



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat 4

GZ. RV/0239-I/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der D-GmbH, Adr, vertreten durch Notar, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 28. Jänner 2010 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 15. Jänner 2010 wurde eine "Gebührenanzeige" erstattet und ausgeführt, die Ö-AG habe mit Kaufvertrag vom 2. November 2009 ihre Rechtsposition an einer Tiefgarage zum Entgelt von € 1.000.000 an die D-GmbH (= Berufungswerberin, Bw) sowie an die E-Stiftung als Käufer übertragen. Die Tiefgarage ist auf der Liegenschaft Gst1 in EZ1 errichtet, welche im Eigentum des X steht. Laut der am 13. Jänner 2010 abgeschlossenen Vereinbarung seien die beiden Käufer in das der Nutzung der Tiefgarage zugrunde liegende Pachtverhältnis anstelle der og. Verkäuferin eingetreten. Die Vertragsparteien bestätigten darin, dass die Tiefgarage im zivilrechtlichen Eigentum des X, hingegen im wirtschaftlichen Eigentum der Käufer stehe. Der Kaufvertrag unterliege anstelle der Grunderwerbsteuer der Zessionsgebühr, weil weder eine Liegenschaft noch ein Baurecht noch ein Gebäude auf fremdem Grund übertragen worden sei.

Die vorgelegten Urkunden haben auszugsweise folgenden Inhalt:

1. Pachtvertrag vom 6. Mai 1983, abgeschlossen zwischen X (Verpächter) und der R (im Folgenden kurz: "Pächterin") als Rechtsvorgängerin der Ö-AG:

"1. Der X verpachtet und die "Pächterin" pachtet jene Teilfläche der Gp. ... vorgetragen in EZ1, die im angeschlossenen ... Lageplan rot dargestellt ist.

Die "Pächterin" beabsichtigt, auf der Pachtfläche Bauwerke, zB eine Tiefgarage und Hochbauten, zu errichten. Der X erteilt hiezu die ausdrückliche Zustimmung ...

Sämtliche Bauwerke auf dem Pachtgrund werden von der "Pächterin" auf eigene Kosten errichtet und erhalten.

2. Das Pachtverhältnis wird ab 1.5.1983 auf 99 Jahre, sohin bis zum 30.4.2082 abgeschlossen. Einvernehmlich wird eine Auflösung dieses Pachtverhältnisses vor Ablauf der vereinbarten Vertragsdauer ausgeschlossen. Die "Pächterin" ist berechtigt, diesen Pachtvertrag jeweils um 10 Jahre zu verlängern. ... Macht die "Pächterin" einmal von ihrem Verlängerungsrecht keinen Gebrauch, endet das Pachtverhältnis ohne Kündigung von selbst.

Mit Auflösung des Pachtvertrages gehen die auf der Pachtfläche befindlichen Baulichkeiten entschädigungslos auf den Grundeigentümer über ...

3. Der Jahrespachtzins beträgt ...

Sämtliche auf den Pachtgrund entfallenden Steuern, Gebühren und sonstigen öffentlichen Abgaben werden von der Pächterin getragen.

*...
5. Eine gänzliche oder teilweise, entgeltliche oder unentgeltliche Unterverpachtung oder Weitergabe der Pachtrechte an Dritte wird einvernehmlich ausgeschlossen. ...*

6. Dieser Pachtvertrag wird verbüchert.

*...
8. Die Vertragsteile sichern sich gegenseitig zu, bei zukünftig notwendigen oder zweckmäßigen Plan- oder Vertragsänderungen eine einvernehmliche Lösung anzustreben.*

9. Dieser Vertrag gilt auch für die beiderseitigen Rechtsnachfolger. ..."

2. Kaufvertrag vom 2./4. November 2009, abgeschlossen zwischen der Ö-AG (Verkäuferin) und der Bw sowie der E-Stiftung (Käufer):

I. Präambel

1. Die Ö-AG ... ist aufgrund des Pachtvertrages vom 6.5.1983 ... Pächterin einer Teilfläche ... inneliegend der Liegenschaft EZ1 ..., die im Eigentum des X steht. Der Pachtvertrag wurde, mit einer Verlängerungsoption, auf die Dauer von 99 Jahren bis zum 30.4.2082 geschlossen

*...
3. Die Übertragung der Rechte und Pflichten aus dem Pachtvertrag bedarf der Zustimmung des Verpächters und steht daher unter der aufschiebenden Bedingung der Zustimmung des Verpächters zu deren Übertragung (siehe Punkt V).*

II. Kaufgegenstand

1. Die oben in Punkt I näher bezeichnete Tiefgarage samt allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör ... bilden den Kaufgegenstand ... Festgehalten wird, dass das Superädifikat im Grundbuch noch nicht ersichtlich gemacht ist; für den Fall, dass rechtswirksam entschieden werden sollte, dass die Verkäuferin nicht Eigentümerin der Tiefgarage ist, bildet die gesamte von der Verkäuferin gehaltene Rechtsposition bezüglich der Tiefgarage gegenüber dem Eigentümer ... den Kaufgegenstand, einschließlich der Rechte der Verkäuferin auf Nutzung des Kaufgegenstandes für den Fall, dass die Pächterin die Bestimmungen des Pachtvertrages einhält ...

III. Kauferklärung

Die Verkäuferin verkauft und übergibt und die Käuferin kauft und übernimmt den in Punkt II. genannten Kaufgegenstand mit allen Rechten und Pflichten, mit denen die Verkäuferin diesen besessen und benutzt hat oder zu besitzen und zu benützen berechtigt war. Der Kaufgegenstand wird an die E-Stiftung und an die D-GmbH zu gleichen Teilen verkauft und von diesen

beiden Käufern in ihr gleichzeitiges Miteigentum übernommen.

IV. Kaufpreis und Kaufpreisberichtigung

1. Der Nettokaufpreis für den Kaufgegenstand beträgt € 1.000.000 ...

2. Der Kaufpreis ist bei allseitiger Vertragsunterfertigung zur Zahlung fällig.

...

4. Bei Kaufpreisberichtigung hat die Käuferin der Treuhänderin die Grunderwerbsteuer in Höhe von 3,5 % sowie die Eintragungsgebühr in Höhe von 1 % des Kaufpreises, sohin den Betrag von € 45.000 ... zu überweisen....

V. Aufschiebende Bedingung

1. Die Übertragung der Rechte und Pflichten aus dem Pachtvertrag ist gemäß dessen Punkt 5 ausgeschlossen und bedarf der Zustimmung des Verpächters. Festgehalten wird, dass der Kauf des Kaufgegenstandes unbedingt erfolgt und nicht von dieser aufschiebenden Bedingung umfasst ist.

XI. Gewährleistung

4. Die Verkäuferin leistet jedoch Gewähr dafür, dass

a) sie im Fall, dass die Tiefgarage als Superädifikat qualifiziert wird, sie rechtmäßige Eigentümerin des Kaufgegenstandes unter Berücksichtigung der Bestimmungen des Pachtvertrages Anlage I.1 ist, sowie, im Fall, dass die Tiefgarage in der Folge nicht als Superädifikat qualifiziert werden sollte, dass sie auf Grund des Pachtvertrages berechtigt war und ist, die Tiefgarage in der bestehenden Form zu errichten und diese unter Berücksichtigung der Bestimmungen des Pachtvertrages im bisherigen Umfang zu erhalten und zu nutzen ...

XV. Aufsandungserklärung

Sohin erteilt die Verkäuferin Ö-AG ... ihre ausdrückliche und unwiderrufliche Einwilligung, dass ohne ihr weiteres Wissen und Einvernehmen ...

1. ob des ihr zur Gänze gehörenden Superädifikates ... durch Urkundenhinterlegung das Eigentumsrecht je zur Hälfte für E-Stiftung ... und D-GmbH ... aufgenommen wird;

2. in EZ1 die Übertragung des Bestandrechtes auf Gst1 ... zu gleichen Teilen auf E-Stiftung ... und auf D-GmbH ... einverleibt wird; ... ".

3. Vereinbarung vom 13. Jänner 2010, abgeschlossen zwischen X (Verpächterin), Ö-AG

(Pächterin) und der Bw und der E-Stiftung (Eintretende):

"I)

... Nachdem nunmehr die Liegenschaft EZ2 je zur Hälfte der E-Stiftung und der D-GmbH verkauft wird und zukünftig nicht mehr den Zwecken der Ö-AG dienen wird, kommen die Vertragsteile überein, dass die E-Stiftung und die D-GmbH anstelle der Ö-AG als Bestandnehmer in den Bestandsvertrag vom 3.5.1983 eintreten, dies zu den Bedingungen dieser Vereinbarung.

Zwischen den Vertragsteilen herrscht Klarheit darüber, dass die ... errichtete Tiefgarage im zivilrechtlichen Eigentum des X steht, in steuerlicher Sicht aber wirtschaftliches Eigentum der Pächterin darstellt.

...

III) ... Im Hinblick auf die die Bestandnerseite treffende Erhaltungspflicht der in ihrem wirtschaftlichen Eigentum stehenden Tiefgarage können diesbezügliche Umstände keinesfalls zur Begründung von Bestandzinsminderungsansprüchen herangezogen werden. Insbesondere verpflichtet sich die Bestandnerseite in diesem Zusammenhang auch sämtliche allenfalls zur Vorschreibung gelangenden und ansonsten einen Eigentümer treffenden Gebühren und Abgaben zu bezahlen ... ".

Das Finanzamt hat daraufhin ua. der Bw mit Bescheid vom 28. Jänner 2010, StrNr, ausgehend vom anteiligen Kaufpreis € 500.000 die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 17.500

vorgeschrieben mit der Begründung, der Kaufvertrag falle unter die Bestimmung nach § 1 Abs. 2 Grunderwerbsteuergesetz.

In der dagegen erhobenen Berufung wird vorgebracht, es habe sich herausgestellt, dass die Tiefgarage aufgrund des zeitlich unbegrenzten Nutzungsrechtes kein Superädifikat darstelle. Die erworbene Rechtsposition erschöpfe sich demnach in einem Bestandrecht, was sich auch aus dem Eintritt der beiden Käufer in den bestehenden Pachtvertrag ergebe. Ein Erwerb nach § 1 Abs. 2 GrEStG würde nur vorliegen, wenn der Erwerber wie ein wirtschaftlicher Eigentümer über das Grundstück, nämlich die Tiefgarage, selber verfügen könne, indem er es zB auf eigene Rechnung – ohne Zustimmung des Eigentümers – verwerten könnte oder zumindest an einem Veräußerungserlös beteiligt wäre. Die beiden Käufer seien jedoch auf die Rechtsposition eines Mieters beschränkt, da sie keinerlei Mitbestimmungsrecht hinsichtlich einer Veräußerung hätten. Sie könnten sich den Substanzwert des Grundstückes nicht auf eigene Rechnung nutzbar machen, da dem Grundstückseigentümer weiterhin das volle Verfügungsrecht verbleibe, an beliebige Personen seiner Wahl zu veräußern.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde dahin begründet, dass zufolge der Bestimmungen im Pachtvertrag (auf 99 Jahre, entschädigungsloser Übergang der Baulichkeiten auf den Grundeigentümer bei Auflösung) für die nunmehrige Verkäuferin Ö-AG ein Baurecht begründet worden sei. Nach § 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG seien Baurechte den Grundstücken gleichgestellt. Durch Übertragung des bestellten Baurechtes werde daher ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG verwirklicht.

Im Vorlageantrag wird dem unter Darlegung der Rechtsnatur des Baurechtes erwidert, dass bereits mangels Verbücherung der Belastung der Liegenschaft mit einem Baurecht ein solches nicht vorliegen könne und auch inhaltlich – zB wegen Versagung der Veräußerbarkeit bzw. Weitergabe des Nutzungsrechtes nach Punkt 5. des Pachtvertrages – nicht gegeben sei.

Laut Grundbuch ist auf dem Grundbuchkörper EZ1 keine Belastung mit einem Baurecht verbüchert, folglich auch keine Baurechtseinlage existiert; im Lastenblatt ist lediglich unter C-LNr 7a das Bestandrecht für die Ö-AG gemäß Pachtvertrag vom Mai 1983 verbüchert.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl 1987/309, idgF, unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

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. 1 GrEStG sind unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Gemäß Abs. 2 dieser Bestimmung stehen den Grundstücken gleich:

1. Baurechte,
2. Gebäude auf fremdem Boden.

1.) Baurecht:

Ein Baurecht ist das *dingliche*, veräußerliche und vererbliche Recht, auf oder unter der Bodenfläche eines fremden Grundstückes ein Bauwerk zu haben (§ 1 BauRG). Das Baurecht entsteht zivilrechtlich mit der grundbücherlichen Eintragung im Lastenblatt (C-Blatt) der belasteten Liegenschaft (§ 5 Abs. 1 BauRG). Für das Baurecht wird eine eigene Grundbuchs-einlage eröffnet. Die Dauer des Baurechtes ist sowohl im Lastenblatt der Stammliegenschaft als auch im Gutbestandsblatt (A-Blatt) der Baurechtseinlage auszuweisen.

Ein außerbücherliches dingliches Baurecht kann es daher nicht geben (vgl. VwGH 1.7.1982, 82/16/0047).

Mangels Eintragung im Grundbuch war daher – entgegen dem Dafürhalten des Finanzamtes laut Begründung in der Berufungsvorentscheidung – kein dingliches Baurecht begründet worden. Es ist folglich die angenommene Übertragung eines bestellten Baurechtes und damit Verwirklichung eines Rechtsvorganges iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG von vornehmerein auszuschließen.

2.) Gebäude auf fremdem Boden iVm § 1 Abs. 2 GrEStG:

Aus § 297 ABGB folgt der Grundsatz des bürgerlichen Rechts, dass das Eigentum am Gebäude untrennbar mit dem Eigentum am Grund und Boden verbunden ist. Der genannte Grundsatz wird insbesondere durch das Baurecht sowie im Falle der Errichtung von Gebäuden auf fremdem Boden durchbrochen. Bauwerke auf fremdem Grund sind gemäß § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG *den Grundstücken gleichgestellt*. Der grunderwerbsteuerliche Begriff des "Gebäudes auf fremdem Boden" erfasst einerseits die Superädifikate iSd § 435 ABGB (vgl. VwGH 29.7.2004, 2003/16/0109), andererseits aber *auch Gebäude, die nach dem Grundsatz "superficies solo cedit" dem Grundeigentümer gehören*.

Der Begriff des "Gebäudes auf fremdem Boden" ist daher nicht nach bürgerlichem Recht auszulegen und deckt sich nicht mit dem Begriff des Gebäudes nach § 297 ABGB, sondern ist als eigener grunderwerbsteuerlicher Begriff zu verstehen, der über jenen der zivilrechtlichen

Superädifikate hinausgeht (vgl. dazu: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 52 f zu § 2 mit weiterer hg. Judikatur).

Dem Erkenntnis des VwGH vom 12.12.1985, 85/16/0064, 0065, lag an – zu gegenständlichem Berufungsfall vergleichbarem – Sachverhalt zugrunde, dass ein (Unter)Bestandnehmer eine von ihm auf dem Grundstück des Bestandgebers errichtete Badehütte/Wochenendhaus, zu welcher Errichtung er laut Bestandvertrag befugt war, an einen Dritten veräußert und der Dritte in den Bestandvertrag eintritt. Die auf § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG gestützte Vorschreibung an Grunderwerbsteuer für den Gebäudeerwerb wurde im Wesentlichen dahin in Beschwerde gezogen, dass kein Superädifikat vorliege, sondern das Gebäude zivilrechtlich vielmehr dem Grundeigentümer gehöre. Der VwGH hat dazu im Ergebnis ausgeführt: Als Ausnahme vom Grundsatz "superficies solo cedit" gehören solche Sachen nicht zu den Bestandteilen eines Grundstücks, die nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grundstück verbunden sind (Superädifikat). *Das Gleiche gilt von einem Gebäude, das in Ausübung eines Rechtes an einem fremden Grundstück von dem Berechtigten mit dem Grundstück verbunden wurde* (unter Bezugnahme auf § 95 BGB bzw. § 435 ABGB). Erwerbsvorgänge, die Gebäude auf fremdem Boden betreffen, unterliegen unabhängig davon der Grunderwerbsteuer, ob das bürgerliche Recht sie als unbeweglich oder als beweglich behandelt. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist ein Gebäude ein Bauwerk, das durch räumliche Umfriedung Menschen und Sachen Schutz gegen äußere Witterungseinflüsse gewährt, den nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist. Dass das Wochenendhaus ein Gebäude in diesem Sinne darstelle und auf der dem Bestandgeber gehörigen Liegenschaft errichtet worden sei, stehe außer Streit, sodass hiervon alle Tatbestandsvoraussetzungen nach § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG erfüllt sind. Folgt man der Behauptung der Beschwerdeführer, das Gebäude sei in der Absicht aufgeführt worden, es ständig auf dem Grundstück zu belassen, so sei der Grundeigentümer auch Eigentümer des Bauwerkes geworden; die Erwerber hätten durch den Rechtsvorgang *die in der Person des Erbauers begründete Verwertungsbefugnis* nach § 1 Abs. 2 iVm § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG erworben. Hätte dagegen laut belanger Behörde keine Belassungsabsicht bestanden, dann wäre das Gebäude im Eigentum des Erbauers als Superädifikat verblieben und wäre die Steuerpflicht aus § 1 Abs. 1 Z 1 iVm § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG begründet. Auch in Bezug auf ein "Gebäude auf fremdem Boden" kann nämlich vom Grundeigentümer dem Erbauer gestattet werden, dieses im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG auf eigene Rechnung zu verwerten. Dies sei im Beschwerdefall durch die Vertragsgestaltung gegeben. Dieser Ersatztatbestand stellt darauf ab, ob der maßgebende Rechtsvorgang es einem anderen als dem Eigentümer rechtlich oder wirtschaftlich "ermöglicht", das Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten und kann dem nur die Bedeutung zukommen, dass in Ansehung der

eingeräumten Rechte in Bezug auf das Grundstück eine andere (Verwertungs-)Macht, zB durch Verfügung über die Substanz der Liegenschaft, als sie einem bloß Besitz- oder Nutzungsberechtigten zukommt, ausgeübt werden kann. Diese Voraussetzungen seien lt. VwGH im Beschwerdefall *durch den Kaufvertrag* (= Verkauf des Wochenendhauses) jedenfalls erfüllt. Damit sei dargetan, dass Rechtsvorgänge über Gebäude auf fremdem Boden *grundsätzlich der Grunderwerbsteuer unterliegen*, unabhängig davon, ob das ABGB sie als Superädifikate (§ 435) oder als Bestandteile des Grundstückes (§ 297) behandelt.

Als Bauwerke oder Gebäude iS obiger Definition, die überdies sonderrechtsfähig sind bzw. an denen selbständig Grundeigentum erworben werden kann, sind auch unterirdische Anlagen wie Keller, Stollenanlagen oder auch *Tiefgaragen*, die sich unter der Oberfläche fremder Liegenschaften befinden, zu qualifizieren (vgl. OGH 22.3.1993, 1 Ob 513/93; *Koziol/Welser*, Grundriß des bürgerlichen Rechts, Band II, 10. Aufl., S. 9).

Im Gegenstandsfalle steht damit zunächst unzweifelhaft fest, dass es sich bei der von der Pächterin (Ö-AG) auf der Liegenschaft der Verpächterin (X) mit deren Zustimmung errichteten Tiefgarage jedenfalls um ein "Gebäude auf fremdem Boden" iSd § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG handelt. Insoferne kann auch eine Beurteilung, ob es sich zivilrechtlich um ein Superädifikat handelt oder nicht – wovon in den Verträgen ausgegangen, dies jedoch im weiteren Verlauf des Berufungsverfahrens vehement in Abrede gestellt wurde – als steuerrechtlich ohne Belang dahingestellt bleiben (vgl. auch VwGH 18.8.1994, 92/16/0199). Selbst dann, wenn man davon ausgeht, dass es sich nicht um ein Superädifikat handelt, unterliegen nämlich Rechtsvorgänge über Gebäude auf fremdem Boden – wie oben dargelegt – grundsätzlich der Grunderwerbsteuer, diesfalls nach § 1 Abs. 2 iVm § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG.

Anerkannter Zweck des § 1 Abs. 2 GrEStG ist es, jene Grundstücksumsätze zu erfassen, die den Tatbeständen des § 1 Abs. 1 GrEStG so nahe kommen, dass sie es wie diese ermöglichen, sich den Wert der Grundstücke für *eigene Rechnung* nutzbar zu machen (vgl. *Fellner*, aaO, Rz 250 zu § 1 GrEStG und die dort zitierte hg. Rechtsprechung). Dazu ist es nicht erforderlich, dass alle wesentlichen, sich aus dem Eigentumsrecht ergebenden Befugnisse eingeräumt werden; es genügt vielmehr, dass der in Rede stehende Rechtsvorgang das eine oder andere wesentliche Recht des Eigentümers überträgt (VwGH 20.2.2003, 2001/16/0477). Dieser Ersatztatbestand stellt darauf ab, ob es einem anderen als dem Eigentümer rechtlich oder wirtschaftlich ermöglicht wird, das Grundstück "auf eigene Rechnung" zu "verwerten", wobei der zivilrechtliche Inhalt dieser "Verwertungsbefugnis" vom Gesetz weder im Einzelnen umschrieben noch seinem Umfang nach abgegrenzt wird. Nach der VwGH-Judikatur könne der rechtserheblichen Tatsache des Bestehens der Möglichkeit zur Verwertung eines Grundstückes auf eigene Rechnung nur die Bedeutung zukommen, in Ansehung der eingeräumten

Rechte in Bezug auf das Grundstück eine andere (Verwertungs)-Macht, zB durch die Verfügung über die Substanz der Liegenschaft, als ein bloß Besitz- und Nutzungsberechtigter ausüben zu können. Nach den VwGH-Erkenntnissen vom 25.11.1999, 99/16/0043 und vom 24.1.2001, 98/16/0125, erfordert die Möglichkeit zur Verwertung "auf eigene Rechnung" nicht nur, dass der Berechtigte am *wirtschaftlichen Ergebnis* einer Verwertung des Grundbesitzes teil hat, sondern dass er diese Verwertung auch selbst herbeiführen, das heißt vom Grundstückseigentümer die Veräußerung des Grundstückes an bestimmte Personen verlangen kann. Eines der wesentlichen Rechte des Eigentümers ist jedenfalls die Entscheidung darüber, an wen der Verkauf des Objektes erfolgt.

Die Nutzungsmöglichkeit des Grundstückes – zB in Form einer Pacht – reicht allein nicht aus, um von einer Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht sprechen zu können. Es müssen hiezu noch *besondere Umstände* hinzutreten, die eine solche Stellung einräumen, die eine wirtschaftliche Verwertung des Grundstückes auf eigene Rechnung ermöglichen (vgl. VwGH 29.6.2006, 2006/16/0004).

Abzustellen ist zunächst auf die mögliche Verwertungsbefugnis auf Seiten der bisherigen Pächterin und nunmehrigen Verkäuferin Ö-AG bezogen auf das Gebäude (Tiefgarage) als Grundstück nach § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG. Wie der VwGH in oben dargelegtem Erkenntnis vom 12.12.1985, 85/16/0064, ausführt, erwirbt im Falle, dass ein vom Bestandnehmer auf fremdem Grund errichtetes Gebäude übertragen wird, welches kein Superädifikat darstellt, der Erwerber des Gebäudes "durch den besteuerten Rechtsvorgang die *in der Person des Erbauers begründete Verwertungsbefugnis* nach § 1 Abs. 2 in Verbindung mit § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG", weil auch in Bezug auf ein solches Gebäude (= auf fremdem Boden) der Grundeigentümer gestatten kann, dieses im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG auf eigene Rechnung zu verwerten. Dass diese Voraussetzung vorliegt, ergibt sich gegenständlich aus Punkt V. des Kaufvertrages vom 4. November 2009, wonach zwar die Übertragung der Rechte und Pflichten aus dem Pachtvertrag der Zustimmung des Verpächters (X) bedarf, jedoch gleichzeitig ausdrücklich festgehalten wird, dass der *Kauf* des Kaufgegenstandes (Tiefgarage) *unbedingt erfolgt* und nicht von dieser aufschiebenden Bedingung umfasst ist, dh. also nicht der Zustimmung des Grundstückseigentümers bedarf. Aufgrund dieser Vereinbarung ist davon auszugehen, dass die Entscheidung darüber, an wen der Verkauf des Objektes erfolgt, allein bei der Pächterin und nunmehrigen Veräußerin Ö-AG gelegen war und ihr damit eindeutig eine Verwertungsbefugnis bzw. wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Tiefgarage zugekommen war, die über jene eines bloß Nutzungsberechtigten hinausgegangen ist. Insofern kann wohl auch von einer Bindung des Grundstückseigentümers an den von der Pächterin ausgewählten Erwerber der Tiefgarage ausgegangen werden.

Es ist auch nicht zu übersehen, dass der VwGH die Ausübung der Verwertungsmacht durch

Verfügung über die Substanz der Liegenschaft (= Gebäude), die über jene eines bloß Nutzungsberichtigten hinausgeht, durch den Abschluss des Kaufvertrages (über den Verkauf des Bauwerkes) – dh. durch die tatsächliche Veräußerung und Lukrierung des Verkaufserlöses (= Verwertung auf eigene Rechnung) - jedenfalls als erfüllt erachtet.

Anhand der Bestimmungen des Kaufvertrages und des Pachtvertrages, in den die Bw unter Übernahme aller Rechte und Pflichten daraus eintrat, kommen weiters als besondere bzw. für einen reinen Bestandvertrag atypische Umstände hinzu, dass das Pachtverhältnis auf die Dauer von 99 Jahren samt einer Verlängerungsoption, dies verbunden mit der Unkündbarkeit bzw. dem Ausschluss der Auflösung des Bestandverhältnisses vor Ablauf der Vertragsdauer sowie dem Übergang des Pachtverhältnisses auch auf Rechtsnachfolger, abgeschlossen worden war. Wie aus Punkt 5. des Pachtvertrages abzuleiten ist, bedarf offenkundig lediglich der Eintritt in das Pachtverhältnis, nicht aber eine Verfügung über die Tiefgarage der Zustimmung des Verpächters.

Bei einer Gesamtbetrachtung dieser langfristigen Verpachtung ergibt sich daher für den Errichter der Tiefgarage eine eigentumsähnliche Verfügungsgewalt mit einer nahezu unbeschränkten Nutzungs- und Verwertungsmöglichkeit daran, sodass ihm nicht ein bloßes Bestandsrecht, sondern ihm als wirtschaftlicher Eigentümer der Tiefgarage die Verfügungsmacht über dieses Bauwerk zugekommen ist. Diesbezüglich ist auch nicht zu übersehen, dass die Vertragsteile selbst (siehe Punkt I der Vereinbarung vom 13. Jänner 2010 sowie im Schreiben des Rechtsvertreters vom 15. Jänner 2010) bei dieser Sach- und Vertragslage nicht von einem Bestandvertrag, sondern davon ausgegangen sind, dass die "errichtete Tiefgarage in steuerlicher Sicht *wirtschaftliches Eigentum* der Pächterin" bzw. der nunmehrigen beiden Käufer darstellt und demgemäß zB nach Punkt III der Vereinbarung vom 13. Jänner 2010 die Erhaltungspflicht "der in ihrem *wirtschaftlichen Eigentum* stehenden Tiefgarage" betreffende Umstände keine Bestandzinsminderungsansprüche begründen könnten. Dh. die Vertragsteile selbst sind sohin von der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums und damit von der Verwirklichung eines grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorganges ausgegangen (siehe dazu auch Punkt IV. 4. des Kaufvertrages vom 4. November 2009).

Durch den vorliegenden Kaufvertrag hat daher die Ö-AG als wirtschaftliche Eigentümerin von der ihr auf Grund der Vertragslage selbst zukommenden Möglichkeit zur Verwertung der Tiefgarage auf eigene Rechnung Gebrauch gemacht und hat durch die Übertragung ihrer gesamten Rechtsstellung ihre Verfügungsmacht über die Tiefgarage ausgeübt. Darin liegt im wirtschaftlichen Ergebnis eine Verfügung über die Substanz des Tiefgarage begründet. Der Bw wurde damit nicht bloß ein Bestandsrecht, sondern vielmehr eine eigentumsähnliche Stellung mit weitestgehender Verfügungsmacht im Hinblick auf die Tiefgarage iSd § 1 Abs. 2 GrEStG übertragen.

Durch gegenständlichen Kaufvertrag ist daher der grunderwerbsteuerpflichtige Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 2 iVm § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG verwirklicht. Die mit dem bekämpften Bescheid vom 28. Jänner 2010 vorgenommene Grunderwerbsteuervorschreibung war folglich rechtens.

Es war somit wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 27. Oktober 2010