, das Grundstück an einen außenstehenden Dritten zu verkaufen, liegt keine Rückgängigmachung vor (VwGH 12.11.1997, 97/16/0390).

Nach dem Inhalt des am 21. Juni 2010 zwischen den Vertragsparteien errichteten Vertrages, mit der die Bw. die Liegenschaft vom Verkäufer erwarb und gleichzeitig die „Beendigung des Baurechts“ laut Baurechtsvertrag vom 3. Oktober 2005 einvernehmlich vereinbart wurde, hat der Verkäufer – entgegen der Ansicht der Bw. – seine ursprünglich volle Verfügungsmacht nicht wiedererlangt; eine Rückgängigmachung iSd § 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG lag somit nicht vor. Von der Wiedererlangung einer freien Verfügungsmacht durch die Vereinbarung der Beendigung des Baurechts kann nämlich nicht gesprochen werden, wenn in dieser Vereinbarung gleichzeitig der Verkauf der vom Baurecht umfassten Liegenschaft an die Baurechtsinhaberin erfolgte. Mit dem Vertrag vom 21. Juni 2010 wurde der Baurechtsvertrag keineswegs „rückgängig“ gemacht, sondern zufolge des Eigentumserwerbs durch die Bauberechtigte am Grundstück mit Wirkung ex nunc aufgehoben (siehe auch Erkenntnis VwGH 30.6.2005, 2005/16/0094, dem ein ähnlich gelagerter Sachverhalt zugrunde liegt).

Dass diesem Kaufvertrag die genannte ex nunc-Wirkung innewohnt, ergibt sich im Übrigen auch aus dem Vorbringen der Bw., die selbst hinsichtlich der während der verstrichenen Laufzeit des Baurechts entrichteten Bauzinse einräumt, dass es deshalb zu keiner Rückerstattung gekommen ist, weil sich für diesen Zeitraum die erbrachte Leistung und die Gegenleistung ausgeglichen gegenüberstehen. Damit steht fest, dass das Baurecht bis zum

Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages aufrecht geblieben ist und erst ab diesem Zeitpunkt, also für die Zukunft, keine Wirkung mehr zeitigte.

In diesem Zusammenhang ist auch auf den letzten Satz des Punktes 4.3. des Kaufvertrages zu verweisen, aus dem sich ergibt, dass die Bw. ihren Verzicht auf das Baurecht von der Verbücherung des Eigentums an der vertragsgegenständlichen Liegenschaft abhängig macht. Es kann daher auch aus diesem Grund keine Rede davon sein, dass der Verkäufer seine ursprünglich volle Verfügungsmacht wiedererlangt hat.

Wenn aber bereits die der konkreten Vereinbarung über die Beendigung des Baurechts inhärente Einschränkung der Dispositionsfreiheit des Verkäufers die behauptete Wiedererlangung der vollen Verfügungsmacht des Eigentümers der Liegenschaft ausschließt, kommt der Höhe des Kaufpreises keinerlei Relevanz zu. Dem Vorbringen der Bw., die freie Verfügbarkeit über die Liegenschaft sei durch die Bemessung des Kaufpreises bewiesen, der keine Schmälerung durch Anrechnung von Lasten erfahren habe, kann daher nicht gefolgt werden.

Die Begünstigung des § 17 GrEStG setzt eine Wiederherstellung des früheren Zustandes voraus. Eine solche findet auch in der Rückstellung der Gegenleistung, die der erste Erwerber dem Rückerwerber geleistet hat, durch diesen ihren Niederschlag (VwGH 23.12.2003, 2002/16/0111). Der begehrten Anwendung der genannten Begünstigung steht somit auch die außer Streit stehende Tatsache entgegen, dass es zu einer Rückzahlung der während der Ausübung des Baurechts entrichteten Bauzinse nicht gekommen ist.

Gemäß § 526 ABGB hört die Dienstbarkeit von selbst auf, wenn das Eigentum des dienstbaren und des herrschenden Grundes in einer Person vereinigt wird. Im Hinblick auf diese Bestimmung bringt die Bw. vor, sie habe als Käuferin der gegenständlichen Liegenschaft auf die seinerzeit zu ihren Gunsten eingeräumte Dienstbarkeit die Anwendungsvorschriften für das Erlöschen der Dienstbarkeit (des Baurechts) in ihrer Person erfüllt.

Das infolge des bewussten Zusammenwirkens der Vertragspartner im Zuge des Abschlusses des Kaufvertrags von selbst eintretende „Aufhören der Dienstbarkeit“ sei ein einem „Rückgängigmachen“ iSd § 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG gleichzusetzender rechtlicher Vorgang.

Dem ist zu entgegnen, dass in § 17 Abs. 1 Z 2 GrEStG jene Fälle der Nichtfestsetzung bzw. Abänderung der Grunderwerbsteuer erfasst sind, in denen ein Erwerbsvorgang aufgrund eines Rechtsanspruchs rückgängig gemacht wird, weil die Vertragsbestimmungen nicht erfüllt werden. Die Anwendung dieser Norm auf den Streitfall scheitert schon daran, dass der Baurechtsvertrag – wie oben ausführlich dargestellt – nicht „rückgängig“ gemacht worden ist.

Dazu kommt, dass bei der Rückgängigmachung aufgrund eines Rechtsanspruches stets zu erweisen ist, dass ein derartiger Anspruch besteht (VwGH 10.5.1960, 2704/59). Ein Vertragsbruch bzw. die Nichterfüllung von Vertragsbedingungen, die zu einem Rechtsanspruch des anderen Vertragsteils auf Aufhebung des Vertrages führten, liegt nach der Aktenlage im Streitfall nicht vor. Der von der Bw. in diesem Zusammenhang geltend gemachte Umstand, dass die Dienstbarkeit (das Baurecht) auf Grund des Kaufvertrages vom 21. Juni 2010 „von selbst aufgehört habe“ begründet keinesfalls einen entsprechenden Rechtsanspruch. Denn die Vertragsparteien haben sich mit der in diesem Kaufvertrag eingebetteten Vereinbarung über die Beendigung des Baurechts auf nichts anderes geeinigt, als den Baurechtsvertrag zufolge des Eigentumserwerbes durch die Bauberechtigte mit ex nunc-Wirkung aufzuheben. Der Beendigung des Baurechts liegt somit nicht das im Gesetz geforderte Tatbestandsmerkmal der Rückgängigmachung auf Grund eines Rechtsanspruches zugrunde.

Im Zuge der Berufungsverhandlung hat sich der Vertreter der Bw. ausführlich mit dem o.a. höchstgerichtlichen Erkenntnis vom 30. Juni 2005 auseinander gesetzt. Er vertrat dabei die Meinung, der dort behandelte Fall sei mit dem vorliegenden Fall nicht identisch. Einen wesentlichen Unterschied vermeinte er vor allem darin zu erblicken, dass im hier zu betrachtenden Streitfall schon zum Zeitpunkt der Einräumung des Baurechts (also im Jahr 2005) ein Gebäude vorhanden gewesen sei. Der Verwaltungsgerichtshof habe hingegen insofern über einen ganz anderen Sachverhalt zu entscheiden gehabt, als im Erkenntnisfall der Baurechtsinhaber während der Ausübung des Baurechts Bauwerke errichtet habe.

Dem ist zu entgegen, dass der Frage der allfälligen Errichtung von Gebäuden im Laufe der Ausübung des Baurechts keinerlei Relevanz hinsichtlich der hier vorzunehmenden Prüfung des Vorliegens der Tatbestandsmerkmale des § 17 Abs. 1 GrEStG zukommt.

Der Unabhängige Finanzsenat erachtet daher das erwähnte Erkenntnis im Gegensatz zur Ansicht des Vertreters der Bw. durchaus als geeignet, die Argumentation der Abgabenbehörde erster Instanz zu stützen, wonach die Voraussetzungen für die Anwendung der zitierten Norm im vorliegenden Fall nicht gegeben sind.

Auch dem weiteren Vorbringen des Vertreters der Bw., wonach sich nämlich im erwähnten Erkenntnis insofern eine missverständliche Formulierung finde, als die Erstattung der Grunderwerbsteuer von der Rückstellung der Gegenleistung (Rückzahlung der Bauzinse) abhängig gemacht worden sei, kann nicht gefolgt werden.

Dass die Begünstigung des § 17 GrEStG die Rückstellung der Gegenleistung als Voraussetzung hat, ist weder im Erkenntnis unklar formuliert noch neu. Es kann diesbezüglich auf Grund

mehrerer höchstgerichtlicher Entscheidungen vielmehr von einer gesicherten Rechtsprechung ausgegangen werden (vgl. VwGH 12.10.1964, 767/64 und VwGH 23.12.2003, 2002/16/0111).

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 26. März 2012