



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 3. Juli 2008 betreffend Bescheidberichtigung (Berichtigung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 11. Juli 2005 gemäß § 293b BAO) entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Zufolge Vertrag aus Oktober 2003 hatte die O-GmbH (= Baurechtsnehmerin, kurz: BN) das Baurecht an der Liegenschaft EZ1 vom C (= Baurechtsgeber) bis 31. Dezember 2103 erworben. Hiezu wurde für die BN als 1/1 Baurechtseigentümerin (lt. Einsichtnahme in das Grundbuch) am 13. Jänner 2005 die Baurechtseinlage EZ2 eröffnet und darauf im C-Blatt die Reallast der Verpflichtung zur Bezahlung des jährlichen Bauzinses von € 179.808 an den Baurechtsgeber einverleibt. Die BN projektierte ein Wohn- und Geschäftshaus; zwecks Begründung von Wohnungseigentum am Bauwerk wurde ein Nutzwertgutachten erstellt und in der Folge die Wohnungen/Geschäftseinheiten abverkauft.

Mit Kaufvertrag vom 3. Juni 2005 hat A (= Berufungserberin, Bw) von der O-GmbH 137 + 6/6244-Anteile an der Baurechtsliegenschaft EZ2, diese verbunden mit Baurechtswohnungseigentum an Wohnung B 09 samt Autoabstellplatz 119, erworben. Unter Vertragspunkt III. wurde ein Kaufpreis von € 310.000 vereinbart. Unter Punkt IV. verpflichtete

sich die Bw des Weiteren, einen anteiligen Baurechtszins in Höhe von monatlich € 302,75 ab Vertragsunterfertigung zu entrichten; zwecks Besicherung ist diese Verpflichtung als Reallast grundbürgerlich einzutragen.

Die in Zusammenhang mit der Vertragserrichtung, Erstellung von Nachträgen etc. anfallenden Kosten wurden pauschal mit 1,75 % des Kaufpreises zuzüglich Umsatzsteuer bestimmt (Punkt X.).

Laut Vertragspunkt XI. wurde von der Käuferin zur Kenntnis genommen, dass die Liegenschaft mit der Reallast der Verpflichtung zur Bezahlung des jährlichen Baurechtszinses von € 179.808 an den Baurechtsgeber belastet ist. Der den Vertrag mitunterfertigende Baurechtsgeber bestätigte die Berechtigung der Käuferseite (= Bw), den Baurechtszins mit schuldbefreiender Wirkung an die Verkäuferin O-GmbH zu bezahlen.

Dieser Kaufvertrag wurde dem Finanzamt zusammen mit der Abgabenerklärung Gre 1 zur Anzeige gebracht, wobei in der Abgabenerklärung als "Gegenleistung" der vereinbarte Kaufpreis von € 310.000 aufgeführt wurde.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 11. Juli 2005 ausgehend von der Gegenleistung von gesamt € 316.510, di. der Kaufpreis zuzüglich der in Höhe von € 6.510 ermittelten Vertragserrichtungskosten, die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 11.077,85 vorgeschrieben. Dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

Mit dem Berichtigungsbescheid vom 3. Juli 2008 "*gemäß § 293b BAO zu Bescheid vom 11. Juli 2005*", StrNr, hat das Finanzamt der Bw die Grunderwerbsteuer nunmehr ausgehend von der Gegenleistung von gesamt € 381.904 im Betrag von € 13.366,64 bzw. eine Nachforderung in Höhe von € 2.288,79 vorgeschrieben und begründend ausgeführt, die Berichtigung des Bescheides sei erforderlich, da "*seine Rechtswidrigkeit aus der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung beruht*". Der Steuerbemessung sei – neben dem Kaufpreis und den Vertragserrichtungskosten – der in Höhe von € 65.394 kapitalisierte Baurechtszins (= mtl. € 302,75 x 12 x 18 Jahre gem. § 15 Abs. 2 BewG) zugrunde zu legen.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde vorgebracht, die Voraussetzungen für eine Bescheidberichtigung gem. § 293b BAO seien nicht gegeben, da seit Bescheiderlassung am 11. Juli 2005 keine Änderung der tatsächlichen Verhältnisse eingetreten sei. In der Abgabenerklärung seien auch keine unrichtigen oder irreführenden Angaben gemacht worden. Die Abgabenerklärung sei nicht offensichtlich unrichtig gewesen, vielmehr sei die Bemessung auf Basis dieser richtigen Verhältnisse vorgenommen worden. Eine Änderung, Berichtigung oder Ergänzung des Bescheides wäre nicht zulässig, wenn die Behörde nachträglich zu einem anderen Ergebnis gelange. Der Berichtigungsbescheid sei daher ersatzlos aufzuheben.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde dahin begründet, dass "*für die Bemessung der Grunderwerbsteuer eine offensichtliche Unrichtigkeit aus der Abgabenerklärung (Gre 1) übernommen wurde*".

Im Vorlageantrag wurde darauf repliziert, die Bemessung sei nicht aufgrund einer offensichtlichen Unrichtigkeit der Abgabenerklärung sondern vielmehr aus der Beurteilung der Behörde erfolgt. An den zur Bemessung führenden Tatsachen habe sich nichts geändert, sodass die nunmehrige Änderung der Bemessung nicht gerechtfertigt sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 293b BAO, BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 97/2002, kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78 BAO) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine **Rechtswidrigkeit** auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

§ 293 b BAO gestattet die Berichtigung des Bescheides, wenn dieser qualifiziert rechtswidrig ist. Die Rechtswidrigkeit müsste ihre Ursache in der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung haben, die die Grundlage des Bescheides gebildet hat. Eine Unrichtigkeit ist offenkundig, wenn sie ohne nähere Untersuchung im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist, dh. wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit sogleich hätte erkennen müssen (vgl. VwGH 16.12.2003, 2003/15/0110 u. a.).

Im Gegenstandsfalle ist neben der Frage, ob die obgenannten formellen Tatbestandsvoraussetzungen für die Erlassung eines Berichtigungsbescheides vorgelegen waren, insbesondere als streitentscheidend zu erachten, ob materiellrechtlich betrachtet der Bescheid vom 11. Juli 2005 überhaupt rechtswidrig und damit berichtigungsbedürftig war, andernfalls es von vorneherein an der grundlegenden Voraussetzung für die Vornahme einer Berichtigung, nämlich der Rechtswidrigkeit des Bescheides, mangelt.

Fest steht, dass die Bw mit Kaufvertrag vom 3. Juni 2005 Miteigentumsanteile an einem bestehenden Baurecht, diese verbunden mit Wohnungseigentum, erworben und hiefür einen Kaufpreis sowie unter Vertragspunkt IV. einen monatlichen, anteilig auf ihre Baurechtswohnungseigentumsanteile entfallenden Bauzins zu entrichten hat; diese Verpflichtung wurde als Reallast verbüchert. Das Baurecht hatte die Verkäuferin O-GmbH als Baurechtsnehmerin mit Vertrag vom Oktober 2003 erworben, wozu laut Grundbuch am 13. Jänner 2005 die Baurechtseinlage EZ2 eröffnet – dh. das Baurecht dinglich begründet - und gleichzeitig darauf

im C-Blatt die Reallast der Verpflichtung zur Bezahlung des Bauzinses von jährlich gesamt € 179.808 einverleibt worden war.

Ein Baurecht ist das dingliche, veräußerliche und vererbliche Recht, auf oder unter der Bodenfläche eines fremden Grundstückes ein Bauwerk zu haben (§ 1 Baurechtsgesetz, BauRG). Das Baurecht ist eine unbewegliche Sache, das Bauwerk ist Zugehör (unselbständiger Bestandteil) des Baurechtes (§ 6 Abs. 1 BauRG). Eigentümer des Baurechtes ist der Bauberechtigte, hinsichtlich des Grundstückes ist er Nutznießer. Am Bauwerk kann auch Wohnungseigentum begründet werden (§ 6a BauRG). Da das Bauwerk als unselbständiger Bestandteil des Baurechtes gilt, ist es kein Superädifikat und kann **nur gemeinsam mit dem Baurecht** übertragen werden. Der Bauzins ist eine Reallast, die **auf dem Baurecht** haftet.

Baurechte stehen gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl 1987/309, idGf, den Grundstücken gleich. Durch den Baurechtsvertrag wird ein Anspruch auf Übereignung begründet; dieser ist grunderwerbsteuerbar gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG. Bei der (Neu)Begründung eines Baurechtes unterliegt daher der entgeltliche Erwerb des Baurechtes der Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung, die aus dem gemäß § 15 Bewertungsgesetz kapitalisierten Bauzins (= maximal 18facher Jahreswert) sowie allenfalls sonstig vereinbarten Leistungen besteht.

Die entgeltliche (Weiter)Übertragung eines bereits bestehenden Baurechtes erfüllt ebenso den grunderwerbsteuerpflichtigen Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG; die Grunderwerbsteuer ist von der Gegenleistung zu erheben. Zur Gegenleistung zählen der vereinbarte Kaufpreis für das Baurecht, sonstige aufzuwendende Leistungen sowie die gemäß § 15 BewG auf die Restlaufzeit kapitalisierte Bauzinsverpflichtung, **wenn diese noch nicht verbüchert ist**. Bedacht zu nehmen ist dabei nämlich auf die Bestimmung gemäß **§ 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG**, wonach zur Gegenleistung (auch) gehören:

Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen, **ausgenommen dauernde Lasten**.

Dauernde Lasten sind solche, mit deren Wegfall in absehbarer Zeit nicht gerechnet werden kann und die deshalb als eine dauernde wertmindernde Eigenschaft des Grundstückes empfunden werden. Die auf einem Grundstück ruhenden dauernden Lasten gehören nicht zur Gegenleistung (VwGH 15.3.2001, 99/16/0312).

Eine solche nicht zur Gegenleistung gehörende "auf dem Grundstück ruhende dauernde Last" ist gegeben, wenn die Belastung bereits **im Zeitpunkt des Erwerbsvorganges** auf dem Grundstück ruht und mit dinglicher Wirkung auf den Erwerber übergeht. Daran fehlt es, solange die Belastung noch nicht im Grundbuch eingetragen ist (vgl. BFH 8.6.2005, II R 26/03).

Die rechtserhebliche Tatsache des "Ruhens auf dem Grundstück" ist vor der Eintragung der Verpflichtung zur Errichtung eines Bauzinses als Reallast auf dem Baurecht nicht gegeben, weshalb im Falle der Neubegründung des Baurechtes mangels Verbücherung der Bauzins nicht als dauernde Last zu qualifizieren ist.

Demgegenüber ist aber bei der Weiterveräußerung eines Baurechtes gegen Übernahme der Bauzinsverpflichtung die im Grundbuch bereits eingetragene Bauzinspflicht als dauernde Last iSd § 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG zu beurteilen, welche sohin keine grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung darstellt (VwGH 1.7.1982, 82/16/0047; vgl. zu vor: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer, Rz 160 zu § 5).

Nachdem die Bw mit Kaufvertrag vom 3. Juni 2005 Baurechtswohnungseigentumsanteile an einem bestehenden Baurecht der Verkäuferin erworben und hiefür einen Kaufpreis sowie anteilig nach ihrem Erwerb einen bereits seit Jänner 2005 verdinglichten Bauzins zur Zahlung übernommen hat, ist diese zum Zeitpunkt ihres Erwerbsvorganges bereits verbücherte Bauzinsverpflichtung nach Obigem als eine dauernde Last iSd § 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG zu beurteilen und zählt diese nicht zur Gegenleistung.

Der Grunderwerbsteuervorschreibung mittels Bescheid vom 11. Juli 2005 war daher völlig rechtens – neben den Vertragserrichtungskosten – nur der für den Erwerb des Baurechtes vereinbarte Kaufpreis zugrunde gelegt worden. In der Nichteinbeziehung der übernommenen Bauzinsverpflichtung, die als dauernde Last anzusehen ist, war daher keinerlei Rechtswidrigkeit des Bescheides vom 11. Juli 2005 zu erblicken. Der gegenständlich bekämpfte Berichtigungsbescheid entbehrt daher jeglicher Grundlage.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 8. Oktober 2008