



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der R.A., Adresse, vertreten durch RA.X, vom 28. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 3. Juli 2008 betreffend Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO (Berichtigung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 19. Jänner 2006) entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene berichtigende Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Zufolge Baurechtsvertrag vom 8. Oktober 2003 hatte die X.GmbH (im Folgenden: Bauberechtigte) das Baurecht an der Liegenschaft EZ 1176 GB Y von der C. (im Folgenden: Grundeigentümerin) bis 31. Dezember 2103 erworben. Das Baurecht entstand durch die am 13. Jänner 2005 erfolgte bürgerliche Eintragung im C- Blatt der belasteten Liegenschaft. In der für das Baurecht eröffneten Baurechtseinlage EZ 1699 GB Y wurde im C- Blatt die Reallast der Verpflichtung zur Bezahlung des jährlichen Bauzinses von € 179.808 für C. einverleibt. Die Bauberechtigte errichtete auf der Baurechtsliegenschaft ein Wohn- und Geschäftsgebäude. Zwecks Begründung von Wohnungseigentum wurden die Nutzwerte für die selbständigen Wohnungen oder sonstigen selbständigen Räumlichkeiten mittels Nutzwertgutachten festgestellt und in der Folge die Wohnungen/ Geschäftseinheiten abverkauft.

Mit Kaufvertrag vom 7. November 2005 hat R.A. von der Verkäuferin X.GmbH 60+4/6244- tel Anteile an der Baurechtsliegenschaft in EZ 1699, Grundbuch Y samt Baurechtseigentum an

der Wohnung B31 und Tiefgaragenabstellplatz PKW118, erworben. Laut Vertragspunkt III betrug der Kaufpreis für diesen Kaufgegenstand € 150.840. Unter Vertragspunkt IV. verpflichtete sich die Käuferseite außerdem, für ihre 60 + 4/6244 Anteile verbunden mit dem Baurechtswohnungseigentum an B31 und PKW118 einen monatlichen Baurechtszins von € 137,25 an die Verkäuferseite, beginnend mit dem Zeitpunkt der Unterfertigung des Kaufvertrages zu bezahlen. Zur Besicherung der monatlichen Baurechtszinszahlungen an die Verkäuferseite war diese Verpflichtung als Reallast gleichzeitig mit dem Eigentumsrecht grundbücherlich einzutragen.

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

Laut Vertragspunkt XI nahm die Käuferseite zur Kenntnis, dass die Liegenschaft mit der Reallast der Verpflichtung zur Bezahlung eines jährlichen Baurechtszinses in der Höhe von € 179.808 an die Grundeigentümerin C. belastet ist. Durch Unterfertigung dieses Kaufvertrages bestätigte die Grundeigentümerin die Berechtigung der Käuferseite mit schuldbefreiender Wirkung den Baurechtszins an die Verkäuferin X.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 € 150.840 ausgewiesen wurde.

Das Finanzamt hat daraufhin gegenüber R.A. (= Bw) mit Bescheid vom 19. Jänner 2006 ausgehend von der Gegenleistung von 154.007,64 €, nämlich vom Kaufpreis zuzüglich der in Höhe von brutto € 3.167,64 ermittelten Vertragsserrichtungskosten, die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von 5.390,27 € festgesetzt.

Mit dem am 3. Juli 2008 ausgefertigten "Grunderwerbsteuerbescheid Berichtigung gemäß § 293b BAO zu Bescheid vom 19. Jänner 2006" hat das Finanzamt gegenüber der Bw. nunmehr ausgehend von einer Gegenleistung von gesamt € 183.696,84 die Grunderwerbsteuer mit € 6.427,88 vorgeschrieben. Die Begründung dieses berichtigenden Bescheides lautete wie folgt:

"Die Berichtigung des Bescheides vom 19.01.2006 gemäß § 293b BAO war erforderlich, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung beruht. Die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer setzt sich wie folgt zusammen:

Kaufpreis	€ 150.840,--
Vertragsserrichtungskosten	€ 3.167,64
Baurechtszins € 137,25-- x 12 x 18 (gemäß § 15 Absatz 2 BewG)	€ 29.646,--
Bemessungsgrundlage"	€ 183.653,64

In der gegen diesen berichtigenden Bescheid erhobenen Berufung wurde im Wesentlichen eingewendet, die – im einzelnen ausgeführten- Tatbestandsvoraussetzungen für eine

Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO seien ua. deshalb nicht gegeben, da der Erwerb ordnungsgemäß unter Vorlage des Kaufvertrages angezeigt worden sei. Da die Behörde nach Einsichtnahme auf Grund der Aktenklage die Grunderwerbsteuer selbst berechnet und auch von den Vertragserrichtungskosten vorgeschrieben habe, liege keine offensichtliche Unrichtigkeit vor, die aus der Abgabenerklärung übernommen worden sei. Zudem würde die Rechtswidrigkeit lediglich behauptet und im Berichtigungsbescheid nicht näher begründet. Im Übrigen unterliege der Baurechtszins nicht der Grunderwerbsteuer, da das Baurecht nicht neu begründet worden sei.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung wurde unter Darlegung des Wortlautes der Bestimmung des § 293b BAO ausgeführt, im Streitfall liege eine solche Unrichtigkeit vor.

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihrer Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, ohne auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung zu replizieren.

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.

§ 293b 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 ua.).

Den Gegenstandsfall entscheidet neben der Frage, ob diese obgenannten formellen Tatbestandsvoraussetzungen für die Erlassung eines Berichtigungsbescheides vorliegen, die vorrangig vorzunehmende Abklärung des materiellen Tatumstandes, ob überhaupt die Nichteinbeziehung des Baurechtszinses in die Gegenleistung den Bescheid vom 19. Jänner 2006 mit Rechtswidrigkeit belastet und damit berichtigungsbedürftig macht. Andernfalls mangelt es nämlich von vorneherein an der grundlegenden Voraussetzung für die Vornahme einer Berichtigung, nämlich der Rechtswidrigkeit des Bescheides.

Fest steht, dass die Bw mit Kaufvertrag vom 7. November 2005 Miteigentumsanteile an einem bestehenden Baurecht, diese verbunden mit Baurechtswohnungseigentum, erworben und hierfür einen Kaufpreis sowie unter Vertragspunkt IV. einen monatlichen, anteilig auf ihre Baurechtswohnungseigentumsanteile entfallenden Bauzins zu entrichten hat; diese Verpflichtung wurde als Reallast grundbücherlich besichert. Das Baurecht hatte die Verkäuferin X.GmbH als Bauberechtigte mit Vertrag vom 8. Oktober 2003 von der Grundeigentümerin C. erworben, wozu laut Grundbuch am 13. Jänner 2005 neben der bürgerlichen Eintragung im C- Blatt der belasteten Liegenschaft die Baurechtseinlage EZ 1699 eröffnet- d.h. das Baurecht bürgerlich 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 Entrichtung 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 7. November 2005 bestimmte Anteile an dem bestehenden Baurecht (an der Baurechtsliegenschaft EZ 1699) samt Baurechtswohnungseigentum an der Wohnung und am Autoabstellplatz von der Verkäuferin (Bauberechtigten) 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 den oben gemachten Ausführung als eine dauernde Last iSd § 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG zu beurteilen und zählt diese nicht zur Gegenleistung.

Bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles war folglich davon auszugehen, dass der Grunderwerbsteuervorschreibung mittels Bescheid vom 19. Jänner 2006 völlig zu Recht – neben den Vertragserrichtungskosten – nur der für den Erwerb des Baurechtes (Baurechtsliegenschaft samt Baurechtswohnungseigentum) vereinbarte Kaufpreis zugrunde gelegt worden war. Liegt aber in der Nichteinbeziehung der übernommenen Bauzinsverpflichtung, die als dauernde Last anzusehen und damit nicht zur Gegenleistung gehört, keine Rechtswidrigkeit des Grunderwerbsteuerbescheides vom 19. Jänner 2006, dann fehlt es an dieser für eine Berichtigung nach § 293b BAO geforderten Tatbestandsvoraussetzung. Der Berufung war demzufolge durch Aufhebung des Berichtigungsbescheides vom 3. Juli 2008 stattzugeben.

Innsbruck, am 27. Oktober 2008