

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Marsoner + Partner GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Andreas-Hofer-Straße 43, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 9. Mai 2017 gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, nunmehr Finanzamt Österreich-Sonderzuständigkeiten, vom 12. April 2017, ErfNr, betreffend Grunderwerbsteuer im fortgesetzten Verfahren zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Grunderwerbsteuer wird gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit a iVm Abs. 1 Z 2 lit a Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG), BGBl 1987/309 idgF., im Betrag von **€ 26.877,15** festgesetzt.
- II. Der bislang vorläufige Bescheid wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO für **endgültig** erklärt.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang und Sachverhalt:

1. In dem am 16.3.2015 zwischen der Baurechtsbestellerin Wohn- und Pflegeheimverband XX und der ***Bf1*** (= Beschwerdeführerin, Bf) abgeschlossenen Vorvertrag zu einem Baurechtsvertrag wurde auszugsweise vereinbart:

- in I. Präambel:

Die Gemeinde X-Ort1 ist derzeit Alleineigentümerin der Liegenschaft Gst1 in EZ1, welches gemäß Vermessungsurkunde geteilt wird ua. in das Gst2 neu, Fläche 5.000 m². In der Folge

wird Gst2 in das Eigentum des Wohn- und Pflegeheimverbandes XX übertragen und soll der Bf zum Zweck der Errichtung eines Senioren- und Pflegeheimes samt Stellplätzen und Freiflächen ein Baurecht eingeräumt werden. Da der durchzuführende Architektenwettbewerb und die Grundteilung noch nicht durchgeführt und sohin die genaue Höhe des Baurechtszinses noch nicht bekannt ist, liegen die Voraussetzungen für den Abschluss des Baurechtshauptvertrages nicht vor, weshalb der Abschluss eines Vorvertrages notwendig ist. Nach Vorliegen der Voraussetzungen verpflichten sich die Vertragsparteien zum Abschluss des Baurechtshauptvertrages mit nachstehendem Inhalt.

- in III. Baurechtsbestellung:

Der Wohn- und Pflegeheimverband XX bestellt zugunsten der Bf ein Baurecht auf Gst2 zwecks Errichtung des Senioren- und Pflegewohnheimes.

- in IV. Baurechtsdauer:

Das Baurecht wird beginnend mit der Verbücherung auf 55 Jahre eingeräumt.

- in V. Bauzins:

Der jährliche, wertgesicherte Bauzins steht derzeit aus den genannten Gründen nicht fest und wird sich nach den förderbaren Flächen nach dem Wohnbauförderungsgesetz richten.

- in X. Kosten, Steuern, Gebühren:

Alle mit der Vertragserrichtung verbundenen Kosten und Gebühren werden von der Bf getragen.

2. Am 17.2.2017 wurde von denselben Vertragsparteien die Aufsandungsurkunde errichtet, worin beziehend auf den Vorvertrag weiters vereinbart wurde:

- in I. Vertragsgrundlage:

Zum Zeitpunkt des Vorvertrages lag die endgültige Planung und Grundteilung nicht vor, sodass die genaue Höhe des Baurechtszinses nicht ermittelbar war. Nunmehr wurde die baubehördliche Genehmigung für die Errichtung eines Wohn- und Pflegeheimes mit Tiefgarage und Neubau einer Wohnanlage auf Gst2 erteilt und wurde mit dem Bau bereits begonnen. Mit Unterfertigung dieser Urkunde werden die Bestimmungen im Vorvertrag vom 16.3.2015 vollinhaltlich zum integrierenden Bestandteil erklärt.

- in III. und IV.: Baurechtsbestellung und Dauer geregelt wie bisher im Vorvertrag

- in V. Baurechtszins:

a) betreutes Wohnen: jährlich netto € 8.035

a.c. Allfällige Änderung bei Änderung/endgültiger Festsetzung der förderbaren Flächen

b) Wohn- und Pflegeheim: jährlich netto € 3.000

Der Baurechtszins beträgt daher gesamt jährlich netto und wertgesichert € 11.035.

3. Mit e-mail vom 11.4.2017 wurde vom vertragserrichtenden Notar dem Finanzamt mitgeteilt, dass in der Abgabenerklärung die Gegenleistung in Höhe von € 1.046.490 entsprechend dem Grundstückswert angegeben worden sei. Der 18-fache Bauzins betrage € 198.630. Dazu wurde

die Berechnung des Grundstückswertes auf Grundlage des Pauschalwertmodells gemäß § 2 Grundstückswertverordnung (GrWV) samt Bodenwertabfrage (€ 17,4415/m²) vorgelegt.

4. Laut im Akt erliegenden Abfragen aus der sogen. Kaufpreissammlung betreffend Grundstücksverkäufe in X-Ort1 in den Jahren 2014 bis 2016 hat das Finanzamt den durchschnittlichen Kaufpreis mit € 600/m² erhoben.

5. Das Finanzamt hat daraufhin mit gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufigem Bescheid vom 12.4.2017, StrNr, der Bf betreffend die Einräumung des Baurechtes ausgehend von der Bemessungsgrundlage von € 3.000.000 die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 105.000 vorgeschrieben und begründend ua. ausgeführt:

Die Steuerschuld sei bereits durch den Vorvertrag entstanden, weshalb nach der Rechtslage ab 1.6.2014 Bemessungsgrundlage die Gegenleistung (Bauzins), zumindest aber der gemeine Wert des Baurechtes sei. Dieser entspreche dem gemeinen Wert des Grundstückes. Nach dem erhobenen Mittelpreis des Verbrauchsortes (€ 600/m²) sei daher (x 5.000 m²) der Bemessung ein Wert von gesamt € 3.000.000 nach Vertragspunkt V. a.c. vorläufig zugrunde zu legen.

6. In der dagegen rechtzeitig erhobenen Beschwerde wurde eingewendet, die Grunderwerbsteuer sei nicht mit dem Vorvertrag entstanden, da er nur ein Anbot enthalte und Bedingungen wie zB die grundverkehrsbehördliche Genehmigung erst danach eingetreten seien.

Nach §§ 4 und 5 GrEStG und § 15 BewG sei die Grunderwerbsteuer vom 18-fachen Jahreswert des als Gegenleistung vereinbarten Baurechtszinses zu bemessen. Da ein Baurecht gem. § 2 GrEStG und § 6 Baurechtsgesetz ein vom belasteten Grund und Boden verschiedenes Grundstück sei und der Bauberechtigte am Grund und Boden lediglich die Rechte eines Nutznießers habe, sei der gemeine Wert des Baurechtes jedenfalls niedriger und könne nicht mit dem Wert des unbelasteten Grundstückes gleichgesetzt werden. Die Gegenleistung bzw. der Bauzins betrage jährlich € 11.035. Dessen Kapitalisierung nach §§ 15 und 16 BewG diene der Ermittlung des gemeinen Wertes; der ermittelte Kapitalwert gelte als gemeiner Wert nach § 10 BewG. Die Kaufpreisbildung sei "im gewöhnlichen Geschäftsverkehr" erfolgt, da die Bf als gemeinnützige Wohnbauträgerin mit der Baurechtsgeberin nicht gesellschaftsrechtlich verflochten sei.

Regelbemessungsgrundlage nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 sei die Gegenleistung, der Grundstückswert diene als Ersatz- oder Mindestbemessungsgrundlage. Gegenständlich sei der Grundstückswert des Baurechtes mit Euro Null anzusetzen, da der Bodenwert dem Grundeigentümer zuzurechnen sei, dem die Belastung durch den Bauzins abgegolten werde. Ein Bauwerk sei nicht Gegenstand des Erwerbes, da dieses von der Bf erst nach Einräumung des Baurechtes auf eigene Kosten errichtet werde, sohin Wert ebenso Euro Null. Aus diesen Gründen sei die Gegenleistung (18-facher jährlicher Baurechtszins) der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen.

7. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 19.6.2017 wurde der Beschwerde teilweise Folge gegeben, die Grunderwerbsteuer ausgehend vom gemeinen Wert in Höhe von € 1.500.000 im Betrag von € 52.500 festgesetzt und ausgeführt:

Die Steuerschuld sei mit dem Vorvertrag entstanden, da keine grundverkehrsbehördliche Genehmigung, sondern lediglich eine Anzeige an die GV-Behörde erforderlich gewesen und die Annahme des Baurechtes gem. Punkt III. des Vorvertrages erfolgt sei. Es gelte somit die Rechtslage idF BGBl I Nr. 36/2014, Mindestbemessungsgrundlage gemeiner Wert. Da die betr. Liegenschaft kurz vor Einräumung des Baurechtes zum Kaufpreis von ca. € 300/m² erworben worden sei, ergebe sich daraus der gemeine Wert des Baurechtes nunmehr in Höhe von € 1.500.000.

8. Im Vorlageantrag wurde nochmals die Festsetzung der Grunderwerbsteuer von der kapitalisierten Gegenleistung in Höhe von € 198.630 begehrt.

9. Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat mit Vorhalt vom 11.3.2019 der Bf die Rechtslage zur Frage der Entstehung der Steuerschuld sowie zur Steuerbemessung ua. mit Verweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 11.9.2018, Ra 2017/16/0005, dargelegt, demnach als "gemeiner Wert des Baurechtes" nie die Gegenleistung bzw. der nach § 15 BewG 18fach kapitalisierte jährliche Baurechtszins heranzuziehen sei. Dieser wäre lt. VwGH vielmehr völlig eigenständig nach § 10 BewG zu bewerten, weshalb es der Bf nach vorläufigem Ergebnis freigestellt wurde, ein Verkehrswertgutachten eines Immobilien-Sachverständigen zum Verkehrswert/gemeinen Wert des Baurechtes beizubringen. Andernfalls wäre, im Hinblick auf die geringere Gegenleistung, der vorliegend ermittelte Grundstückswert nach Pauschalwertmodell (€ 1.046.490) der Bemessung der Grunderwerbsteuer zugrunde zu legen.

10. Im Schreiben vom 22.3.2019 wurde dazu seitens der Bf zusammengefaßt wie folgt Stellung genommen:

Da Baurechte nach § 2 Abs. 2 GrEStG eigenständige, von Grund und Boden verschiedene "Grundstücke" sind, seien sie nach der VwGH-Judikatur (Erk. 11.9.2018, Ra 2017/16/0005 u.a.) eigenständig und nicht mit dem gemeinen Wert des Grund und Bodens und ebenso nicht mit dem Grundstückswert des belasteten Grundstückes zu bewerten. Dieses verbleibe im zivilrechtlichen Eigentum des Grundstückseigentümers (mit Verweis auf Artikel von *Beiser*). Gegenständlich sei ein Baurecht an unbebautem Grund und Boden auf 55 Jahre eingeräumt worden. Der "Grundstückswert" nach dem Pauschalwertmodell nach § 2 GrWV teile sich in den "Grundwert" und den "Gebäudewert". Da der Grundwert dem Eigentümer zuzurechnen sei und das Gebäude nicht erworben, sondern erst von der Bf errichtet werde, sei beides nicht Erwerbsgegenstand und somit je mit Euro Null anzusetzen. Diesfalls sei Bemessungsgrundlage zwingend die hier höhere Gegenleistung.

Festgehalten wird, dass von der Bf kein Sachverständigengutachten zur (eigenständigen) Bewertung des Baurechtes beigebracht wurde.

11. Das Bundesfinanzgericht/BFG hatte mit Erkenntnis vom 18.4.2019, RV/3100679/2017, der Beschwerde teilweise Folge gegeben, die 3,5%ige Grunderwerbsteuer ausgehend von der Bemessungsgrundlage von € 1.046.490 mit € 36.627,15 "endgültig" festgesetzt und in der Begründung im Wesentlichen ausgeführt:

In der als "Vorvertrag" bezeichneten Vereinbarung vom 16.3.2015 sei festgehalten worden, dass mangels Durchführung des Architektenwettbewerbs und der Grundteilung die genaue Höhe des Baurechtszinses noch nicht bekannt sei. In der am 17.2.2017 errichteten "Aufsandungsurkunde" sei von den Vertragsparteien erstmals eine detaillierte Vereinbarung über die Höhe des zu leistenden Baurechtszinses getroffen worden. Da zuvor mangels Bestimmbarkeit des Baurechtszinses noch keine Einigung über den wesentlichen Inhalt des Baurechtsvertrags bestanden habe, sei der Bf zu folgen, wonach die Steuerschuld erst mit der "Aufsandungsurkunde" entstanden und damit das GrEStG 1987 idF BGBl I Nr. 118/2015, in Geltung ab 1.1.2016, anzuwenden sei.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 idGF. sei die Grunderwerbsteuer für die Einräumung des Baurechts grundsätzlich von der Gegenleistung, mindestens jedoch vom Grundstückswert zu bemessen. Letzterer könne entweder nach dem Pauschalwertmodell (§ 2 Grundstückswertverordnung - GrWV) ermittelt oder von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel (§ 3 GrWV) abgeleitet werden. Weise der Steuerschuldner einen geringeren gemeinen Wert des Baurechts nach, so gelte dieser Wert als Grundstückswert. Für die Ermittlung des Grundstückswerts des Baurechts komme jenes Grundstück in Betracht, an dem das Baurecht eingeräumt worden sei. Anderweitige pauschalisierte oder statistische Bewertungsgrundlagen stünden für die Bewertung von Baurechten nicht zur Verfügung. Nach § 2 Abs. 1 GrWV sei der Grundstückswert - je nachdem, ob es sich um ein unbebautes oder ein bebautes Grundstück handle - entweder nur vom Grundwert oder vom Grund- und Gebäudewert zu berechnen. Der Grundwert ergebe sich aus dem dreifachen (anteiligen) zuletzt festgestellten Bodenwert pro m², multipliziert mit der Grundfläche und dem in der Anlage der GrWV für die betreffende Gemeinde festgelegten Hochrechnungsfaktor (§ 2 Abs. 2 GrWV). Ausgehend von der von der Bf vorgelegten Bodenwertabfrage (€ 17,4415/m²), der Fläche von 5.000 m² und dem Hochrechnungsfaktor 4 für die Gemeinde X-Ort1 ergebe sich hier ein Grundstückswert von € 1,046.490. Der Umstand, dass bei der Einräumung eines Baurechts das Eigentum am Grundstück zivilrechtlich immer beim Eigentümer verbleibe, könne nicht zu einem Grundstückswert von € 0 führen, sei das Baurecht doch eine völlig selbständige, unbewegliche Sache, die nach § 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 einem (eigenen) Grundstück gleichzuhalten und somit als eigenständiges Objekt zu bewerten sei. Auch stelle sich die Frage, warum die Bf einen jährlichen Baurechtszins von € 11.035 (wertgesichert) über 55 Jahre hinweg leisten sollte, wenn der Wert des Baurechts tatsächlich € 0 betragen würde. Die Bf habe selbst betont, dass ein marktkonformer Leistungsaustausch zwischen Fremden vorliege. Da die Berechnung des Grundstückswerts nach einem "geeigneten Immobilienpreisspiegel" gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 gegenständlich nicht möglich und der Nachweis eines geringeren gemeinen Wertes des

Baurechts nicht erbracht worden sei, komme als Steuerbemessungsgrundlage ausschließlich der (die Gegenleistung weit übersteigende) Grundstückswert des Baurechts in Betracht.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof wurde zugelassen, da zur Frage, wie der "Grundstückswert" gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 idF BGBl. I Nr. 118/2015 beim Baurecht zu bemessen ist, keine hg. Rechtsprechung vorgelegen war.

(zur weiteren ausführlichen Begründung: siehe BFG-Erk. 18.4.2019, RV/3100679/2017)

12. Dagegen wurde fristgerecht die ordentliche Revision eingebracht.

13. Der Verwaltungsgerichtshof hat - nach Erstattung einer Revisionsbeantwortung durch die belangte Behörde - mit Erkenntnis vom 13.12.2022, Ro 2019/16/0005, das angefochtene BFG-Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben, weshalb in gegenständlich fortgesetztem Verfahren vom BFG neuerlich über die von der Bf erhobene Beschwerde abzusprechen ist.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

A) Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem **Erkenntnis vom 13.12.2022, Ro 2019/16/0005**, begründend ausgeführt wie folgt:

" ... Die Revision ist zulässig und - im Ergebnis - begründet.

Rz 16 Nach § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG 1987) unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen. Da gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 Baurechte Grundstücken gleichstehen, unterliegt auch die Begründung eines Baurechts durch Abschluss eines Baurechtsvertrags dem Steuertatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 (vgl. VwGH 11.9.2018, Ra 2017/16/0005, mwN).

17 Das Bundesfinanzgericht hat im angefochtenen Erkenntnis ausgeführt, dass erstmals in der „Aufsandungsurkunde“ vom 17. Februar 2017 eine Vereinbarung über die Höhe des Baurechtszinses getroffen worden sei. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist Gegenstand der Grunderwerbsteuer nicht erst das Erfüllungsgeschäft, sondern schon das Verpflichtungsgeschäft. Ob aber ein Anwartschaftsvertrag über einen Erwerb als Vorvertrag (§ 936 ABGB) oder als Punktation (§ 885 ABGB) zu einem Kaufvertrag anzusehen ist, hängt davon ab, ob der Anwartschaftsvertrag bereits auf die Begründung des Übereignungsanspruches gerichtet ist und der Erwerber einen Anspruch auf Eintragung eines Rechts im Grundbuch ohne weitere rechtsgeschäftliche Abmachung, letzten Endes im Klagewege, also unmittelbar, durchsetzen kann (vgl. etwa VwGH 21.2.1996, 93/16/0074, mwN). Ausgehend davon ist dem Bundesfinanzgericht nicht entgegen zu treten, wenn es zur Ansicht gelangt ist, dass erst mit der Vereinbarung vom 17. Februar 2017 auch über den Baurechtszins die Einigung

über den wesentlichen Vertragsinhalt erfolgt und damit gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG 1987 der die Steuerschuld auslösende Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 1 Z 1 leg. cit. verwirklicht worden sei.

18 Für die Ermittlung der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage ist daher § 4 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG), BGBl. I Nr. 309/1987 idF BGBl. I Nr. 118/2015 (StRefG 2015/2016) und BGBl. I Nr. 163/2015, maßgebend (vgl. § 18 Abs. 2p leg.cit.). Diese Bestimmung lautet auszugsweise wie folgt:

„Art der Berechnung

§ 4. (1) Die Steuer ist zu berechnen vom Wert der Gegenleistung (§ 5), mindestens vom Grundstückswert. [...] Der Grundstückswert ist entweder

- als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes 1955 - BewG. 1955, BGBl. Nr. 148/1955 in der jeweils geltenden Fassung, und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes oder
- in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Wertes zu berechnen.

Der Bundesminister für Finanzen hat im Einvernehmen mit dem Bundeskanzler unter Berücksichtigung der Grundsätze einer einfachen und sparsamen Verwaltung durch Verordnung sowohl die näheren Umstände und Modalitäten für die Hochrechnung des Bodenwertes und die Ermittlung des Gebäudewertes als auch den anzuwendenden Immobilienpreisspiegel samt Höhe eines Abschlages festzulegen.

Weist ein Steuerschuldner nach, dass der gemeine Wert des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als der nach der Verordnung ermittelte Grundstückswert, gilt der geringere gemeine Wert als Grundstückswert. Erfolgt dieser Nachweis durch Vorlage eines Schätzungsgutachtens, das von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen erstellt wurde, hat der von diesem festgestellte Wert die Vermutung der Richtigkeit für sich. [...]“

19 Die aufgrund des § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ergangene „Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Festlegung der Ermittlung des Grundstückswertes (Grundstückswertverordnung - GrWV)“, BGBl. II Nr. 442/2015, lautet auszugsweise wie folgt:

„Methoden der Grundstückswertermittlung

§ 1. Wird der Grundstückswert als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 Abs. 2 erster und zweiter Satz des Bewertungsgesetzes 1955 - BewG. 1955, BGBl. Nr. 148/1955, in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 34/2015 (Grundwert) und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes (Gebäudewert) ermittelt, ist nach § 2 vorzugehen. Wird der Grundstückswert in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Wertes ermittelt, ist nach § 3 vorzugehen. Für jede wirtschaftliche Einheit gemäß § 2 BewG. 1955 kann die Ermittlungsmethode frei gewählt werden.

Pauschalwertmodell

§ 2. Je nach Beschaffenheit der wirtschaftlichen Einheit, für die der Grundstückswert zu ermitteln ist, ist entweder nur der Grundwert (Abs. 2), nur der Gebäudewert (Abs. 3) oder beides zu berechnen.

(2) Berechnung des Grundwertes:

1. Für den (anteiligen) dreifachen Bodenwert ist die Grundfläche mit dem dreifachen Bodenwert pro Quadratmeter zu multiplizieren. Für den Bodenwert pro Quadratmeter ist jener Wert maßgebend, der auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt wurde; § 6 Abs. 3 GrEStG 1987 ist anzuwenden. Anfragen an das Finanzamt um Bekanntgabe des Bodenwertes müssen elektronisch im Wege von FinanzOnline erfolgen. Dies gilt nicht, wenn die elektronische Anfrage mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar ist.

2. Der (anteilige) dreifache Bodenwert ist mit den Faktoren hochzurechnen, die in der Anlage je Gemeinde, in Gemeinden über 100 000 Einwohnern (Stichtag 1. Jänner 2015) für einen oder mehrere Bezirke bzw. Stadtteile festgelegt werden.

3. Erstreckt sich eine wirtschaftliche Einheit über zwei oder mehr Gemeinden, sind für die auf die einzelne Gemeinde entfallenden Grundflächenanteile die jeweiligen Hochrechnungsfaktoren heranzuziehen.

(3) Berechnung des Gebäudewertes: [...]“

20 Aus § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 idF BGBl. I Nr. 163/2015 folgt mangels einer spezielleren Regelung, dass die Grunderwerbsteuer für die Einräumung eines Baurechts grundsätzlich von der Gegenleistung, mindestens jedoch vom Grundstückswert zu bemessen ist. Weist der Steuerschuldner einen geringeren gemeinen Wert des Baurechts nach, so bildet dieser die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage (vgl. bereits zur Anwendbarkeit der Vorgängerregelung des § 4 GrEStG 1987 idF BGBl. I Nr. 36/2014 auf die Einräumung von Baurechten VwGH 11.9.2018, Ra 2017/16/0005).

21 § 4 GrEStG 1987 kennt seit der Fassung BGBl. I Nr. 85/2008 eine Mindestbemessungsgrundlage, wonach die Steuer vom Wert des Grundstücks zu berechnen ist, wenn die Gegenleistung geringer ist als dieser Wert.

22 Während § 4 GrEStG 1987 idF BGBl. I Nr. 36/2014 als Mindestbemessungsgrundlage ausdrücklich den gemeinen Wert benennt, ist es in § 4 GrEStG 1987 idF ab StRefG 2015/2016, BGBl. Nr. 118/2015, ein für Grunderwerbsteuerzwecke eingeführter, eigenständiger Wert, der „Grundstückswert“. Zugleich mit Einführung des „Grundstückswerts“ wurde dem Steuerschuldner aber die Möglichkeit eingeräumt, den gemeinen Wert des Grundstücks als Mindestbemessungsgrundlage heranzuziehen, falls (im Einzelfall) nachgewiesen wird, dass der gemeine Wert geringer ist als der „Grundstückswert“. Letztlich ist damit der gemeine Wert - sofern dieser die Gegenleistung überschreitet - die endgültige Mindestbemessungsgrundlage geblieben.

23 Die ErlRV zum StRefG 2015/2016 (684 BlgNR 25. GP) führen auf Seite 36 aus, der Grundstückswert solle als Bemessungsgrundlage herangezogen werden, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder „die Gegenleistung geringer ist als der Grundstückswert“. Aus Gründen der Vorhersehbarkeit der Grunderwerbsteuerbelastung und somit der Erleichterung der Selbstberechnung, aber auch der Verwaltungsökonomie soll mit dem Grundstückswert eine für Zwecke der Grunderwerbsteuer vereinfachte pauschale Wertermittlung ermöglicht werden. Dem Steuerschuldner soll es allerdings unbenommen bleiben, den Nachweis zu führen, dass der tatsächliche gemeine Wert im Einzelfall unter dem Grundstückswert liegt. Auf Seite 4 der ErlRV wird ausgeführt: „Dieser Grundstückswert ist ein nur für Zwecke der Grunderwerbsteuer zu ermittelnder Wert“.

24 Die Grunderwerbsteuer erfasst gemäß § 2 Abs. 1 GrEStG 1987 Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechts. Gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 leg. cit. stehen im Bereich der Grunderwerbsteuer Baurechte den Grundstücken (im Sinne des bürgerlichen Rechts) gleich. Wie den ErlRV zum StRefG 2015/2016 zu entnehmen ist, sollte durch die Neufassung des § 4 GrEStG 1987 nicht eine bestimmte Kategorie von Grundstücken - etwa Baurechte - von der Anwendbarkeit einer Mindestbemessungsgrundlage ausgenommen werden. Vielmehr zeigen die ErlRV die Absicht des Gesetzgebers auf, ganz allgemein auf den Grundstückswert (oder den nachgewiesenen niedrigeren gemeinen Wert) als Mindestbemessungsgrundlage abzustellen, falls die für den Erwerb des Grundstücks zu erbringende Gegenleistung geringer sein sollte.

25 Der Gesetzgeber begründet die Einführung eines Grundstückswerts vor allem damit, dass zwecks Erleichterung der Selbstberechnung, aber auch aus Gründen der Verwaltungsökonomie für Zwecke der Grunderwerbsteuer eine vereinfachte pauschale Wertermittlung ermöglicht werden soll. Der Grundstückswert ist sohin das Ergebnis einer vereinfachten pauschalen Wertermittlung. Die Erhebung der Grunderwerbsteuer im Wege der Selbstberechnung durch Parteienvertreter erfordert eine leicht ermittelbare (Mindest-)Bemessungsgrundlage.

26 Der Grundstückswert wird u.U. nicht mit dem gemeinen Wert übereinstimmen, weder bei Grundstücken im Sinne des bürgerlichen Rechts (§ 2 Abs. 1 GrEStG 1987) noch bei Baurechten (§ 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987). Die pauschale Wertermittlung und damit die Abweichung des Ermittlungsergebnisses vom tatsächlichen gemeinen Wert eines Grundstücks iSd § 2 Abs. 1 und 2 GrEStG 1987 ist der Verwaltungsvereinfachung und dem Umstand, dass der Gesetzgeber die Selbstberechnung durch Parteienvertreter ermöglichen will, geschuldet. Die vom Gesetzgeber - einheitlich für alle Kategorien von vom GrEStG 1987 erfassten Grundstücken - vorgegebene pauschale Wertermittlung erweist sich aber schon deshalb nicht als unsachlich, weil dem Steuerschuldner stets die Möglichkeit des Nachweises des tatsächlichen (gegebenenfalls niedrigeren) gemeinen Werts offensteht.

27 In der Revision wird vorgebracht, der Grundstückswert eines Baurechts an einem unbebauten Grundstück betrage 0 €, weil der Bodenwert dem Grundeigentümer zuzurechnen

sei und ein Gebäude nicht den Erwerbsgegenstand bilde. Der mit dem Baurecht belastete Grund und Boden bleibe Eigentum des Grundeigentümers und sei nicht Erwerbsgegenstand. Bei der Einräumung eines Baurechts an einem unbebauten Grundstück sei daher stets die Gegenleistung die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage.

28 Damit verkennt die Revision - im Hinblick auf die Gleichstellung der Baurechte mit den Grundstücken gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 -, dass der Grundstückswert ein vom Gesetzgeber zwecks Vereinfachung der Erhebung der Grunderwerbsteuer eingeführter „Hilfswert“ ist, der nicht mit dem gemeinen Wert des konkreten Grundstücks iSd § 2 Abs. 1 oder 2 GrEStG 1987 übereinstimmen muss. Die vereinfachte pauschale Wertermittlung kann (gemäß § 4 Abs. 1 erster Teilstrich GrEStG 1987) als Ausgangspunkt an den Bodenwert der Grundstücksparzelle anknüpfen, auf welche sich das Baurecht bezieht. Wie bei jeder vereinfachten pauschalen Wertermittlung kann das Ermittlungsergebnis vom gemeinen Wert (hier: des Baurechts) abweichen. Im Hinblick darauf hat der Gesetzgeber dem Steuerschuldner die Möglichkeit des Nachweises des tatsächlichen gemeinen Werts eingeräumt.

29 Würde man der - aus dem Gesetz nicht ableitbaren - Ansicht der Revisionswerberin folgen, wonach der Grundstückswert eines Baurechts an einem unbebauten Grundstück stets 0 € betrage, wäre die Grunderwerbsteuer für die Einräumung eines Baurechts immer von der Gegenleistung zu berechnen. Nicht nur die Anordnung des Grundstückswerts als Mindestbemessungsgrundlage wäre in diesem Fall hinfällig, sondern es käme auch der gemeine Wert des Baurechts niemals als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer in Betracht, ist doch ein Unterschreiten eines Grundstückswerts von 0 € von vornherein ausgeschlossen (vgl. zum gemeinen Wert des Baurechts als Mindestbemessungsgrundlage nach der Vorgängerregelung des § 4 GrEStG 1987 idF BGBl. I Nr. 36/2014 VwGH 11.9.2018, Ra 2017/16/0005).

30 Dass der Gesetzgeber mit der Neuregelung des § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 durch das StRefG 2015/2016 eine solche Änderung für die Besteuerung von Baurechten (Beseitigung der Mindestbemessungsgrundlage) herbeiführen wollte, ist - insbesondere im Hinblick auf die Ausführungen in den ErlRV - auszuschließen. Eine sachliche Begründung dafür, gerade für eine einzige Kategorie von Grundstücken die Maßgeblichkeit einer Mindestbemessungsgrundlage auszuschließen, ist nicht erkennbar.

31 Das Bundesfinanzgericht hat daher zu Recht den Grundstückswert, wie er sich aus § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ergibt, als Mindestbemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer herangezogen.

32 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich aber aus einem anderen Grund als mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet:

33 Mit dem StRefG 2015/2016 wurde in § 7 GrEStG 1987 ein Stufentarif eingeführt, der unentgeltliche und teilentgeltliche Erwerbe gegenüber entgeltlichen Erwerben begünstigt und eine eigenständige Definition dieser Begriffe enthält.

34 § 7 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG), BGBl I Nr. 309/1987 idF BGBl. I Nr. 163/2015, lautete auszugsweise wie folgt:

„(1) 1. a) Ein Erwerb gilt als

- unentgeltlich, wenn die Gegenleistung nicht mehr als 30%,
- teilentgeltlich, wenn die Gegenleistung mehr als 30%, aber nicht mehr als 70%,
- entgeltlich, wenn die Gegenleistung mehr als 70%,

des Grundstückswertes beträgt. [...]

2. a) Die Steuer beträgt beim unentgeltlichen Erwerb von Grundstücken

- für die ersten 250 000 Euro 0,5%
- für die nächsten 150 000 Euro 2%
- darüber hinaus 3,5%

des Grundstückswertes.

Dies gilt auch bei teilentgeltlichen Erwerben, insoweit keine Gegenleistung zu erbringen ist; insoweit eine Gegenleistung zu erbringen ist, gilt Z 3. [...]

3. In allen übrigen Fällen beträgt die Steuer 3,5 %. [...]"

35 Das Bundesfinanzgericht hat die Grunderwerbsteuer mit 3,5% des Grundstückswerts berechnet, **ohne auf das Verhältnis der Gegenleistung** (einschließlich Umsatzsteuer, vgl. etwa VwGH 17.3.2005, 2004/16/0278; 15.3.2001, 2001/16/0018) **zum Grundstückswert einzugehen und die Anwendbarkeit des Stufentarifs nach § 7 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG 1987 zu prüfen.**

36 Das angefochtene Erkenntnis war daher wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben. ..."

B) Steuerbemessung:

Festzuhalten gilt zunächst, dass der VwGH in obigem Erkenntnis dem Grunde nach die rechtliche Beurteilung des BFG bestätigt und lediglich hinsichtlich der Höhe der vorgeschriebenen Grunderwerbsteuer das angefochtene BFG-Erkenntnis aufgehoben hat. Das BFG hat dem entsprechend nunmehr zu prüfen, ob iSd § 7 Abs. 1 Z 1 lit a GrEStG 1987 idgF. entweder ein unentgeltlicher, ein teilentgeltlicher oder entgeltlicher Erwerb vorliegt:

Die gegenständlich für die Einräumung des Baurechtes zu zahlende Gegenleistung (Bauzinsverpflichtung = 18fach kapitalisierter Baurechtszins) beträgt unbestritten **€ 198.630.**

Der Grundstückswert (hier nur Grundwert) bemißt sich nach § 2 Abs. 1 und 2 GrWW (Pauschalwertmodell) wie folgt:

dreifacher (anteiliger) zuletzt festgestellter Bodenwert/m² (= € 17,4415/m² lt. eigenen

Angaben, e-mail v. 11.4.2017) x Grundfläche (= 5.000 m²) x Hochrechnungsfaktor lt. Anlage für die betr. Gemeinde (X-Ort1, HF 4), sohin in Höhe von gesamt **€ 1.046.490**.

In Gegenüberstellung von Gegenleistung und Grundstückswert des Baurechtes, wonach die Gegenleistung nur rund **19 %** des Grundstückswertes (dh. jedenfalls < 30 %) beträgt, gilt der Erwerb nach § 7 Abs. 1 Z 1 lit a GrEStG 1967 sohin als *unentgeltlich*.

Diesfalls ist der Stufentarif nach § 7 Abs. 1 Z 2 lit a GrEStG 1987 anzuwenden, demnach die Steuer beim unentgeltlichen Erwerb von Grundstücken für die ersten 250.000 Euro des Grundstückswertes 0,5 %, für die nächsten 150.000 Euro des Grundstückswertes 2 % und darüber hinaus 3,5 % beträgt. Die Grunderwerbsteuer ermittelt sich wie folgt:

Vom Grundstückswert € 1.046.490:	Steuersatz in %	Steuer
für die ersten € 250.000	0,5	€ 1.250,00
für die nächsten € 150.000	2	€ 3.000,00
darüber hinaus = für restl. € 646.490	3,5	€ 22.627,15
	Grunderwerbsteuer gesamt	€ 26.877,15

C) Nach Ansicht des BFG kann abschließend davon ausgegangen werden, dass auch bei etwaiger Änderung des Baurechtszinses (siehe in Punkt V. 1. ac. der "Aufsandungsurkunde") diese sich wohl nie derart gravierend erhöhen würde, dass der Grundstückswert überstiegen wird (Anm.: der jährliche Baurechtszins müsste sich um das mehr als 5fache erhöhen). Hinsichtlich des Umfanges der Abgabepflicht liegt insofern keine Ungewißheit iSd § 200 Abs. 1 BAO mehr vor und kann die bisher "vorläufige" bescheidmäßige Festsetzung gemäß § 200 Abs. 2 BAO für *endgültig* erklärt werden.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war daher der Beschwerde im fortgesetzten Verfahren teilweise Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Über gegenständlich strittige Rechtsfragen hat der VwGH mit Erk. v. 13.12.2022, Ro 2019/16/0005, abgesprochen. Die Aufhebung des angefochtenen BFG-Erk. v. 18.4.2019 ist ausschließlich wegen unzutreffender Steuerbemessung erfolgt, weshalb in gegenständlich fortgesetztem Beschwerdeverfahren lediglich die Höhe der Steuerfestsetzung richtigzustellen war. Insofern ist mangels einer zu lösenden "Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung" eine Revision nicht zulässig.

Innsbruck, am 4. August 2023