



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X.GmbH, Adresse, vertreten durch die Steuerberatungsgesellschaft.Y, vom 15. Dezember 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 15. November 2005 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

N.N. als Baurechtsbesteller und Überlasser einerseits und die Fa. X.GmbH als Bauberechtigte und Übernehmerin andererseits schlossen am 23. Juni 2005 einen Baurechts- und Überlassungsvertrag mit auszugsweise folgendem Inhalt:

"I. Vertragsobjekt

Der Baurechtsgeber beabsichtigt nunmehr, der X.GmbH, im Folgenden kurz "Bauberechtigte" genannt, auf den in der Präambel genannten Trennstücken ein Baurecht zur Erbauung von über- und unterirdischen Bauten zum Betrieb eines Wasserkraftwerkes einzuräumen. Zu diesem Zweck sollen, wie bereits in der Präambel ausgeführt auf den Liegenschaften in EZ 129,197,218 und 388, alle inliegend in GB XY, unter Mitübertragung des bisherigen Eigentumsstandes die Trennfläche abgeschrieben und für diese Trennfläche zwei neu Einlagen im selben Grundbuch eröffnet werden.

Die Vertragsteile halten einvernehmlich fest, dass auf den vertragsgegenständlichen Grundflächen mit Ausnahme einer bereits bestehenden Trafostation in Gst-Nr. 319 im Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung keine überirdischen Bauten errichtet sind.

II. Baurechtseinräumung

Herr N.N. bestellt hiermit zugunsten der X.GmbH als Bauberechtigte ob den in der Präambel und Punkt I dieses Vertrages näher bezeichneten Grundflächen, enthalten in den neu zu eröffnenden EZ im GB XY ein Baurecht im Sinne des Gesetzes vom 26.04.1912, RGLB 86, betreffend das Baurecht (BauRG) in der derzeit geltenden Fassung, dies nach Maßgabe der nachfolgend getroffenen Vereinbarungen.

III. Vertragsdauer

Das Baurecht wird von den Vertragspartnern für den Zeitraum ab Einlangung dieses Ansuchens um Eintragung des Baurechts beim Bezirkgericht ZZ bis zum 31.12.2035 vereinbart.

IV.

Als Entgelt vereinbaren die Vertragsparteien einen einvernehmlich festgesetzten monatlichen Bauzins in Höhe von EUR 4.053,48 zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer. Der Bauzins ist mit der bucherlichen Einverleibung dieses Baurechtes nächstfolgenden Monatsersten erstmalig zur Zahlung fällig. Mit Unterfertigung dieses Baurechtsvertrages zählt die Bauberechtigte dem Baurechtsbesteller ein Darlehen in Höhe von EUR 800.000,-- zu, welches dieser in 360 gleichen Monatsraten in Höhe von EUR 4.053,48 abstattet und mit 4 % p.a. verzinst. Die Fälligkeit der ersten Rate tritt mit dem der Einverleibung dieses Baurechtes nächstfolgenden Monatsersten ein. Während der Laufzeit dieses Baurechtsvertrages werden die wechselseitigen Ansprüche auf Zahlung des Bauzinses und auf Bezahlung der monatlichen Rückzahlungsraten gegeneinander aufgerechnet.

XV.

Den Vertragsteilen ist bekannt, dass der gegenständliche Vertrag gemäß den Bestimmungen des Tiroler Grundverkehrsgesetzes in der derzeit geltenden Fassung einer Bewilligung durch die Grundverkehrsbehörde bedarf. Die Rechtswirksamkeit dieses Vertrages ist daher bis zum Vorliegen der rechtskräftigen grundverkehrsbehördlichen Genehmigung aufschiebend bedingt."

Mit Bescheid vom 15. November 2005 setzte das Finanzamt gegenüber der X.GmbH (im Folgenden: Bw.) für diesen Rechtsvorgang von einer Gegenleistung von 894.989,66 € die Grunderwerbsteuer mit 31.324,64 € fest.

Diesen Gebührenbescheid bekämpft die gegenständliche Berufung dem Grunde nach mit der Begründung, die Rechtswirksamkeit des Baurechtsvertrages sei noch nicht eingetreten, weshalb beantragt werde, vorerst von der Festsetzung einer Grunderwerbsteuer abzusehen. Die Vereinbarung des Punkt III des Baurechts- und Überlassungsvertrages vom 23. Juni 2005, "Das Baurecht wird von den Vertragspartnern für den Zeitraum ab Einlangung dieses Ansuchens um Eintragung des Baurechts beim Bezirkgericht ZZ bis zum 31.12.2035 vereinbart." stelle nämlich eine aufschiebende Bedingung dar, sodass die Grunderwerbsteuer erst bei Überreichung des Ansuchens um Eintragung des Baurechtes beim Bezirksgericht ZZ fällig werde.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt wie folgt:

"Die Grunderwerbsteuerschuld gemäß § 8 GrEStG entsteht mit Verwirklichung des Rechtsgeschäftes, d.h. mit dem Verpflichtungsgeschäft. Der Zeitpunkt der Eintragung im Grundbuch ist abhängig von der Vorlage der vom zuständigen Finanzamt auszustellenden Unbedenklichkeitsbescheinigung. Diese wird jedoch erst nach Bezahlung der vorgeschriebenen Grunderwerbsteuer ausgestellt. Das Ansuchen um Eintragung des Baurechtes ist somit keine aufschiebende Bedingung für die Verwirklichung des Erwerbsvorganges und somit dem Entstehen der Steuerschuld. Die Berufung war daher abzuweisen."

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und replizierte darin, laut Punkt III werde das Baurecht für den Zeitraum ab Einlangen des entsprechenden Ansuchens um Eintragung des Baurechtes bis 31. Dezember 2035 abgeschlossen. Bei Einbringung des entsprechenden Ansuchens sei noch keine Unbedenklichkeitsbescheinigung erforderlich, sodass tatsächlich eine aufschiebende Bedingung enthalten sei. Laut der im Vertrag aufgenommenen Präambel stelle der Vertrag eine Absichtserklärung dar. Für die Rechtsgültigkeit des Baurechtsvertrages sei es

zusätzlich erforderlich, dass zuvor ein "Wasserrechtsversorgungsvertrag" errichtet werde; erst dann könne die Wirksamkeit eines derartigen Baurechtes eintreten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegt der Grunderwerbssteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sich der Rechtsvorgang auf ein inländisches Grundstück bezieht. Nach § 2 Abs. 1 GrEStG sind unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG stehen Baurechte den Grundstücken gleich.

Da das Baurecht als solches dem Grundstück gleichsteht, wird durch den Vertrag über die Begründung des Baurechtes der Anspruch auf Übereignung des Baurechtes selbst begründet. Der Baurechtsvertrag ist also ein Rechtsgeschäft auf Übereignung dh. Bestellung des Baurechtes. Der Baurechtsvertrag unterliegt daher dem Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG (siehe VwGH 20.2.2003, 2000/16/0012 und Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 263 zu § 1 GrEStG bzw. Rz 47 zu § 2 GrEStG).

Nach § 8 Abs. 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist. Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von einer Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung. Der Gesetzgeber unterscheidet mit Vorbedacht den Erwerbsvorgang als Rechtsakt vom Entstehen der Steuerschuld bei Eintritt der Bedingung. Bedingung ist entsprechend den §§ 696 und 704 ABGB die einem Rechtsgeschäft von den Parteien hinzugefügte Beschränkung, durch die der Eintritt oder die Aufhebung einer Rechtswirkung von einem ungewissen Umstand abhängig gemacht wird. § 8 Abs. 2 GrEStG handelt lediglich von der aufschiebenden Bedingung. Aus der Sicht des § 8 Abs. 2 GrEStG ist also nur maßgebend, ob die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängig ist (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 20, 21 zu § 8 GrEStG und die dort zitierte VwGH- Rechtsprechung).

Die Pflicht zur Entrichtung der Grunderwerbsteuer knüpft nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG nur an das Verpflichtungsgeschäft und nicht erst an das Erfüllungsgeschäft an. Demzufolge sind maßgebend für die Grunderwerbsteuer nur aufschiebende Bedingungen, die sich auf das Verpflichtungsgeschäft, nicht aber solche, die sich auf das Verfügungsgeschäft beziehen (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 165 zu § 1 GrEStG).

Im vorliegenden Berufungsfall war unbedenklich an Sachverhalt davon auszugehen, dass jedenfalls zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung dieser Rechtserwerb nicht mehr der

grundverkehrsbehördlichen Genehmigung bedurfte hatte, wurde doch die Berufung nicht auf den Vertragspunkt XV gestützt. Nach dem Berufungsvorbringen stellt vielmehr allein der Punkt III des Bau- und Überlassungsvertrages die eingewendete Vereinbarung einer aufschiebende Bedingung dar, bei deren Eintritt gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld entsteht. Diese mit "Vertragsdauer" übertitelte Vertragsbestimmung hat folgenden Wortlaut: "Das Baurecht wird von den Vertragspartnern für den Zeitraum ab Einlangung dieses Ansuchens um Eintragung des Baurechts beim Bezirkgericht ZZ bis zum 31.12.2035 vereinbart." Im Ergebnis (siehe das Berufungsbegehren) macht die Bw. als Rechtswidrigkeit des bekämpften Bescheides geltend, dass mangels Bedingungseintrittes "vorerst" für diese damit vorgenommene Steuerfestsetzung die Steuerschuld noch nicht entstanden war. Den vorliegenden Berufungsfall entscheidet somit vorrangig die Abklärung der Frage, ob die Rechtsansicht der Bw. zutrifft, dass in dieser Vertragsbestimmung eine aufschiebende Bedingung zu sehen ist, von der die Rechtswirksamkeit des Baurechtsvertrages abhängig war.

Nach der Begriffsbestimmung des § 1 Abs. 1 Baurechtsgesetz, RGBI. 1912/86, zuletzt geändert durch die Baurechtsgesetznovelle 1990, BGBl. Nr. 1990/258, ist das Baurecht das dingliche, veräußerliche und vererbliche Recht, auf oder unter der Bodenfläche (eines fremden Grundstückes) ein Bauwerk zu haben. Dieses Gesetz bestimmt in seinem § 5 Abs. 1, dass das Baurecht, dessen Entstehung wie die jedes anderen bücherlichen Rechtes, Titel und Erwerbsart voraussetzt, durch die bücherliche Eintragung als Last des Grundstückes begründet wird. Den Titel bildet der Baurechtsvertrag, die Erwerbsart (Modus) besteht in der Eintragung im Grundbuch. Da das Baurecht als solches dem Grundstück gleichsteht, wird durch den Baurechtsvertrag der Anspruch auf Übereignung, dh. Bestellung des Baurechtes selbst begründet. Der Wortfolge des Punktes III in Konnex mit der unter Punkt II "hiermit" vorgenommenen Baurechtseinräumung kann schlüssig nur die Bedeutung beigemessen werden, dass damit von den Vertragsparteien nicht die Rechtswirksamkeit des Baurechtsvertrages aufschiebend bedingt vereinbart wurde, sondern bezogen auf die Vertragsdauer der Beginn des Baurechtes einvernehmlich festgelegt wurde. Dafür spricht auch der Umstand, dass in Punkt XV von den Vertragsparteien durchaus eine aufschiebende Bedingung bezogen auf die Rechtswirksamkeit des Baurechtsvertrages ausdrücklich als solche formuliert worden ist. Gegen die Behauptung, dass die Rechtswirksamkeit des Baurechtsvertrages durch die Bestimmung des Punktes III von einer aufschiebenden Bedingung abhing, spricht auch, dass nach Punkt IV bereits mit Unterfertigung des Baurechtsvertrages die Bw. als Bauberechtigte dem Baurechtsbesteller ein Darlehen in Höhe von 800.000 € zuzuzählen hatte, eine Vorgangsweise, die wohl nicht in dieser Weise abgeschlossen worden wäre, hätten die beiden Vertragsparteien der Vertragsbestimmung des Punkt III nicht wie aus dem Vertragsinhalt mit aller Deutlichkeit hervorgeht die Bedeutung

einer Befristung hinsichtlich der Vertragsdauer beigemessen, sondern diese als aufschiebende Bedingung verstanden, die die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt eines ungewissen Umstandes ("Überreichung des Ansuchens um Eintragung des Baurechtes beim Grundbuchsgericht") abhängig macht. Da das Einlangen des Ansuchens um Eintragung des Baurechtes beim Grundbuchsgericht im Ergebnis dem Verfügungsgeschäft (Modus) dient, wäre überdies bei der von der Bw. ins Treffen geführten aufschiebenden Bedingung nicht das Verpflichtungsgeschäft, sondern das Verfügungsgeschäft bedingt.

In Auslegung des Vertragsinhaltes lässt sich somit nicht begründet die in der Berufung vertretene Rechtsansicht der Bw. herleiten, dass die Vertragsbestimmung des Punkt III eine aufschiebende Bedingung darstellt, von deren Eintritt die Rechtswirksamkeit des Baurechtsvertrages abhängig gewesen ist. Dem im Vorlageantrag erstmals erhobenen Einwand, der Vertrag stelle bloß eine Absichtserklärung dar, steht entgegen, dass laut Punkt II Baurechtseinräumung der Baurechtsgeber "hiermit" der Bw. das Baurecht bestellte, mit Unterfertigung des Baurechtsvertrages die Bw. dem Baurechtsbesteller ein Darlehen in Höhe von 800.000 € zuzuzählen hatte und Punkt XXII bereits die Aufsandungserklärung enthielt. Dies spricht dagegen, dass es sich bei diesem Vertrag um eine bloße Absichtserklärung gehandelt habe. Derartiges wurde zuvor in der Berufung auch gar nicht behauptet. Auch das weitere im Vorlageantrag erstmals erhobenen Vorbringen, "*Für die Rechtsgültigkeit sei es zusätzlich erforderlich, dass zuvor ein "Wasserrechtsversorgungsvertrag" errichtet wird; erst dann kann die Wirksamkeit eines derartigen Baurechtes eintreten.*", vermag für den Rechtsstandpunkt der Bw. ebenfalls nicht zu streiten, findet sich doch im Baurechts- und Überlassungsvertrag keinerlei konkreter Hinweis und Anhaltspunkt der die sachliche Richtigkeit der Behauptung stützen würde, dessen Wirksamkeit sei aufschiebend bedingt vom vorherigen Abschluss eines solchen "Wasserrechtsversorgungsvertrages" abhängig gewesen. Diesbezüglich wird noch erwähnt, dass im Übrigen unter Vertragspunkt VIII der Baurechtsbesteller der Bw. bereits für die Dauer des Baurechtsvertrages die ihm bescheidmäßig bereits zuerkannten bzw. beantragten Wasserbenutzungsrechte "nunmehr" übertragen hat. Diese Ausführungen im Vorlageantrag vermögen somit nicht aufzuzeigen, dass die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängig gewesen ist.

Zusammenfassend war bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles davon auszugehen, dass die Wirksamkeit des gegenständlichen Erwerbsvorganges nicht vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängig war, weshalb die Bestimmung des § 8 Abs. 2 GrESTG nicht zum Tragen kommt. Der Abschluss des Baurechts- und Überlassungsvertrages (Verpflichtungsgeschäft) war keine bloße Absichtserklärung, sondern begründete für die Bw. einen jederzeit durchsetzbaren Übereignungsanspruch, damit wurde gemäß § 1 Abs. 1 Z 1

GrEStG der die Steuerpflicht auslösende Erwerbsvorgang verwirklicht und gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG entstand mit dieser Tatbestandsverwirklichung die Steuerschuld. Für den mit dem bekämpften Grunderwerbsteuerbescheid versteuerten Erwerbsvorgang war entgegen dem Vorbringen der Bw. die Steuerschuld zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung schon entstanden. Die Berufung war folglich wie im Spruch ausgeführt als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, am 22. Jänner 2007