



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 9. September 2009 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Im Kaufvertrag vom 11. Mai 2009, abgeschlossen zwischen der Firma L-KG. (im Folgenden kurz: LU) als Verkäuferin und M (= Berufungswerberin, Bw) als Käuferin, wurde ua. vereinbart:

"I.

Die Firma LU ist aufgrund des Pachtvertrages vom 2.2.1994 mit der Firma O-KG (Anm.: im Folgenden kurz OL) ... welche ihrerseits über ein Baurecht hinsichtlich des Grundstückes Gst1 verfügt, Eigentümerin des auf diesem Grundstück unter der Adresse ... errichteten Büro- und Betriebsgebäudes.

Gemäß Leasingvertrag XY hat die Firma W das Recht auf Ankauf des Leasingobjektes nach Ablauf der Kündigungsverzichtsfrist, welches von der Optionsberechtigten auf Frau M ... übertragen wurde.

II.

Die Firma LU ... verkauft und übergibt die zum vorhergehenden Punkt angeführte Baulichkeit, die auf dem Gst1 errichtet ist, an Frau M ... und diese kauft und übernimmt diese Baulichkeit, wie die Verkäuferin diese aufgrund des Pachtvertrages vom 2.2.1994 zu besitzen und zu benützen berechtigt war.

III.

Als Kaufpreis für das Leasingobjekt LVXY wird der angemessene kalkulatorische

Restbuchwert mit einem Betrag von ... insgesamt daher € 224.075,68 ... vereinbart.

... Besitz, Genuß, Wag und Gefahr sind bereits mit Stichtag 30.4.2009 auf die Käuferin übergegangen. ... "

Die Käuferin trägt sämtliche Kosten und Abgaben (Punkt VII.).

In der "Ergänzung zum Kaufvertrag vom 11.5.2009", abgeschlossen am 27. Mai 2009 zwischen der Firma LU als Verkäuferin und Pächterin, der Bw als Käuferin und Pachtrechtsübernehmerin sowie der Firma OL als Verpächterin, wird ua. vereinbart:

"I.

... Die EZ 1934 gehört je zur Hälfte A ... und B ... Auf dieser Liegenschaft ist zu C-LNr 3 das Baurecht bis 31.12.2090 für die Baurechtseinlage 1940 eingetragen.

Bauberechtigter der Baurechtseinlage 1940 ist die OL. Auf dieser Baurechtseinlage ist zu C-LNr 1 ... das Bestandrecht für die Zeit bis 31.12.2090 für LU einverleibt.

II.

Die Pächterin – LU – als Verkäuferin und M als Käuferin haben am 11.5.2009 einen Kaufvertrag über das auf Gst1 in EZ 1934 errichtete Betriebsgebäude ... abgeschlossen.

III.

Der ... im Grundbuch aufscheinende Pachtvertrag wurde am 2.2.1994 zwischen der OL als Verpächterin einerseits und der LU als Pächterin andererseits abgeschlossen.

IV.

Mit Zustimmung der OL überträgt die LU ihre Rechte und Pflichten aus dem Pachtvertrag vom 2.2.1994 auf M ..., die diese Rechte und Pflichten aus dem vorerwähnten Pachtvertrag übernimmt. Als Stichtag wird der 1.10.2008 vereinbart.

Eine über den im Kaufvertrag vom 11.5.2009 genannten Kaufpreis hinausgehende Entschädigung ist für diese Rechtsübertragung nicht vereinbart.

Alle Ansprüche, die der früheren Pächterin – LU – aus dem Pachtvertrag vom 2.2.1994 gegenüber der verpachtenden OL zustehen, sind somit auf M übergegangen.

VIII.

Die OL, LU und M willigen sohin ausdrücklich darin ein, dass in EZ 1940 ... (Baurechtseinlage) zu C-LNr 1 die Einverleibung der Übertragung des Bestandrechtes für die Zeit bis 31.12.2090 von der LU auf M ... bewilligt werden kann ...".

Das Finanzamt hat daraufhin betr. obigen Kaufvertrag samt Ergänzung der Bw mit Bescheid vom 9. September 2009 (neu zugestellt am 24. September 2009), StrNr, ausgehend vom Kaufpreis € 224.075,68 eine 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 7.842,64 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wird ua. – nach Darstellung des Sachverhaltes – eingewendet, es sei lediglich ein Gebäude erworben worden, welches sich auf einem Grundstück befindet, worüber die LU mittels Bestandrecht verfüge. Die Verkäuferin LU sei nur Pächterin der Liegenschaft, weshalb beim Gebäude kein Superädifikat vorliegen könne, da es ein Superädifikat auf einer Baurechtsliegenschaft (= gepachteten Liegenschaft) nicht gebe. Ein Superädifikat würde nur bei Einräumung durch die Grundeigentümer bestehen. Der Kauf

des Gebäudes könne nicht verbüchert werden. Somit unterliege der Vorgang nicht der Grunderwerbsteuer.

Im Nachhang wurden übermittelt:

1. Baurechtsvertrag vom 1. Juli 1994, wonach die beiden Grundeigentümer der OL bis 31. Dezember 2090 ein Baurecht auf der Liegenschaft Gst1 einräumen. Der Bauzins beträgt jährlich wertgesichert ATS 37.362. Bei Beendigung durch Zeitablauf sind die von der Bauberechtigten erstellten Baulichkeiten zum halben Zeitwert abzulösen (V.). Die Bauberechtigte darf ihre Rechte und Pflichten an diesem Vertrag sowohl unter Lebenden als auch von Todes wegen übertragen, das Übertragungsrecht gilt auch für Teile des Baurechtes (VIII.).
2. Pachtvertrag vom 2. Februar 1994, wonach die OL als Verpächterin (mit Option auf ein Baurecht an Gst1) der LU das Bestandrecht an der betr. Liegenschaft bis 31. Dezember 2090 einräumt. Die LU ist zur vorzeitigen Aufkündigung berechtigt. Der Pachtzins beträgt monatlich (wertgesichert) ATS 8.448 zuzügl. 10 % USt. Die Pächterin ist berechtigt, die Pachtfläche nach ihrem Gutdünken als Gewerbe- und Industriegrund zu nutzen und auch umzugestalten, *Bauwerke zu errichten* etc. (VI.).

Bei Beendigung des Pachtverhältnisses (= mit Ablauf des Baurechtes 31. Dezember 2090) gehen die Ansprüche der Bauberechtigten OL auf Ablöse der Baulichkeiten auf die Pächterin LU über und kann diese den Anspruch direkt gegenüber den Grundeigentümern geltend machen. Abgesehen von dieser Sonderregelung (dh. bei sonstiger Auflösung des Pachtverhältnisses) gehen die Bauwerke entschädigungslos ins Eigentum der Verpächterin OL über (VI.). Die Pächterin ist berechtigt, ein Unterpachtverhältnis einzugehen oder die Rechte und Pflichten aus dem Pachtverhältnis zu übertragen (VIII.). Die Verpächterin willigt ausdrücklich ein, dass in der Baurechtseinlage das Bestandrecht für LU einverleibt werden kann (XV.).

Laut Einheitswertabfrage hat das Lagefinanzamt X zu EZ 1934 zwei Einheitswerte festgestellt und zum Einen den Grund und Boden als "unbebautes Grundstück" der OL zugerechnet (EW-AZ1) sowie zum Anderen (EW-AZ2) das Gebäude als "Superädifikat" der LU zugerechnet.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 26. Februar 2010 wurde dahin begründet:
"Das betreffende Grundstück ist gemäß Grundbuch als Superädifikat ausgewiesen".

Im Vorlageantrag wird ausgeführt, die Behörde sei auf die Berufungsargumentation, dass es auf einer gemieteten Fläche kein Superädifikat gebe, nicht eingegangen. Laut beiliegendem Grundbuchsatz auszug sei lediglich das Bestandrecht der LU ersichtlich, das diese auf die Bw übertragen habe. Die Bw habe daher nur ein Bestandrecht erworben, welches nicht der Grunderwerbsteuer unterliege.

Laut Grundbuch EZ 1940 (= Baurechtseinlage zu Gst1 in EZ 1934) ist als Baurechtsnehmer die

Firma OL sowie im C-Blatt unter LNr 1 zunächst das Bestandrecht für die LU und anschließend die Übertragung des Bestandrechtes an die Bw eingetragen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 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.

Gemäß § 2 Abs. 1 GrEStG sind unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes die Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung stehen den Grundstücken gleich:

1. Baurechte,
2. Gebäude auf fremdem Boden.

Ein Baurecht ist das dingliche, veräußerliche und vererbliche Recht, auf oder unter der Bodenfläche eines fremden Grundstückes ein Bauwerk zu haben (§ 1 BauRG). Es kann nur befristet auf mindestens 10 und höchstens 100 Jahre eingeräumt werden. Das Baurecht ist eine unbewegliche körperliche Sache, das *Bauwerk ist Zugehör (unselbständiger Bestandteil) des Baurechtes* (§ 6 Abs. 1 BauRG). Dem Grundeigentümer bleibt sein Vollrecht, während es sich beim Baurecht mit dem zugehörigen Bauwerk um ein davon verschiedenes Wirtschaftsgut handelt, das durch Zeitablauf erlischt.

Das Baurecht entsteht zivilrechtlich (erst) mit der grundbücherlichen Eintragung im Lastenblatt der belasteten Liegenschaft (§ 5 Abs. 1 BauRG). Für das Baurecht wird eine eigene Grundbuchseinlage eröffnet. Eigentümer des Baurechtes ist der Bauberechtigte, hinsichtlich des Grundstückes ist er Nutznießer (§ 6 BauRG). Sowohl über die Liegenschaft als auch über das Baurecht kann während der gesamten Laufzeit des Baurechtes *in jeder möglichen Weise verfügt werden* (VwGH 24.9.2002, 2002/16/0058; vgl. auch Koziol-Welser, Bürgerliches Recht Bd. I¹³, 435). Alle Eintragungen gegen den Bauberechtigten (zB Belastung des Baurechtes) sind in der Baurechtseinlage zu vollziehen.

Da das Bauwerk als *unselbständiger Bestandteil des Baurechtes* (Zugehör) gilt, ist es **kein Superädifikat** iSd § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG und kann *nur gemeinsam mit dem Baurecht* übertragen werden (vgl. Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 45 zu § 2). Der Baurechtsberechtigte ist auf Dauer des Baurechts Eigentümer des Bauwerks (OGH 9.6.2009, 5 Ob 94/09y). Beim Erlöschen des Baurechtes fällt das Bauwerk an den Grundeigentümer (§ 9 Abs. 1 BauRG). Für diesen Heimfall hat dieser den Bauberechtigten – mangels anderer Vereinbarung – mit einem Viertel des Bauwertes zu entschädigen.

Verkehrsteuerlich betrachtet stehen die Baurechte gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG den Grundstücken gleich. Die Einräumung eines Baurechtes wie auch die Übertragung eines bestehenden Baurechtes erfüllt jeweils den Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG (vgl. VwGH 26.1.1989, 88/16/0030).

Bewertungsrechtlich wird das Baurecht als grundstücksgleiches Recht behandelt und bildet eine selbständige wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens (§ 56 BewG). Ein vom Baurechtsnehmer errichtetes Gebäude gilt *bis zur Eintragung des Baurechtes* in das Grundbuch als Gebäude auf fremdem Grund und Boden.

Im Gegenstandsfalle ist Bauberechtigte die Firma OL. Dieser ist auch das Eigentum an dem von der Pächterin LU im Rahmen eines erweiterten Nutzungsrechtes laut Pachtvertrag vom 2. Februar 1994 errichtete Bauwerk insofern zuzurechnen, als das Bauwerk zivilrechtlich als Zugehör des Baurechtes gilt. Damit übereinstimmend wurde auch im Pachtvertrag (Punkt VI.) vereinbart, dass das Bauwerk bei (möglicher vorzeitiger) Auflösung des Bestandverhältnisses entschädigungslos an die Verpächterin OL fällt. Für den Fall, dass das Pachtverhältnis mit dem Ablauf des Baurechtes (31. Dezember 2090) zusammenfällt, wird im Rahmen einer Sonderregelung ausdrücklich festgelegt, dass der der OL zustehende Anspruch auf Ablöse für das Bauwerk (= lt. Punkt V. des Baurechtsvertrages in Höhe des halben Zeitwertes des Gebäudes) an die Pächterin LU abgetreten wird, sohin die LU diesen Ablöseanspruch direkt gegenüber den Grundeigentümern geltend machen kann. Auch daraus ist zu ersehen, dass der Bauberechtigte OL das Eigentum am Bauwerk zukommt, andernfalls der genannten Regelung jegliche Grundlage entzogen wäre.

Nachdem der LU lediglich das Bestandrecht am Baurecht eingeräumt worden war, dies mit dem erweiterten Nutzungsrecht zwecks Errichtung eines Bauwerkes, hatte die LU sohin keinen Übereignungsanspruch bzw. kein Eigentum am Bauwerk. Das Bauwerk als Zugehör des Baurechtes kann nach Obgesagtem ausschließlich *zusammen mit dem Baurecht* übertragen werden. Nach dem – steuerlich allein maßgeblichen – Inhalt des so bezeichneten "Kaufvertrages" vom 11. Mai 2009 samt Ergänzung vom 27. Mai 2009 wurden – wie aus der Ergänzung Punkt IV. hervorkommt – an die Bw lediglich die Rechte und Pflichten aus dem Pachtvertrag vom 2. Februar 1994 und jedenfalls nicht das Baurecht übertragen. Bauberechtigt bleibt nach wie vor die Firma OL. Die Übertragung lediglich des Bestandrechtes findet in diesem Sinne auch im Grundbuch unter C-LNr 1 der Baurechtseinlage EZ 1940 ihren Niederschlag ("Übertragung des Bestandrechtes an M").

Die Übertragung der Rechte eines Nutznießers bzw. Bestandnehmers stellt aber keinen grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang, auch nicht etwa im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG, dar (siehe VwGH 19.5.1983, 16/2527/80).

Entgegen dem Dafürhalten des Finanzamtes handelt es sich beim Gebäude auch nicht um ein Superädifikat iSd § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG, das übereignet worden wäre, da ein solches nur bis zur Eintragung des Baurechtes vorliegen könnte. Ab Eintragung des Baurechtes – wie hier für die OL im Jahr 1995 – gilt aber das Bauwerk als unselbständiger Bestandteil dieses Baurechtes. Das Baurecht wurde nicht übertragen.

Die Einstufung eines Gebäudes als Superädifikat kann auch in keiner Weise aus dem Grundbuch, sondern könnte allenfalls aufgrund der diesbezüglichen Bewertung aus dem hier vorliegenden Einheitswertbescheid abgeleitet werden, dem grundsätzlich Bindungswirkung hinsichtlich der dort verbindlich festgestellten Wertgrößen, insbesondere auch hinsichtlich der Art der wirtschaftlichen Einheit sowie den Zurechnungsträger zukommt. Allerdings ist für diese Bindungs- und Folgewirkung erforderlich, dass sich die *Abhängigkeit* anderer Bescheide von Einheitswertbescheiden, somit die inhaltliche Folgewirkung der Einheitswertbescheide, aus dem materiellen Recht ergibt (vgl. VwGH 4.2.2009, 2008/15/0337). Gegenständlich käme schon aus dem Grund keine Bindungswirkung in Betracht, da es sich beim bekämpften Grunderwerbsteuerbescheid nicht um einen vom Einheitswertbescheid "*abgeleiteten* Bescheid" gehandelt hat, da dem nicht der zuletzt festgestellte Einheitswert zugrunde zu legen war.

Im Ergebnis steht damit fest, dass zufolge der abgeschlossenen Verträge kein grunderwerbsteuerpflichtiger Tatbestand erfüllt wurde. Der Berufung kommt damit Berechtigung zu und war spruchgemäß zu entscheiden.

Der Vollständigkeit halber wird abschließend festgehalten, dass dann, wenn *unter Zustimmung aller Beteiligten* eine gesamte Vertragsstellung mit allen Rechten und Pflichten von einem der Vertragspartner auf einen neuen Partner übertragen wird, mit welchem Vorgang das Schuldverhältnis (hier der Pachtvertrag) in seiner Gesamtheit fortgesetzt wird, dieser rechtsgeschäftliche Vorgang als "Vertragsübernahme" zu beurteilen sein wird. Eine Vertragsübernahme ist *gebührenrechtlich* wie der Neuabschluss eines Rechtsgeschäftes zu behandeln. Die Abtretung – wie hier - eines Bestandrechtes mit der Übernahme der Verpflichtungen aus dem Bestandverhältnis durch den hinzutretenden Bestandnehmer (= Bw) stellt nach der hg. Judikatur einen Fall der Vertragsübernahme dar (VwGH 16.10.1989, 88/15/0086; vgl. dazu: *Fellner*, aaO, Band I Stempel- und Rechtsgebühren, Rzn. 13-14 zu § 33 TP 21 GebG).

Innsbruck, am 7. Oktober 2010