

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Manfred Elter, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz vom 25. März 1997 betreffend Grunderwerbsteuer für das Jahr 1996 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der am 28.11./9.12.1996 zwischen der Bw. als Käuferin und der Stadt L als Verkäuferin abgeschlossene Kaufvertrag enthält auszugsweise folgende Vertragspunkte:

1.

Die Stadt L ist Eigentümerin der Liegenschaft EZ. 2116, KG. U, bestehend aus den Grundstücken 421/27 und 421/28 im Katasterausmaß von 4.949 m². Auf Grund des Baurechtsvertrages vom 28. Juni 1982 hat die Stadt L der W GmbH (= Bw.) ein Baurecht im Sinne des Gesetzes vom 26.4.1912, RGBI. Nr. 86, bestellt. Dieses Baurecht ist zur Baurechtseinlage 2117 der KG. U einverleibt.

II.

Die Stadt L verkauft und übergibt der W GmbH (...) die Liegenschaft EZ. 2116, KG. U, bestehend aus den Grundstücken 421/27 und 421/28 im Katasterausmaß von 4.949 m² (...).

III.

Als Kaufpreis wird ein Betrag von 1.989,00 S pro m², somit ein Gesamtkaufpreis von 9.843.561,00 S vereinbart (...).

IV.

Die Käuferin befindet sich bereits auf Grund des unter Pkt. I. zitierten Baurechtsvertrages im physischen Besitz des Kaufgegenstandes. Die Übergabe bzw. Übernahme des Kaufgegenstandes in das Eigentum der Käuferin gilt somit mit dem Tage der zuletzt erfolgten Unterfertigung dieses Vertrages als vollzogen. Bis zu diesem Zeitpunkt hat die Käuferin sämtliche aus dem unter Punkt I. dieses Vertrages zitierten Baurechtsvertrag resultierenden Kosten, Gebühren, Lasten und Pflichten jeder Art zu vertreten und zu tragen; insbesondere ist auch der vereinbarte Bauzins bis zu diesem Zeitpunkt zu entrichten (...).

Mit Abgabenerklärung Gre 1 zeigte die Bw. diesen Kauf beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern an. Unter Punkt 7. "Antrag auf Grunderwerbsteuerbefreiung" wurde "bereits bezahlt – siehe beiliegende Kopien" angeführt. Beigefügt wurden Kopien von Grunderwerbsteuerbescheiden, welche vom 27. Juli 1982 bzw. vom 13. Februar 1990 datierten.

Mit ersterem Bescheid war, ausgehend vom 18-fachen Betrag des jährlich zu leistenden Bauzinses, der W Gesellschaft, welche zu diesem Zeitpunkt die Rechtsform einer Kommanditgesellschaft hatte, Grunderwerbsteuer in Höhe von 221.138,00 S anlässlich der Bestellung eines Baurechtes vorgeschrieben worden.

In der in Notariatsaktform am 19. Mai 1989 getroffenen Vereinbarung wurde im Wesentlichen festgehalten, dass an der W Gesellschaft die W Beteiligungs-GmbH als Komplementärin sowie HW und MW als Kommanditisten beteiligt seien. In der Gesellschafterversammlung der W Gesellschaft sei am 9. Jänner 1989 der Beschluss gefasst worden, dass HW und MW mit Wirkung vom 31. Jänner 1989 aus der W Gesellschaft ausscheiden und die

W Beteiligungs-GmbH das Unternehmen der W Gesellschaft mit allen Aktiven und Passiven, ohne Liquidation, in Anwendung der Bestimmungen der §§ 142 und 145 HGB übernehme und unter Beibehaltung der Buchwerte unter dem Firmenwortlaut W GmbH fortführe. Die W Gesellschaft gelte mit Übernahme ihres gesamten Vermögens von der W Beteiligungs-GmbH im Wege der Gesamtrechtsnachfolge als übernommen und fortgeführt und die Kommanditgesellschaft W Gesellschaft als aufgelöst. Die dargestellte Übergabe bzw. Übernahme erfolge mit Ablauf des 31. Jänner 1989.

In Punkt 7. dieser notariellen Vereinbarung wurde festgestellt, dass zu dem von der W Beteiligungs-GmbH, künftig W GmbH, übernommenen Vermögen auch die der W Gesellschaft gehörige Baurechtseinlage EZ. 2117 des Grundbuchs U, sowie die HW gehörigen Liegenschaften EZ. 322 des Grundbuchs K und EZ. 870 des Grundbuchs G gehören.

Ausgehend von der auf die Übertragung des Liegenschaftsvermögens (somit der beiden genannten Grundstücke und der Baurechtseinlage) entfallenden Gegenleistung schrieb das Finanzamt der Bw. mit Bescheid vom 13. Februar 1990 vorläufig Grunderwerbsteuer in Höhe von 345.380,00 S vor.

Mit endgültigem Bescheid vom 6. November 1992 setzte das Finanzamt, den Feststellungen des Prüfers in der Niederschrift vom 14. Oktober 1992 folgend, Grunderwerbsteuer in Höhe von 577.887,00 S fest.

Für die nunmehr streitgegenständliche Übertragung der Liegenschaft von der Stadt L an die Bw. (Kaufvertrag vom 28.11./9.12.1996) setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz mit dem angefochtenen Bescheid vom 25. März 1997 Grunderwerbsteuer in Höhe von 344.525,00 S fest, wobei es von einer Bemessungsgrundlage in Höhe der bekannt gegebenen Gegenleistung von 9.843.561,00 S ausging. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Grunderwerbsteuervorschreibungen der Jahre 1982 und 1990 die Baurechtseinlage EZ. 2117, KG. U, betreffen würden, während sich der Kaufvertrag auf die Liegenschaft EZ. 2116 beziehe.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung brachte der steuerliche Vertreter der Bw. vor, dass es sich zwar um zwei verschiedene Einlagezahlen handle, es sich aber dennoch sachen- und grundbuchsrechtlich um ein Grundstück handle. Die Eröffnung einer eigenen Baurechtseinlage und die Vergabe einer eigenen Einlagezahl für das Baurecht seien lediglich aus grundbuchtechnischen Gründen erfolgt. Auf der Einlagezahl 2117 kämen im Gutbestandsblatt die Grundstücksnummern selbst gar nicht vor, sodass diese Einlagezahl

praktisch "gutbestandslos" sei. Dies sei den beiden beiliegenden Grundbuchsäusserungen eindeutig zu entnehmen. Wenn durch die Bestimmung des § 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG das Baurecht, in Übereinstimmung mit dem bürgerlichen Recht, einem Grundstück gleich gestellt werde, so bedeute dies nur, dass die Bestellung eines Baurechtes einen der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerbsvorgang darstellen solle. Eine Anrechnung im Sinne des § 1 Abs. 4 GrEStG werde dadurch aber keinesfalls ausgeschlossen. Zweck dieser Bestimmung sei, eine doppelte Besteuerung zwischen denselben Vertragspartnern in Bezug auf dasselbe Grundstück zu vermeiden und nur allfällige Lücken hinsichtlich der Steuerpflicht zu schließen. Im gegenständlichen Fall handle es sich um zwei Rechtsvorgänge, die dasselbe Grundstück betreffen, wie bereits oben ausgeführt worden sei. Die Bestellung eines Baurechtes stelle nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes einen Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG dar und sei daher anzurechnen. Selbst dann, wenn die Einräumung eines Baurechtes als Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG anzusehen wäre, ergäbe sich die Anrechnung im Wege der objektiv-teleologischen Interpretation des § 1 Abs. 4 GrEStG. Der Zweck dieser Regelung sei nämlich, dass der Gesetzgeber mehrere aufeinander folgende steuerpflichtige Rechtsvorgänge eben nicht zweimal besteuern wolle. Würde man auch diese teleologische Auslegung verneinen, verbliebe unzweifelhaft eine echte Gesetzeslücke. Das Grunderwerbsteuergesetz wäre dann in diesem Punkt gemessen an seiner eigenen Absicht und immanenten Teleologie unvollständig und wäre diese Unvollständigkeit eine planwidrige Lücke. Diese Lücke wäre im Wege der Analogie zu schließen und hätte im Ergebnis ebenfalls wieder die Anrechnung zur Folge. Beantragt werde daher, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die Grunderwerbsteuer unter Berücksichtigung der Anrechnungsvorschrift des § 1 Abs. 4 GrEStG neu festzusetzen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Mai 1997 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Strittig sei, ob für den Erwerb der Grundstücke 421/27 und 421/28 der EZ. 2116 der KG. U die Bestimmung des § 1 Abs. 4 GrEStG anzuwenden sei. Nach § 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG stünden Baurechte den Grundstücken gleich. Unabdingbare Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 1 Abs. 4 GrEStG sei, dass dasselbe Grundstück Gegenstand der Rechtsvorgänge sei, was aber im gegenständlichen Fall nicht zutreffe. Der vorliegende Kaufvertrag habe nämlich den Erwerb der o.a. Grundstücke zum Inhalt, während der frühere Rechtsvorgang die Begründung des Baurechtes betreffe.

Innerhalb offener Frist stellte der Vertreter der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Seit 1. Jänner 2003 ist nach dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, der unabhängige Finanzsenat zur Entscheidung berufen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Das Baurecht ist das dingliche, veräußerliche und vererbliche Recht, auf oder unter der Bodenfläche eines Grundstückes ein Bauwerk zu haben. Ein kraft eines Baurechtes errichtetes Bauwerk wird wesentlicher Bestandteil des Baurechtes (und nicht des Grund und Bodens), steht somit im Eigentum des Baurechtsinhabers und kann folglich auch zusammen mit diesem für die Dauer der Baurechtseinräumung weiter veräußert werden.

Nach § 6 Abs. 2 Baurechtsgesetz stehen dem Bauberechtigten am Bauwerk die Rechte des Eigentümers und an dem Grundstück, soweit im Baurechtsvertrag nichts anderes bestimmt ist, die Rechte des Nutznießers zu.

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

Gemäß § 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 § 1 Abs. 4 GrEStG 1987 unterliegt ein im Abs. 1 bezeichneter Rechtsvorgang der Steuer auch dann, wenn ihm einer der in den Abs. 2 und 3 bezeichneten Rechtsvorgänge vorausgegangen ist. Ein im Abs. 2 bezeichneter Rechtsvorgang unterliegt der Steuer auch dann, wenn ihm einer der im Abs. 1 bezeichneten Rechtsvorgänge vorausgegangen ist. Die Steuer wird jedoch nur insoweit erhoben, als beim späteren Rechtsvorgang eine Gegenleistung vereinbart wird, deren Wert den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenen Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist.

Aus § 1 Abs. 4 GrEStG ergibt sich, dass bei mehrfacher Verfügung eines Eigentümers über ein und dasselbe Grundstück grunderwerbsteuerrechtlich grundsätzlich jeder einzelne Erwerbsvorgang getrennt zu beurteilen und zu besteuern ist. Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 1 Abs. 4 GrEStG ist, dass die einzelnen Erwerbsvorgänge zwischen den gleichen Vertragspartnern stattfinden und die Rechtsvorgänge dasselbe Grundstück betreffen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 342f zu § 1 und die dort zitierte Judikatur).

Nach § 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG stehen Baurechte den Grundstücken gleich.

Strittig ist im vorliegenden Fall die Anwendbarkeit der Anrechnungsvorschrift des § 1 Abs. 4 GrEStG, wenn die aufeinander folgenden mehreren Rechtsvorgänge dergestalt sind, dass die Stadt L der W Gesellschaft vorerst ein Baurecht an einer Liegenschaft bestellt und nunmehr diese Liegenschaft an die Bw. (= W GmbH) als Rechtsnachfolgerin der W Gesellschaft veräußert hat.

Bereits aus der Diktion der gesetzlichen Bestimmung des § 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG ist unmissverständlich und eindeutig abzuleiten, dass ein Baurecht als Grundstück zu behandeln ist und daher das Baurecht und die Liegenschaft, auf der das Baurecht bestellt wurde, nicht als ein und dasselbe Grundstück anzusehen sind; vielmehr handelt es sich sowohl beim Baurecht als auch bei der mit dem Baurecht belasteten Liegenschaft um zwei verschiedene Grundstücke im Sinne des GrEStG. Das Baurecht schränkt nicht die Befugnisse des Grundstückseigentümers ein, sondern mit der Einräumung eines Baurechtes wird eine Sache geschaffen, die sich wesentlich vom Eigentumsrecht an dem Grundstück unterscheidet. Dem Grundeigentümer verbleibt sein Vollrecht an der Liegenschaft, während es sich beim Baurecht mit dem diesem zugehörigen Bauwerk um ein davon verschiedenes Wirtschaftsgut handelt (VwGH 24.9.2002, 2002/16/0058).

Demzufolge kann der Baurechtsinhaber das Bauwerk gemeinsam mit dem Baurecht für die Dauer der Baurechtseinräumung weiter veräußern, wogegen ihm dieses Recht hinsichtlich der mit dem Baurecht belasteten Liegenschaft nicht zusteht. Auch darin zeigt sich, dass sowohl das Baurecht als auch das mit dem Baurecht belastete Grundstück als zwei unterschiedliche Grundstücke im Sinne des Grunderwerbsteuerrechtes zu behandeln sind.

In logischer Konsequenz dieser grunderwerbsteuerrechtlichen Sichtweise nimmt der Verwaltungsgerichtshof beim Verkauf einer Liegenschaft und der gleichzeitigen Bestellung eines Baurechtes für den Verkäufer zwei selbstständige Erwerbsvorgänge im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG an. Es liegen nämlich ebenso viele Grunderwerbsteuerfälle vor, wie Grundstücke im Sinne des § 2 GrEStG übergegangen sind (vgl. VwGH vom 20.2.2003, 2000/16/0012).

Soweit die Bw. vorbringt, dass sachen- und grundbuchsrechtlich von einem Grundstück auszugehen sei, ist ihr zu entgegnen, dass für die Beurteilung des vorliegenden Falles einzig und alleine die grunderwerbsteuerliche Qualifikation eines Baurechtes maßgeblich ist.

Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass auch mehrere Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes abgabenrechtlich als nur ein Grundstück angesehen werden können,

sofern sie bei der Einheitswertfeststellung als eine wirtschaftliche Einheit im Sinne des § 2 BewG bewertet wurden, wobei hinsichtlich der Beurteilung von Grundstücken als wirtschaftliche Einheit eine Bindungswirkung an den Einheitswertbescheid besteht.

Die Baurechtseinlage war jedoch eigenständig und nicht gemeinsam mit dem belasteten Grundstück als wirtschaftliche Einheit bewertet, sodass auch daraus für die Bw. nichts zu gewinnen ist. Das Baurecht gilt auch bewertungsrechtlich (§ 51 Abs. 2 BewG) als Grundstück und somit als besondere wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens.

Die begehrte Anwendbarkeit der Anrechnungsvorschrift des § 1 Abs. 4 GrEStG scheitert daher bereits daran, dass gegenständlich auf Grund obiger Ausführungen im Zusammenhang mit der Einräumung eines Baurechtes und darauf folgender Veräußerung des belasteten Grundstückes an die bauberechtigte Bw. nicht von einer mehrfachen Verfügung über ein und dasselbe Grundstück ausgegangen werden kann.

Wenn für die Entscheidung der Berufung auch nicht mehr von Bedeutung, ist dennoch zu bedenken, dass eine Anrechnung im Sinne des § 1 Abs. 4 GrEStG darüber hinaus auf Grund nachfolgender Überlegungen ausgeschlossen wäre:

In seiner bisherigen Rechtsprechung (zuletzt im Erkenntnis vom 26.1.1989, 88/16/0030, welches allerdings noch zum GrEStG 1955 erging) vertrat der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung, dass die Begründung eines Baurechtes unter die Bestimmung des § 1 Abs. 2 und nicht unter die des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG falle, wogegen sowohl in der Literatur (beispielsweise Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 263 zu § 1 bzw. Rz. 47 zu § 2, oder Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, Rz. 87 zu § 2) als auch vom BFH (vgl. BFH vom 8. Februar 1995, II R 51/92, BStBl II 334) bereits bisher die Ansicht vertreten wurde, dass die Bestellung eines Baurechtes einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG darstelle. Mit Erkenntnis vom 20.2.2003, 2000/16/0012, schloss der VwGH sich dieser Ansicht an.

§ 1 Abs. 4 GrEStG enthält aber keine Begünstigung eines Erwerbsvorganges nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG, welcher einem Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG – Grundstücksidentität und Identität der Vertragspartner vorausgesetzt – folgt.

Für eine, wie die Bw. vermeint, objektiv-teleologische Interpretation bleibt diesfalls ebenso wenig Raum wie sich Anhaltspunkte für das Vorliegen einer echten Gesetzeslücke ergeben.

Sieht der Gesetzgeber für verschiedene Möglichkeiten der Aufeinanderfolge von Erwerbsvorgängen (beispielsweise ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 folgt einem solchen nach § 1

Abs. 1 oder ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 folgt einem solchen nach § 1 Abs. 2) die Anwendbarkeit der Anrechnungsvorschrift des § 1 Abs. 4 GrEStG nicht vor, kann das Vorliegen einer echten Gesetzeslücke nicht unterstellt werden. Nur diesfalls wäre aber eine analoge Rechtsanwendung zulässig.

So hat der VwGH bereits ausgesprochen, dass § 1 Abs. 4 GrEStG keine Begünstigung eines Erwerbsvorganges nach § 1 Abs. 3 GrEStG enthält (VwGH 28.9.1998, 98/16/0052).

Die Frage, ob zwischen der W Gesellschaft, an welche der Grunderwerbsteuerbescheid anlässlich der Baurechtsbegründung ergangen ist, und der Bw., Personenidentität besteht, braucht auf Grund der Unmaßgeblichkeit für das gegenständliche Verfahren nicht mehr geprüft und erörtert zu werden.

In der Berufung wurde auch zu Recht die Frage nicht aufgeworfen, ob die Bemessungsgrundlagen des nunmehr angefochtenen Bescheides und des Bescheides vom 13. Februar 1990 zu vergleichen wären und allenfalls hier eine Anrechnung stattzufinden hätte. Wie vom Finanzamt bereits dargelegt, war Gegenstand auch des dem Bescheid vom 13. Februar 1990 zu Grunde liegenden Verfahrens die Übertragung u.a. des Baurechtes, wogegen mit dem bekämpften Grunderwerbsteuerbescheid die Besteuerung des Erwerbes der im Kaufvertrag vom 28.11/9.12.1996 näher bezeichneten Liegenschaft erfolgte. Auch hier war Gegenstand der Besteuerungen nicht dasselbe Grundstück.

Die Berufung war auf Grund obiger Ausführungen als unbegründet abzuweisen.

Linz, 9. Juli 2004