



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/0996-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Stadt X, Adr, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 9. September 2002 betreffend Grunderwerbsteuer zu ErfNr.xxx, St.Nr.xxx entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Auflösungsvereinbarung vom 1. Juli 2002 kamen die Stadt X (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) und die Y-Gen.m.b.H.. (kurz Y) überein, das zwischen ihnen mit Baurechtsvertrag vom 30. November /6. Dezember 1994 in der Fassung des Nachtrages vom 12./28. Dezember 1995 geschaffene Baurechtsverhältnis, worüber eine Baurechtseinlage EZx eröffnet worden war, vor Ablauf der vereinbarten Baurechtszeit vorzeitig und einvernehmlich aufzulösen.

In Punkt III. der Vereinbarung wurde einvernehmlich festgestellt, dass im Rahmen dieser Auflösungsvereinbarung ein Leistungsaustausch nicht vorgenommen wird, sondern lediglich das auf die Dauer von 50 Jahren geschlossene Baurechtsverhältnis zwischen den Vertragsteilen vorzeitig aufgelöst und die im Lastenblatt der Liegenschaft EZy aufscheinende Belastung zugunsten der Y gelöscht wird.

Nach dem das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien ermittelte hatte, dass vom Finanzamt X zu EW-AZxxx für das Baurecht der (um 35 % erhöhte) Einheitswert zum 1. Jänner 1997 mit € 29.868,53 festgestellt worden war, setze es mit Bescheid vom 9.

September 2002 gegenüber der Bw. für die Auflösung des Baurechtes die Grunderwerbsteuer mit 3,5 % des dreifachen Einheitswertes von € 89.605,59 = € 3.136,20 fest.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde eingewandt, dass gleichzeitig mit der gegenständlichen Auflösungsvereinbarung vom 1. Juli 2002 mit Kaufvertrag vom 1. Juli 2002 die Liegenschaft an die Y veräußert worden sei. Überdies sei ausdrücklich festgestellt worden, dass kein Leistungsaustausch vorliege. Zum Kaufvertrag sei die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben und auch bereits bezahlt worden. Eine weitere Grunderwerbsteuervorschreibung für die Auflösung des Baurechtes hätte schon deshalb nicht erfolgen dürfen, da die gesamte Liegenschaft an die Y veräußert worden sei. Darüber hinaus seien seit Einräumung des Baurechtes keinerlei Bauwerke auf der Liegenschaft errichtet worden, sodass bereits aus diesem Grund kein Erwerbsvorgang vorliege, der zu besteuern wäre.

Der der Berufung in Kopie angeschlossene Kaufvertrag hat auszugsweise folgenden Inhalt.

I.

Die Verkäuferin ist grundbücherliche Eigentümerin der in EZy einliegenden Grundstücke Nr. xxx und hatte der Y mit Baurechtsvertrag vom 30.11/6.12.1994 in der Fassung des Nachtrages vom 12.12/28.12.1995 an dem Gutsbestand der vorbezeichneten Liegenschaft zugehörigen Grundstücke ein Baurecht bis 31.12.2044 eingeräumt, worüber eine Baurechtseinlage in EZx eröffnet wurde.

Aufgrund der Nichtrealisierung des bei Abschlusses des Baurechtsvertrages in Aussicht genommenen Wohnbauvorhabens wurde das zwischen den Vertragsparteien geschlossenen Baurechtsverhältnis nunmehr aufgelöst.

Die genannte Verkäuferin verkauft und übergibt nunmehr an die genannte Käuferin und diese kauft und übernimmt von der Ersteren deren Liegenschaft EZy mit den einliegenden Grundstücken xxx mit allen Rechten, mit welchen die Verkäuferin dieses Liegenschaftsvermögen bisher selbst besessen und benützt hat oder zu besitzen und benützen berechtigt war in ihr alleiniges Eigentum und sie erteilt ihre Einwilligung, dass hierauf das Eigentumsrecht zu Gunsten der Käuferin grundbücherlich einverleibt wird.

II.

Als Kaufpreis wurde der Betrag von insgesamt EUR 963.075,00 vereinbart, ...

III.

Als Stichtag für die Übergabe und Übernahme des Kaufgegenstandes sowie die Verrechnung von Vorteil und Lasten sowie des Überganges der Zufallshaftung wird der Tag, an dem die letzte, für die Gültigkeit dieses Vertrages erforderliche Unterschrift auf der Vertragsurkunde beigesetzt wird, vereinbart.

In diesem Zusammenhang wird festgestellt, dass die Käuferin aufgrund des mit der Verkäuferin mit Baurechtsvertrag vom 30.11/06.12.1994 in der Fassung des Nachtrages vom 12.12./28.12.1995 geschlossenen Baurechtsverhältnisses den Kaufgegenstand bis zum Stichtag tatsächlich besessen und benützt hat oder doch zu besitzen und benützen berechtigt war und im Rahmen des vorgenannten Baurechtsverhältnisses die Verpflichtung eingegangen ist, alle für den Baurechtsgrund (den nunmehrigen Kaufgegenstand) zur Vorschreibung gelangenden öffentlichen Abgaben, Steuern und Gebühren, zu bezahlen.

IV.

Die Verkäuferin haften nicht für ein bestimmtes Grundaussmaß, Erträgnis oder für eine bestimmte Beschaffenheit des Kaufgrundstückes, wohl aber dafür, dass die Vertragsliegenschaft vollkommen lasten- und bestandsfrei in das Eigentum der Käuferin übergeht."

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung verwies das Finanzamt im Wesentlichen darauf, dass das Baurecht als selbständige unbewegliche Sache gelte und nach § 2 Abs. 2 Z. 1 GrEStG den Grundstücken gleich stehe. Ein Rechtsgeschäft, auf Grund dessen ein begründetes Baurecht durch den Bauberechtigten einem Dritten übertragen soll, bilde einen Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 1 GrEStG (VwGH 19.5.1983, 16/2527/80, 16.1.1989, 88/16/0030). Hierbei könne es keinen Unterschied machen, wenn es sich beim Dritten um den Grundeigentümer handle. Gegenstand der Besteuerung sei das Baurecht selbst, und nicht ein Bauwerk oder das Eigentumsrecht an einem Grundstück.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz rügte die Bw., dass die Behörde die beiden Erwerbsvorgänge erneut isoliert betrachte und dabei übersehe, dass der Baurechtsvertrag mit der Y nur deshalb aufgelöst worden sei, weil die Y das Grundstück erworben habe. Die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer führe zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung.

Beweis wurde vom unabhängigen Finanzsenat noch erhoben durch Einsicht in (von der Bw. nach entsprechender Aufforderung übersandte) Kopien des Baurechtsvertrages, des Nachtrages zum Baurechtsvertrages sowie in die Protokolle der Sitzungen des Gemeinderates der Bw. vom 24. April 2002 (in der die Auflösungsvereinbarung und der Kaufvertrag vom 1. Juli 2002 mit der Y genehmigt wurden). Daraus ergibt sich Folgendes:

Mit dem Baurechtsvertrag vom 30. November / 6. Dezember 1994 hatte die Bw. der Y ein Baurecht für die Zeit vom 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 2044 eingeräumt. Punkt III und IV. des Baurechtsvertrages haben auszugsweise folgenden Inhalt:

"III.

Die Genossenschaft verpflichtet sich der Stadt gegenüber:

1. auf dem vertragsgegenständlichen Baurechtsgrund innerhalb von 10 Jahren ab Eintritt der Rechtswirksamkeit dieses Baurechtsvertrages eine Wohnhausanlage benutzungsfähig zu errichten, sofern und soweit für die Finanzierung des Bauvorhabens öffentliche Förderungsmittel zu Verfügung stehen widrigenfalls die Stadt den gegenständlichen Baurechtsvertrag ohne Einräumung einer weiteren Frist auflösen kann; ...

2 - 4 ...

5. für die Benützung des Baurechtsgrundes nachstehenden Bauzins zu bezahlen:

a) für die ersten drei Jahre nach Fertigstellung der auf dem vertragsgegenständlichen Baurechtsgrund von der Genossenschaft zu errichtenden Wohnhausanlage erfolgt die Benützung des vertragsgegenständlichen Baurechtsgrundes durch die Genossenschaft unentgeltlich;

b) ab dem vierten Jahr nach Fertigstellung der von der Genossenschaft auf dem vertragsgegenständlichen Baurechtsgrund zu errichtenden Wohnhausanlage ist von der Genossenschaft ein Bauzins in der Höhe von S 2,-- pro m² Nettowohnnutzfläche und pro m² Garagen- und Autoabstellfläche monatlich ... zu bezahlen;

IV

1. Nach Beendigung des Baurechtes durch Ablauf der in Punkt I. genannten Frist, geht die von der Genossenschaft auf dem vertragsgegenständlichen Baurechtsgrund errichtete

*Wohnhausanlage samt allen Nebenanlagen in das Eigentum der Stadt über.
2. Der Übergang der Bauobjekte in das Eigentum der Stadt und die Rückführung des vertragsgegenständlichen Baurechtsgrundes hat lastenfrei und entschädigungslos zu erfolgen."*

Punkt VII. des Baurechtsvertrages sah eine vorzeitige Auflösung des Vertrages für den Fall, dass die Y in Konkurs gerät, In Liquidation tritt oder wenn Exekution auf das Baurecht geführt wird, vor. Dieser Vertragspunkt wurde von den Vertragsparteien mit dem Nachtrag vom 12./28 Dezember 1995 mit Rücksicht auf § 4 Abs. 1 des BaurechtsG einvernehmlich aufgehoben. Die übrigen Bestimmungen des Baurechtsvertrages blieben unverändert aufrecht.

Aus dem Protokoll der Gemeinderatssitzung vom 24. April 2002 ergibt sich lediglich, dass der Abschluss der Auflösungsvereinbarung sowie des Kaufvertrages mit der Y vom Gemeinderat genehmigt wurden. Es gibt jedoch keinerlei Aufschluss über die Hintergründe, die zum Abschluss der beiden Verträge geführt haben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Grunderwerbsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG ua. folgende Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.
2. der Erwerb des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründetes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist.

Nach § 1 Abs. 2 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

Nach § 2 Abs. 2 GrEStG stehen den Grundstücken gleich:

1. Baurecht,
2. Gebäude auf fremden Boden.

Nach § 1 Abs. 1 BaurechtsG ist das Baurecht das dingliche, veräußerliche und vererbliche Rechte, auf oder unter der Bodenfläche ein Bauwerk zu haben. Das Baurecht entsteht gemäß § 5 Abs. 1 BaurechtsG durch die bürgerliche Eintragung als Last des Grundstückes.

Unstrittig ist, dass die Begründung des Baurechtes einen Grunderwerbsteuerlichen Erwerbsvorgang darstellt. Zur zuvor in Lehre und Rechtsprechung strittigen Frage, ob es sich beim Baurechtsvertrag um einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG oder nach § 1 Abs. 2 GrEStG handelt, hat der vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 20. Februar 2003, 2000/16/0012 Folgendes ausgesprochen:

Überzeugend hat Fellner die Auffassung im Erkenntnis vom 5. Juli 1960, VwSlg. Nr. 2269/F, widerlegt, der Baurechtsvertrag ermögliche es dem dort Begünstigten rechtlich und wirtschaftlich, ein inländisches Grundstück, dem das Baurecht gleichzuhalten sei, durch

Errichtung eines Hauses zu verwerten. Wenn nämlich das Baurecht als solches dem Grundstück gleichsteht, wird durch den Vertrag über die Begründung des Baurechtes der Anspruch auf Übereignung des Baurechtes selbst begründet, sodass für die Annahme einer Verwertungsbefugnis kein Raum bleibt. Auch Arnold/Arnold weisen aaO darauf hin, dass der Rechtsvorgang nicht auf die Einräumung einer Verwertungsbefugnis, sondern auf die Einräumung eines Rechtes abzielt. Diese Autoren folgen gleichfalls der von ihnen zitierten Rechtsprechung des BFH, wonach das Baurecht ein selbständiges Recht bilde, sodass der Baurechtsvertrag ein Rechtsgeschäft auf Übereignung, d.h. Bestellung eines Baurechtes laute und daher dem Steuertatbestand des § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG unterliege. Dem kann sich der Verwaltungsgerichtshof nicht verschließen."

Unstrittig ist weiters, dass es sich bei einem obligatorischen Rechtsgeschäft, auf Grund dessen ein bestelltes (begründetes) Baurecht durch den Bauberechtigten einem Dritten übertragen werden soll, um einen Rechtsvorgang nach § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG handelt (vgl. VwGH 26.1.1989, 88/16/0030). Da die Vereinigung von Baurecht und Eigentum in einer Hand nicht zum Untergang des Baurechts führt, sondern das Baurecht auch auf den Eigentümer das Baurecht übergehen kann und so zum so genannten "Eigentümer-Baurecht" wird (siehe OGH 1997/06/18, 3 Ob 2032/96m mit Hinweisen auf Hofmeister in NZ 1985, 157; Oberhammer in Hofmeister/Rechberger/Zitta, Bauten auf fremden Grund Rz 56 und Rechberger, ebendort Rz 53), ist der Argumentation des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung insoweit zuzustimmen, als es beim rechtsgeschäftlichen Übergang eines begründetes Baurechtes vom Bauberechtigten an den Liegenschaftseigentümer ebenfalls zur Verwirklichung eines Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 1 GrEStG kommt. Wie das Finanzamt aber richtig betonte, ist Gegenstand der Besteuerung das Baurecht selbst. Es ist daher im vorliegenden Fall zu beachten, dass Ziel der Auflösungsvereinbarung gerade nicht die Übertragung des Baurechtes auf den Liegenschaftseigentümer, sondern die Löschung des Baurechtes ist.

In seinem Erkenntnis vom 19.3.2003, 2002/16/0083 hat der Verwaltungsgerichtshof zu einem Fall der vorzeitigen rechtsgeschäftlichen Aufhebung eines Baurechtes ua. Folgendes ausgeführt:

"Für die Steuerbarkeit dieses Vorganges treten in der Österreichischen Literatur Fellner (Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 51 Abs. 2 zu § 2 GrEStG) und Arnold/Arnold (Komm. z. GrEStG 1987 I, Rz 95 Abs. 6 zu § 2 GrEStG I) ein. Taucher hingegen (in Hofmeister/Rechberger/Zitta, Bauten auf fremdem Grund, Rz 162) folgt dem Urteil des BFH vom 8. Februar 1995, BStBl II 1995, 334, im Wesentlichen mit dem Argument, es finde nach dem Erlöschen des Baurechtes keine Änderung der sachenrechtlichen Zuordnung am Grundstück statt, das "Wiedererstarken" des Eigentümers/des Eigentums zum Vollrecht sei in § 1 GrEStG tatbestandsmäßig nicht erfasst.

Angesichts dieses Meinungsstandes ist nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes zu beachten, dass § 2 Abs. 2 GrEStG 1987 Baurechte und Gebäude auf fremdem Grund (wozu insbesondere Superädifikate gemäß § 435 ABGB gehören; vgl. dazu die bei Fellner, a.a.O., Rz 52 Abs. 3 zu § 2 GrEStG referierte hg. Judikatur) gleich behandelt. Es kann (insbesondere seit der Aufhebung des § 2 BauRG, der den Kreis der Grundstücke, an denen ein baurecht begründet werden konnte, stark beschränkt hatte), ohne weiteres der gleiche wirtschaftliche Zweck durch Einräumung eines Baurechtes oder durch Verschaffung eines zeitlich begrenzten Benützungstitels am Grundstück (zB durch einen Bestandvertrag) verbunden mit dem Recht des Bestandnehmers, auf dem Grundstück ein Superädifikat zu errichten, erreicht

werden. Eine grunderwerbsteuerrechtlich unterschiedliche Behandlung des Schicksals von Superädifikaten und jenen Gebäuden, die auf Grund eines Baurechtes errichtet wurden, nach rechtsgeschäftlicher Aufhebung des Benützungstitels am Grundstück scheint daher nicht gerechtfertigt.

Da die vereinbarte Übertragung des Gebäudes nach Aufhebung des zeitlich begrenzten Benützungstitels am Grundstück im Falle von Superädifikaten auf den Grundeigentümer einen grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang darstellt (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 59 zu § 2 GrEStG; Taucher, in Hofmeister/Rechberger/Zitta, Bauten auf fremdem Grund, Rz 162, Seite 294, letzter Absatz, und Seite 102 Abs. 3 und 4; Arnold/Arnold, Komm. z. GrEStG 1987 I, Rz 74 bis 77a zu § 2 GrEStG), ist es im Sinne einer am Gleichheitssatz orientierten, verfassungskonformen Auslegung jedenfalls geboten, auch den durch eine einvernehmlich vorgenommene Aufhebung des Baurechtes bewirkten Erwerb des Eigentumes am Gebäude durch den Grundeigentümer der Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 Z. 2 GrEStG zu unterziehen (Fellner, a.a.O., Rz 51 Abs. 1 zu § 2 GrEStG), weil damit der Grundeigentümer, der zuvor durch das bestandene Baurecht auf ein sog. "nudum ius" reduziert war, wieder das Vollrecht an seinem Grundstück, vermehrt um das Bestandteil gewordene Gebäude, erhält. Damit wird im Ergebnis auch die von Arnold/Arnold (a.a.O., Rz 95 Abs. 6 zu § 2 GrEStG) zu Recht als sachlich nicht gerechtfertigt bezeichnete Ungleichbehandlung von Gebäuden auf Basis eines Baurechtes gegenüber Superädifikaten vermieden."

Im vorliegenden Fall wurde jedoch (entgegen der vertraglichen Verpflichtung im Baurechtsvertrag) noch kein Gebäude auf der Liegenschaft errichtet, weshalb der Bw. mit der Auflösung des Baurechtsvertrages und der Wiedererlangung des "Vollrechtes" am Grundstück kein Bauwerk zugekommen ist. Soweit überblickbar war die Steuerbarkeit eines derartigen Falles der Auflösung eines Baurechtsvertrages ohne gleichzeitige Übertragung der Rechte an einem Bauwerk bislang vom Verwaltungsgerichtshof noch nicht zu beurteilen. Aus der Begründung des Verwaltungsgerichtshofes im oben zitierten Erkenntnis leitet sich jedoch für den unabhängigen Finanzsenat ab, dass dem Verwaltungsgerichtshof die Steuerbarkeit eines derartigen Falles jedenfalls fraglich erscheint.

In dem erst jüngst ergangenen Erkenntnis vom 30. Juni 2005, 2005/16/0094 hat sich der Verwaltungsgerichtshof mit der Frage der rückgängigmachung eines Erwerbsvorganges durch Auflösung eines Baurechtsvertrages und gleichzeitigem Abschluss eines Kaufvertrages zwischen Liegenschaftseigentümer und Bauberechtigten beschäftigt. Aus der Sachverhaltsdarstellung dieses Erkenntnisses ergibt sich, dass im dortigen Fall vom Finanzamt zwar für die Bestellung des Baurechts und für den Kaufvertrag jeweils Grunderwerbsteuer festgesetzt worden war, nicht aber – wie im vorliegenden Fall – auch noch für die Auflösung des Baurechtsvertrages. Strittig war im Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof daher lediglich die Frage, ob der Erwerbsvorgang, der anlässlich der Bestellung des Baurechtes verwirklicht worden war, rückgängig gemacht wurde und ob die hierfür festgesetzte Grunderwerbsteuer zu erstatten ist und nicht, ob die Auflösung des Baurechtsverhältnisses einen selbständigen Erwerbsvorgang darstellt.

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,

3. wenn das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründen sollte, ungültig ist und das wirtschaftliche Ergebnis des ungültigen Rechtsgeschäftes beseitigt wird.

Ist zur Durchführung einer Rückgängigmachung zwischen den seinerzeitigen Veräußerer und dem seinerzeitigen Erwerber ein Rechtsvorgang erforderlich, der selbst einen Erwerbsvorgang nach § 1 darstellt, so gelten gemäß Abs. 2 leg. cit. die Bestimmungen des Abs. 1 Z. 1 und 2 sinngemäß.

Der Anspruch auf Rückerstattung der Steuer entsteht nicht schon mit der rechtlichen Möglichkeit, die Auflösung der Verträge zu verlangen, sondern erst mit der tatsächlichen Rückgängigmachung der Verträge (vgl. VwGH 9.8.2001, 2000/16/0085). Im vorliegenden Fall wurden zwar durch die Nichterrichtung der Wohnhausanlage durch die Y offensichtlich Vertragsbedingungen des Baurechtsvertrages nicht erfüllt und wäre die Bw. daher zur vorzeitigen Vertragsauflösung berechtigt gewesen. Tatsächlich ist aber infolge des gleichzeitig mit der Auflösungsvereinbarung geschlossenen Kaufvertrages keine Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges erfolgt.

Im bereits genannten Erkenntnis vom 30. Juni 2005, 2005/16/0094 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass die Begünstigung des § 17 GrEStG eine Wiederherstellung des früheren Zustandes voraussetzt. Eine solche findet auch in der Rückstellung der Gegenleistung, die der erste Erwerber dem Rückerwerber geleistet hat, durch diesen ihren Niederschlag. Von der Wiedererlangung einer freien Verfügungsmacht durch die Vereinbarung der Aufhebung des Baurechts kann nämlich nicht gesprochen werden, wenn in dieser Vereinbarung gleichzeitig der Verkauf der vom Baurecht umfassten Liegenschaft an den Baurechtsinhaber erfolgte, der im Beschwerdefall überdies auch dort Bauwerke errichtet hatte. Mit der Vereinbarung wurde der Baurechtsvertrag keineswegs "rückgängig" gemacht, sondern zufolge des Eigentumserwerbes durch den Bauberechtigten am Grundstück mit Wirkung ex nunc aufgehoben (vgl. VwGH 30.6.2005, 2005/16/0094).

Auch im vorliegenden Fall hat die Bw. als Liegenschaftseigentümerin durch die Auflösungsvereinbarung nicht wieder jene Verfügungsmacht über das Grundstück erlangt, die sie vor Bestellung des Baurechtes hatte. Die Wiederherstellung des früheren Zustandes scheitert zwar nicht am Fehlen der Rückstellung der Gegenleistung, weil nach Punkt III Abs. 5. des Baurechtsvertrages bis zur Fertigstellung der Wohnhausanlage die unentgeltliche Benützung des Baurechtsgrundes durch die Y vorgesehen war. Die Bw. konnte aber, da sie gleichzeitig mit der Auflösungsvereinbarung auch den Kaufvertrag mit der Y abgeschlossen hat, nicht frei über das Grundstück verfügen und wäre es ihr beispielsweise nicht möglich gewesen, einem Dritten ein Baurecht einzuräumen. In Punkt III. Abs. 2 des Kaufvertrages

wurde auch festgehalten, dass die Y auf Grund des Baurechtsverhältnisses verpflichtet war, alle für den Baurechtsgrund zur Vorschreibung gelangenden öffentlichen Abgaben, Steuern und Gebühren, zu bezahlen und wurde gerade keine Rückabwicklung der bisher von der Y geleisteten Abgaben etc. vereinbart, woraus sich ebenfalls ergibt, dass der anlässlich der Bestellung des Baurechtes verwirklichte Erwerbsvorgang nicht rückgängig gemacht wurde.

Durch die in der Auflösungsvereinbarung von der Bw. und der Y abgegebenen Erklärungen zur Löschung des Baurechtes, ist ersichtlich, dass nicht nunmehr der Bw. (zusätzlich zum Eigentum an den Grundstücken) noch ein selbständiges Baurecht zukommen sollte. Der gleichzeitig geschlossene Kaufvertrag zeigt deutlich, dass umgekehrt der Y zusätzlich zu dem ihr bereits eingeräumten Baurecht auch das Eigentum an der Liegenschaft übertragen werden sollte und infolge Vereinigung von Liegenschaftseigentum und Baurecht in einer Hand (und zwar in Hand der Y) das Baurecht gelöscht werden sollte. Durch die vorliegende Auflösungsvereinbarung hat die Bw. weder einen Anspruch auf Übertragung eines Baurechtes, noch einen Anspruch auf Übertragung der Rechte an einem Gebäude auf fremden Grund, noch die wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein Baurecht oder ein Gebäude auf fremden Grund erhalten, weshalb durch die Auflösung des Baurechtsvertrages weder ein grunderwerbsteuerbarer Tatbestand iSd § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG noch iSd § 1 Abs. 2 GrEStG verwirklicht wurde. Von den zwischen der Bw. und der Y über die gegenständliche Liegenschaft abgeschlossenen Rechtsgeschäften stellen nur der Baurechtsvertrag und der Kaufvertrag grunderwerbsteuerpflichtige Erwerbsvorgänge iSd § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG dar, die bereits jeweils gesondert vom Wert der Gegenleistung der Grunderwerbsteuer unterzogen wurden. Es war daher der Berufung Folge zu geben und der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid (vom dreifachen Einheitswert des Baurechtes) aufzuheben.

Wien, am 6. September 2005