

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. H. P. in der Beschwerdesache der ***Bf1***, T. Straße ***4***, ***5*** Ort, vertreten durch Steuerberatungs Ges. m.b.H., H.Str. ***6***, ***7*** Stadt, über die Beschwerde vom 26. November 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 27. Oktober 2020 betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Baurechtsvertrag vom 12. Dezember 1939:

Die B.A.G bestellte mit Baurechtsvertrag vom 12.12.1939 zugunsten der ***15*** A.Ges m.b.H. ein Baurecht an der ihr gehörigen Liegenschaft EZ ***1*** KG ***2*** Ort*3* zur Errichtung von Wohngebäuden mitsamt dazu gehörigen Nebengebäuden. Das Baurecht wurde für die Dauer von 80 Jahren nach Eintragung des Baurechts im Grundbuch eingeräumt. Die Laufzeit endete am 17.12.2019.

Unter „§ 9“ wurde vereinbart, dass die Entschädigung, die bei Erlöschen des Baurechts durch Zeitablauf (§ 9 des Gesetzes vom 26. April 1912, RGBl. Nr. 86) vom Grundeigentümer an die Bauberechtigte zu zahlen ist, 2/3 des gemeinen Wertes des Bauwerkes beträgt. Die Vergütung im Falle einer vorzeitigen Übertragung des Baurechts an die Grundeigentümerin beträgt 2/3 des gemeinen Wertes des Baurechts.

Entsprechend § 9 Abs. 2 des Vertrages konnte die Grundeigentümerin die Verpflichtung zur Zahlung der Entschädigung abwenden, indem sie das Baurecht vor dessen Ablauf für die voraussichtliche Standdauer des Bauwerkes verlängert. Lehnt die Bauberechtigte die

Verlängerung ab, so erlischt der Anspruch auf Entschädigung. Der Vertrag endete nach Zeitablauf durch Erlöschen des Baurechts. Die Gebäude gingen in das Eigentum der Grundeigentümerin über.

Baurechtsvertrag vom 13. Dezember 2019:

Mit Baurechtsvertrag vom 13.12.2019 bestellte die Firma AG als Rechtsnachfolgerin der ursprünglichen Baurechtsbestellerin an der Liegenschaft ein neues Baurecht zugunsten der ***Bf1***, beginnend mit 18.12.2019. Das Baurecht erlischt am 17.12.2069.

Unter „§ 2“ „Baurechtsumfang“ wurde schriftlich wörtlich ausgeführt:

„Der Bauberechtigte (bzw. ihren Rechtsvorgängern) war bereits Kraft des Baurechtsvertrages vom 12.12.1939 bis 17.12.2018 das Baurecht an der Stammliegenschaft eingeräumt worden und diese hat infolge dessen auf der Liegenschaft die bestehende Wohnhausanlage errichtet. Dieses Bauwerk steht im Eigentum der Bauberechtigten. Das nunmehr eingeräumte Baurecht erstreckt sich auf alle Teile der Liegenschaft.“

Unter „§ 3“ „Übergabe“ vereinbarten die Parteien die Übergabe und Übernahme des Baurechts am 18.12.2019: *„Mit diesem Tag gehen Rechte und Pflichten, Vor- und Nachteil, Nutzen, Zufall und Lasten auf die Bauberechtigte über. Eine physische Übergabe ist nicht erforderlich.“*

Unter „§ 4“ „Gewährleistung“ hielten die Parteien fest, dass der Baurechtsberechtigte die Gegebenheiten vor Ort und der errichteten Gebäude bekannt sind. Sie bestätigt, dass *„alle Bestand- und Nutzungsverhältnisse über Bestandsobjekte auf dem Baurechtsgegenstand von ihr als Vermieter abgeschlossen wurden und hält folglich die Grundeigentümerin hinsichtlich aller Ansprüche im Zusammenhang mit diesen Bestands- und Nutzungsverhältnissen schad- und klaglos.“*

Unter „§ 5“ regelten die Parteien das „Einweisungsrecht“. Die Baurechtsbestellerin hat das Recht die einzuweisenden Mieter namhaft zu machen. Dazu verpflichtet sich die Bauberechtigte Wohnungen auf der Baurechtsliegenschaft für namhaft gemachte Personen zu reservieren.

Unter „§ 6“ wird die Baurechtsberechtigte zur „Erhaltung und Versicherung“ der Gebäude verpflichtet.

Unter „§ 8“ „Zahlungsverzug, Erlöschen des Baurechts“ vereinbarten die Parteien, dass das Baurecht erlischt, wenn die Bauberechtigte mit der Entrichtung des Bauzinses – trotz schriftlicher Mahnung der Grundeigentümerin - 2 Monate in Rückstand ist.

Unter „§ 11“ wurde der monatliche „Bauzins“ der Höhe nach vereinbart. Ausgangsbasis für die Berechnung des Bauzinses ist ein Wert von ***9*** /m² Nutzfläche und Monat. Ab 01.01.2020 wurde ein Bauzins in Höhe von Euro ***8*** /m² Nutzfläche und Monat festgelegt. Der Bauzins erhöhte sich in den Jahren 2021 bis 2024 jährlich um jeweils Euro ***8*** /m² Nutzfläche je Monat.

Unter „§ 12“ „Aufsandungserklärung“ willigt die Baurechtsbestellerin ein, dass auf Grund dieses Vertrages das Baurecht zugunsten der Baurechtsberechtigten ob der Liegenschaft EZ ***1*** KG ***2*** Ort*3* als Stammliegenschaft und ob der neu zu errichtenden Baurechtseinlage zur Gänze grundbücherlich einverleibt werde.

Unter „§ 14“ vereinbarten die Vertragsparteien, dass das Bauwerk im Falle des Erlöschens des Baurechts durch Zeitablauf an die Grundstückseigentümerin fällt, soweit keine Verlängerung des Baurechtes zustandekommt. Schriftlich wurde wörtlich vereinbart:

*„Im Fall eines Rückfalls der von der Bauberechtigten errichteten Bauwerke an die Grundeigentümerin gilt folgende Ablöseregelung:
60% des gemeinen Wertes (50% Sach- und 50% Ertragswertermittlung, Gewichtung 1:1) werden als Ablöse fällig.
.....“*

Antrag gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG auf Nichtfestsetzung vom 4. Mai 2020:

Am 04.05.2020 beantragte die ***Bf1*** die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG.

Die Antragstellerin führte zum Sachverhalt aus, dass die Firma AG gemäß Baurechtsvertrag vom 12.12.1939 als Rechtsnachfolgerin der ursprünglichen Baurechtsbestellerin der ***Bf1*** als Rechtsnachfolgerin der ***15*** A.Ges Ges.m.b.H. auf der Liegenschaft EZ ***1*** KG ***2*** Ort*3* ein Baurecht für den Zeitraum 12.12.1939 bis 17.12.2019 eingeräumt hat. Dieses Baurecht ist am 17.12.2019 durch Zeitablauf erloschen. Schriftlich wurde wörtlich ausgeführt:

„Da sich auf dem Grundstück zum Zeitpunkt des Erlöschens des Baurechtsvertrages ein Gebäude befand, ist das Gebäude gemäß § 9 Abs. 1 BauRG an die Firma Aktiengesellschaft gefallen. Dieser Vorgang würde grundsätzlich Grunderwerbsteuer nach sich ziehen.“

Mit dem neuen Baurechtsvertrag vom 13.12.2019 hat die Firma AG zugunsten der ***Bf1*** auf derselben Liegenschaft ein neues Baurecht eingeräumt. Das Gebäude ist als Teil des eingeräumten Baurechts wieder in das zivilrechtliche Eigentum der ***Bf1*** gelangt.

Ausgeführt wurde, dass gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG die Grunderwerbsteuer auf Antrag nicht festgesetzt werde, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren ab Entstehung der

Steuerschuld durch Vereinbarung rückgängig gemacht wird. Diese Voraussetzungen wären erfüllt.

Zur Dreijahresfrist: Die Dreijahresfrist beginne mit der Entstehung der Steuerschuld. Diese entstand mit Erlöschen des alten Baurechtsvertrages durch Zeitablauf am 17.12.2019.

Parteienidentität: Es liege Parteienidentität vor.

Zur Wiedererlangung der ursprünglichen Rechtsstellung führte die Beschwerdeführerin aus:

*„Durch den neuen Baurechtsvertrag vom 13.12.2019 erlangen sowohl die ***Bf1*** als auch die Firma Aktiengesellschaft in Bezug auf das Gebäude, das sich auf der Liegenschaft EZ ***1***, KG ***2*** Ort*3* befindet, jene Rechtsstellung wieder, die sie vor Erlöschen des ursprünglichen Baurechtsvertrages innehatten.“*

Gemäß § 17 Abs. 2 GrEStG werde beantragt, für den Erwerbsvorgang hinsichtlich des Gebäudes keine Grunderwerbsteuer festzusetzen. Der Gebäudewert habe unberücksichtigt zu bleiben.

Schriftsatz vom 22. Juli 2020:

Mit Schriftsatz vom 22. Juli 2020 teilte die steuerliche Vertretung dem Finanzamt mit:

Ausgangslage:

Mit Baurechtsvertrag vom 12.12.1939 hat die Baurechtsbestellerin der Beschwerdeführerin das Baurecht eingeräumt. Das Baurecht endete mit 17.12.2019. Mit Baurechtsvertrag vom 13.12.2019 wurde ein neuer Baurechtsvertrag über dieselbe Liegenschaft in der Zeit von 18.12.2019 bis 17.12.2069 abgeschlossen. Das neue Baurecht schließt nahtlos an das alte Baurecht an.

Grunderwerbsteuerliche Folgen:

„Baurechte stehen für Grunderwerbsteuerliche Zwecke gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG den Grundstücken gleich. Die Begründung eines Baurechts löst daher eine Grunderwerbsteuerpflicht aus. Liegt der Wert der Gegenleistung über dem Grundstückswert, ist gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG als Bemessungsgrundlage der Wert der Gegenleistung heranzuziehen. Diesem entspricht der auf die Laufzeit der Baurechtsverlängerung gemäß § 15 BewG (Zinssatz iHv 5,5%) kapitalisierte Bauzins. Als Mindestbemessungsgrundlage ist (alternativ) der Grundstückswert heranzuziehen. Dieser setzt sich bei einer Baurechtslaufzeit von mindestens 50 Jahren gemäß § 2 Abs. 4 GrWW aus dem gesamten Grundwert des Grundstücks und dem Gebäudewert zusammen.“

Erlöschen des Baurechts:

Die Erlöschung des Baurechts stelle einen Grunderwerbsteuerlichen Vorgang nach § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG dar. Dabei bemesse sich die Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung, mindestens aber vom Grundstückswert. Wird keine Gegenleistung geleistet, ist der Grundstückswert des Gebäudes (Gebäudewert) als Bemessungsgrundlage heranzuziehen,

während der Grundwert unberücksichtigt bleibe. Diese Rechtsansicht sei insofern überzeugend, als der Baurechtsberechtigte bis zum Erlöschen des Baurechts Eigentümer des Gebäudes gewesen ist und der Baurechtsverpflichtete „*bloß*“ Eigentümer des mit dem Baurecht belasteten Grundstücks. Das Erlöschen des Baurechts bewirke, dass der Grundeigentümer, der zuvor durch das Baurecht auf ein sog. „*nudum ius*“ reduziert war wieder das Vollrecht an seinem Grundstück, vermehrt um das zum Bestandteil gewordene Gebäude erhält. Daher sei es überzeugend, die Übertragung des Eigentums am Gebäude vom bisherigen Baurechtsberechtigten an den Grundeigentümer im Fall des Erlöschens des Baurechts der Grunderwerbsteuerpflicht zu unterwerfen.

Anwendung auf den vorliegenden Fall:

Da das alte Baurecht nicht verlängert, sondern ein neues Baurecht abgeschlossen wurde, ist das alte Baurecht am 17.12.2019 erloschen.

Entschädigung für das dem Grundeigentümer zugefallen Gebäude wurde nicht entrichtet, weil nahtlos anschließend ein neues Baurecht eingeräumt wurde.

Die Einräumung des neuen Baurechts löst ebenfalls Grunderwerbsteuer aus. Als Gegenleistung iSd § 5 GrEStG ist der gemäß § 15 BewG (Zinssatz iHv 5,5%) kapitalisierte Bauzins gemäß § 11 Baurechtsvertrag heranzuziehen. Sollte der Grundstückswert iSd § 2 Abs 4 GrWV höher als die Gegenleistung sein, ist der Grundstückswert heranzuziehen. Da das Baurecht auf 50 Jahre abgeschlossen wurde, setzte sich der Grundstückswert aus dem (gesamten) Grundwert des Grundstückes und dem Gebäudewert zusammen.

§ 17 GrEStG biete die Möglichkeit, verwirklichte Grunderwerbsteuertatbestände innerhalb einer gesetzlichen Frist zu beseitigen, wenn die wirtschaftlichen Auswirkungen nicht eingetreten sind, oder wieder beseitigt werden. Die Anwendung des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG setze eine Parteienvereinbarung voraus, aufgrund derer der ursprüngliche Erwerbsvorgang hinfällig wird. Eine Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges liege bereits dann vor, wenn sich die Vertragspartner dergestalt aus ihrer vertraglichen Bindung entlassen, dass der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt. Der Veräußerer müsse über das Grundstück wieder so verfügen können, wie vor dem ursprünglichen Erwerbsvorgang.

Folgende Anwendungsvoraussetzungen müssen gegeben sein:

-Drei-Jahre-Frist: Die Rückübertragung müsse innerhalb von drei Jahren erfolgen. Der ursprüngliche Erwerbsvorgang ist im vorliegenden Fall die Erlöschung des Baurechts. Dies habe dazu geführt, dass das Bauwerk an die Baurechtsbestellerin gefallen sei. Durch die Einräumung eines neuen Baurechts sei dieser Erwerbsvorgang unverzüglich wieder rückgängig gemacht worden.

-Es liege Parteienidentität vor.

-Wiedererlangung der ursprünglichen Rechtsstellung:

Der Veräußerer müsse eine solche Rechtsstellung wieder erlangen, die es ihm ermöglicht, über das Grundstück wieder so zu verfügen, wie er es vorher getan hat. Das Eigentumsrecht des

Veräußerers am Grundstück muss wieder in jenem rechtlichen und tatsächlichen Zustand hergestellt werden, der vor dem ersten Erwerbsvorgang bestand. Diese Anforderung wäre erfüllt.

Daher könne mittels Antrags nach § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG bewirkt werden, dass die aus der Erlöschung des Baurechtes resultierende Grunderwerbsteuer nicht festgesetzt werde. Grund dafür sei die Einräumung des neuen Baurechts. In Bezug auf den Gebäudewert könne in diesem Zusammenhang gemäß § 17 Abs. 2 GrEStG erneut eine Befreiung von der Grunderwerbsteuer beantragt werden.

Unter Punkt 3.1 führten die Antragstellerin aus:

Aus der Anwendung des § 17 Abs. 2 GrEStG ergebe sich, dass der Gebäudewert nicht als Bemessungsgrundlage iSd § 2 Abs. 2 Z 4 GrWV heranzuziehen sei.

„Dies ist insofern nachvollziehbar, als durch die Erlöschung des alten und die gleichzeitige, nahtlos anknüpfende Einräumung des „neuen“ Baurechtsvertrags bei keiner der beiden Vertragsparteien eine Änderung der Rechtsstellung in Bezug auf das Gebäude eingetreten ist. Es ist daher teleologisch überzeugend, den das Gebäude betreffenden Grundstückswert aus der Grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage auszuscheiden.“

Als Bemessungsgrundlage sei daher der abgezinste Baurechtszins als Gegenleistung oder der höhere Grundstückswert heranzuziehen. Aus der Anwendung des § 17 Abs. 2 GrEStG ergebe sich bei Heranziehung des Grundstückswertes, dass der Gebäudewert iSd § 2 Abs. 4 Z 2 GrWV nicht als Teil des Grundstückswertes heranzuziehen sei. Die Anwendung des § 17 GrEStG bewirke nämlich, dass aus Grunderwerbsteuerlicher Sicht, lediglich eine bloße Verlängerung eines Baurechtes vorliege. Eine solche Verlängerung könne aber lediglich den Grundwert betreffen. Schriftlich wurde wörtlich ausgeführt:

„Wenn nämlich die Übertragung des Gebäudes beim Erlöschen des Baurechts eine Grunderwerbsteuerpflicht auch vom Gebäudewert auslöst, wäre es rein logisch inkonsequent, wenn auch die Verlängerung eines Baurechts eine Grunderwerbsteuerpflicht auslöst, obwohl es zu gar keiner Übertragung des Bauwerkes kommt.“

Daher könne der Gebäudewert nicht gleichzeitig Teil der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer bei der Baurechtsverlängerung sein.

Ausgehend von der unter § 11 des Baurechtsvertrages vereinbarten Regelung des Bauzinses und der angenommenen Nutzfläche von ***11*** m² ergäbe sich nach den Berechnungen der Antragstellerin ein errechneter Wert der Gegenleistung in Höhe von Euro 2,925.505,25.

Unter Punkt 3.3 ermittelte die Antragstellerin den Grundstückswert (= Grundwert) gemäß § 2 Abs. 4 Z 3 GrWV in Höhe von Euro 4,828.319,37.

Die Beschwerdeführerin führte aus, dass es gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG dem Steuerpflichtigen frei stehe nachzuweisen, dass der gemeine Wert des Baurechts geringer als der Grundstückswert ist (Punkt 3.4). In einem solchen Fall sei der gemeine Wert des Baurechts als Mindestbemessungsgrundlage heranzuziehen. Der gemeine Wert entspreche dabei weder dem Wert des Grundstücks noch dem kapitalisierten Baurechtszins. Gemäß § 10 Bewertungsgesetz komme es *„auf den Preis an, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr (am freien Markt) – unter zueinander fremden Personen – für die Einräumung eines solchen Baurechts gezahlt würde, wobei ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse auszublenden sind.“*

Die Beschwerdeführerin berechnete den *Wert der Gegenleistung* wie folgt:

Liegt der Wert der Gegenleistung über dem Grundstückswert, so ist gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG der Wert der Gegenleistung als Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Als Wert der Gegenleistung entspreche der auf die Laufzeit der Baurechtsverlängerung gemäß § 15 Abs. 1 BewG (Zinssatz 5,5%) kapitalisierte Bauzins.

In § 11 des Baurechtsvertrages wurde für 2019 ein Bauzins von EUR ***9***/m² vereinbart. Der Bauzins betrug ab 1.1.2020 EUR ***8***/m². Dieser Wert erhöhte sich in den nächsten vier Jahren 2021 bis 2024 jährlich zum 1.1. um ***8***/m² je Monat. Ausgehend von diesem in „§ 11“ des Vertrages vereinbarten Baurechtszins errechnete die Beschwerdeführerin den Wert des Baurechts (ohne Berücksichtigung des Gebäudewertes) iHv Euro 3,178.249,11.

Gutachten eines gerichtlich zertifizierten Sachverständigen:

Im vorliegenden Sachverhalt wurde für die Ermittlung des fremdüblichen Bauzinses ein Liegenschaftsbewertungsgutachten eingeholt. Aus diesem Gutachten ergibt sich, dass der unbelastete Bodenwert (dieser entspricht auskunftsgemäß dem Verkehrswert des Grund und Bodens ohne Berücksichtigung des Gebäudewertes) EUR 3,219.432,00 beträgt. Auf Basis dieses Wertes wurde im Gutachten der angemessene Bauzins berechnet.

Da der gemeine Wert des Baurechts ohne Berücksichtigung des Gebäudes nicht höher, sondern allenfalls niedriger sein kann als der gemeine Wert des Grund und Bodens (ohne Berücksichtigung des Gebäudewertes) könne der gutachterlich ermittelte Bodenwert in Höhe von EUR 3,219.432,00 als gemeiner Wert des Baurechts und damit als Mindestbemessungs-Grundlage für die GrESt herangezogen werden.

Schriftlich, wörtlich führte die Beschwerdeführerin zur Berechnung der Grunderwerbsteuer aus:

„Im gegenständlichen Falle betrage die Gegenleistung ca. 91% des gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG als Grundstückswert geltenden gemeinen Wert des Baurechts. Es liegt daher ein entgeltlicher Erwerb vor. Der gutachterlich ermittelte unbelastete Bodenwert iHv EUR 3.219.432,00 als

Bemessungsgrundlage ist daher gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG mit dem Steuersatz von 3,5% zu multiplizieren. Folglich beläuft sich die Grunderwerbsteuer auf EUR 112.680,12.“

Grunderwerbsteuerbescheid vom 27. Oktober 2020:

Das Finanzamt setzte mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 27.10.2020 für das Baurecht, ausgehend von der Bemessungsgrundlage iHv Euro 10,151.647,00, die Grunderwerbsteuer fest. Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:

Grund und Boden (gemeiner Wert):	Euro 3,219.432,00,
Gebäudewert lt. Gutachten:	Euro 6,932.215,00,
Werte gesamt:	Euro 10,151.647,00.

Ausgehend von dieser steuerlichen Bemessungsgrundlage wurde die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 in Höhe von EUR 345.557,65 ausgemessen.

In der Begründung verwies das Finanzamt auf die Niederschrift über die durchgeführte Nachschau und die dargestellte Berechnung hin.

Niederschrift vom T. M J, Auftragsbuch Nr.: ***10***:

Das Finanzamt führte zum Baurechtsvertrag aus, dass es sich nicht um die Verlängerung eines Baurechts, sondern um eine Neueinräumung des Baurechts handle. Das alte Baurecht sei durch Zeitablauf erloschen und das Gebäude an den Grundeigentümer gefallen.

Das neu eingeräumte Baurecht bewirke rechtlich nicht die Rückgängigmachung dieses Vorganges.

Der neue Baurechtsvertrag habe nicht den Rückerwerb des Gebäudes, sondern die Einräumung des Baurechts zum Inhalt. Es handle sich daher nicht um den identen Vertragsgegenstand. Da es sich bei den grunderwerbsteuerlichen Sachverhalten nicht um den Rückerwerb des Eigentums am Gebäude; sondern um die Einräumung eines neuen Baurechts handelt, liege ein Rückerwerb nicht vor. Schriftlich führte die Behörde, wie folgt aus:

„Das im Baurechtsvertrag von 1939 eingeräumte Baurecht ist im gegenständlichen Fall durch Zeitablauf erloschen und das Gebäude an den Grundstückseigentümer gefallen. Durch die Einräumung des Baurechts ab 18.12.2019 kommt es nicht zur Rückgängigmachung dieses Vorgangs. Dieser neue Baurechtsvertrag hat nicht den Rückerwerb des Gebäudes, sondern die Einräumung eines Rechts zum Gegenstand. Es handelt sich daher nicht um den identen Gegenstand, welcher der Grunderwerbsteuer unterliegt.“

Daher ist die Bestimmung des § 17 GrEStG nicht anwendbar.

Beschwerde vom 26. November 2020:

In der Beschwerde vom 26.11.2020 wird die Abweisung von Anträgen gemäß § 17 GrEStG und der Grunderwerbsteuerbescheid vom 27.10.2020 im vollen Umfang angefochten.

Die Beschwerdeführerin führte zur Baurechtseinräumung aus, dass für grunderwerbsteuerliche Zwecke das Baurecht den Grundstücken gleichgestellt sei.

Liege der Wert der Gegenleistung über dem Grundstückswert, so ist gemäß § 4 Abs. 1 der Wert der Gegenleistung als Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Diesem entspreche der auf die Laufzeit des Baurechts gemäß § 15 Abs. 1 BewG (Zinssatz 5,5%) kapitalisierte Bauzins. Als Mindestbemessungsgrundlage ist alternativ der Grundstückswert heranzuziehen. Dieser setze sich bei einer Baurechtslaufzeit von mindestens 50 Jahren gemäß § 2 Abs. 4 GrWV aus dem gesamten Grundstückswert des Grundstücks und dem Gebäudewert zusammen.

Bei der Baurechtserlöschung komme es nach Ansicht der Finanzverwaltung zu einem grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG. Dabei bemesse sich die Steuer nach dem Wert der Gegenleistung. Werde keine Gegenleistung geleistet, ist der Grundstückswert des Gebäudes (Gebäudewert) als Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Der Grundstückseigentümer wird Eigentümer des Gebäudes und erhalte nunmehr das Vollrecht an seinem Grundstück, vermehrt um den Gebäudewert.

Im vorliegenden Sachverhalt sei das Gebäude an die Grundeigentümerin gefallen. Dabei ist keine Entschädigungszahlung geleistet worden, weil mit Baurechtsvertrag vom 13.12.2019 ein neues Baurecht an der Liegenschaft eingeräumt worden ist. Die Einräumung des neuen Baurechts löse wiederum die Grunderwerbsteuerpflicht aus.

Als Gegenleistung sei gemäß § 5 GrEStG wiederum der kapitalisierte Bauzins heranzuziehen.

Auf die Anwendbarkeit der Bestimmung des § 17 GrEStG werde hingewiesen. Demnach bestehe die Möglichkeit, verwirklichte GrESt Tatbestände wieder zu beseitigen, wenn die wirtschaftlichen Auswirkungen nicht eingetreten sind oder wieder beseitigt werden. Die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges liege bereits dann vor, wenn sich die Vertragspartner so aus den vertraglichen Bindungswirkungen entlassen, dass der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsposition wieder erlangt. Der Veräußerer muss über das Grundstück wieder so verfügen können, wie er es vor dem ursprünglichen Erwerbsvorgang getan hat.

Der ursprüngliche Verkäufer muss zudem auch wieder das volle wirtschaftliche Risiko der Liegenschaftsverwertung tragen.

Im vorliegenden Sachverhalt wären die Anwendungsvoraussetzungen erfüllt:

- Drei Jahresfrist: Der ursprüngliche Erwerbsvorgang ist das Erlöschen des Baurechts am 17.12.2019;

- Parteienidentität: Die Vereinbarung, die zur Rückgängigmachung geführt hat, erfolgt zwischen denselben Parteien, zwischen denen der seinerzeitige Erwerbsvorgang vereinbart wurde;

-Wiederherstellung der ursprünglichen Rechtsstellung: Der Veräußerer müsse eine solche Rechtsstellung wiedererlangen, die es ihm ermöglicht, über das Grundstück wieder zu verfügen, wie vor dem ursprünglichen Erwerbsvorgang. Für die Anwendung des § 17 GrEStG komme es nicht darauf an, dass es sich beim Erlöschen des Baurechts, also dem Erwerb des Eigentums am Gebäude und der Neueinräumung des Baurechts um den identen Gegenstand handle. Wörtlich führte die Beschwerdeführerin wie folgt aus:

„Ausschlaggebend ist vielmehr, ob der ursprüngliche Erwerbsvorgang derart rückgängig gemacht wird, dass der ursprüngliche Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt.“

Der ursprüngliche Erwerbsvorgang sei im vorliegenden Sachverhalt das Erlöschen des Baurechtsvertrages vom 12.12.1939 mit Ablauf des 17.12.2019. Dadurch sei das Bauwerk gemäß § 9 BauRG der Baurechtsbestellerin als Grundstückseigentümerin zugefallen. Durch den Abschluss des neuen Baurechtsvertrages vom 13.12.2019 habe die Beschwerdeführerin exakt dieselbe Rechtsstellung wiedererlangt, die sie vor Erlöschen des Baurechtsvertrages innegehabt habe. Dies gelte sowohl in Bezug auf das Baurecht als auch in Bezug auf die Liegenschaft.

Die Bestimmung des § 17 Abs. 2 GrEStG ermögliche es, dass bei der Berechnung des Grundstückswerts, der Gebäudewert iS des § 2 Abs. 4 Z 2 GrWV nicht als Teil des Grundstückswerts zu berücksichtigen ist.

Es sei nämlich durch das Erlöschen des alten Baurechtsvertrages und Einräumung des neuen Baurechts bei keiner der beiden Vertragsparteien zu einer Änderung der Rechtsstellung in Bezug auf das Gebäude gekommen. Es ist daher teleologisch überzeugend, den das Gebäude betreffenden Grundstückswert aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden.

In der Beschwerde wurde die Bemessungsgrundlage wie folgt ermittelt:

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG sei als Bemessungsgrundlage der Wert der Gegenleistung heranzuziehen. Dem Wert der Gegenleistung entspreche der auf die Laufzeit des Baurechtes gemäß § 15 BewG kapitalisierte Bauzins.

Der Wert betrage EUR ***9***/m², ab 1.1.2020 ***8***/m²; dieser Zins erhöhe sich in den nächsten 4 Jahren (2021 bis 2024) jährlich um ***8***/m² je Monat. Die Nutzfläche wurde im Ausmaß von ***11*** m² festgelegt.

Da die Steuerschuld gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG mit Abschluss des Baurechtsvertrages am 13.12.2019 entstanden ist, habe man sämtliche Zahlungen auf diesen Tag abgezinst.

Der anteilige Bauzins für 2019 sei in Höhe von EUR 6.378,49 berücksichtigt worden. Nach Berücksichtigung sämtlicher Parameter belaufe sich der Wert der Gegenleistung (Bauzinses) auf EUR 2.925.505,25.

Berechnung des Grundstückswertes (= Grundwertes) gemäß § 2 Abs. 4 Z 1 GrWV:

Die Beschwerdeführerin ermittelte zusätzlich den Grundstückswert als Wert des Grundes ohne Einbeziehung des Gebäudewertes, wie folgt:

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist der Grundstückswert von der Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 Abs. 2 BewG und des Gebäudewertes oder in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Wertes zu berechnen. Dabei sei die zu § 4 Abs. 1 GrEStG ergangene Grundstückswertverordnung zu berücksichtigen. Demnach ergebe sich folgender Grundstückswert:

Grundfläche:	***13*** m ²
x 3-facher Bodenwert:	***12***
= anteiliger 3-facher Bodenwert (§ 2 Abs. 2 Z 1 GrWV):	2,414.159,69
X Hochrechnungsfaktor gemäß § 2 Abs. 2 Z 2 GrWV für die Gemeinde:	2
Grundwert gemäß § 2 Abs. 2 GrWV (gerundet):	4.828.319,37

Die Beschwerdeführerin stellte fest, dass der ermittelte Grundstückswert über dem Wert der Gegenleistung liege und daher als Mindestbemessungsgrundlage heranzuziehen sei. Die Beschwerdeführerin verwies auf die Möglichkeit des Steuerpflichtigen gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987, einen geringeren gemeinen Wert des Baurechts, als den ermittelten Grundstückswertes nachzuweisen.

Aufgrund des allgemein und gerichtlich zertifizierten Sachverständigengutachtens wurde der gemeine Wert des Grund und Bodens (ohne Berücksichtigung des Gebäudewertes) in Höhe von Euro 3.219.432,00 ermittelt.

Beschwerdevorentscheidung vom 17.12.2020:

Das Finanzamt wies mit Beschwerdevorentscheidung vom 17.12.2020 die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend wurde ausgeführt, dass im gegenständlichen Sachverhalt nicht die Verlängerung eines Baurechts vorliege, weil dies aufgrund des Baurechtsgesetzes und der Dauer von weiteren 50 Jahren nicht möglich ist.

Es liege ein neues Baurecht vor. Es sei der Anspruch auf Übereignung des Baurechts als Recht begründet worden. Damit werde der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG erfüllt. Das Erlöschen des Baurechts stelle einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG dar. Durch das Erlöschen des Baurechtsvertrages sei das Gebäude an den Grundstückseigentümer gefallen. Durch die Einräumung des neuen Baurechts sei es nicht zur Rückgängigmachung dieses Vorganges gekommen. Daher handle es sich nicht um den identen Gegenstand, welcher der Grunderwerbsteuer unterliegt.

Vorlageantrag vom 8. Jänner 2021:

Mit Schriftsatz vom 8. Jänner 2021 beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Beantragt wurde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung im Senat.

Vorlagebericht vom 5. März 2023:

Das Finanzamt beantragte im Vorlagebericht die Abweisung der Beschwerde. Nach Ansicht des Finanzamtes stelle die neuerliche Einräumung des Baurechts nicht die Rückgängigmachung des vorangegangenen Erwerbsvorganges infolge Erlöschens des Baurechts dar. Dabei handle es sich um einen Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG. Die neuerliche Einräumung des Baurechts stelle einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG dar.

Schriftsatz vom 27. Februar 2024:

Mit schriftlicher Eingabe vom 27. Februar 2024 zog die Partei die Anträge auf mündliche Verhandlung im Senat zurück.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im vorliegenden Sachverhalt ist das Baurecht entsprechend dem Baurechtsvertrag vom 12.12.1939 am 17.12.2019 durch Zeitablauf erloschen. Die errichteten Wohngebäude sind gemäß § 9 BauRG in das zivilrechtliche Eigentum der Baurechtsbestellerin übergegangen und hat diese das Eigentumsrecht an den Gebäuden erworben.

Das abgelaufene Baurecht wurde im Grundbuch in der Stammeinlage der Baurechtsbestellerin im C-Blatt als Last gelöscht. Das Recht und die Baurechtseinlage wurden ebenfalls gelöscht.

Das neue Baurecht aufgrund des Vertrages vom 13.12.2019 wurde im Grundbuch in der Baurechtseinlage EZ ***3*** KG ***2*** als Recht einverleibt (Vertrag, § 12, Aufsandungserklärung). In der Stammeinlage der Baurechtsbestellerin erfolgte wiederum die Einverleibung des Baurechts als Last im C-Blatt.

Im neuen Baurechtsvertrag vom 13.12.2019 vereinbarten die Parteien, dass der Baurechtsbestellerin das Einweisungsrecht bezüglich der Wohnungen vorbehalten bleibe (§ 5, Einweisungsrecht). Die Baurechtsnehmerin trifft die Erhaltungs- und Versicherungspflicht der Bauwerke (§ 6, Erhaltungspflicht, Versicherung). Die Bauberechtigte räumte der Grundeigentümerin für alle Fälle der Veräußerung des Baurechts das in der Baurechtseinlage sicherzustellende Vorkaufsrecht ein (§ 10, Vertrag).

2. Beweiswürdigung

Der Entscheidung liegen die Verträge, der Bericht über das Ergebnis der Nachschau vom ***14***, ABNr. ***10***, der Grunderwerbsteuerbescheid vom 27.10.2019, die Beschwerde gegen den Grunderwerbsteuerbescheid, die Beschwerdeverentscheidung 17.12.2020, der Vorlageantrag und der Vorlagebericht zugrunde. Darauf gründen sich die Sachverhaltsfeststellungen.

3. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (GrEStG 1987) unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 unterliegen der GrESt auch Rechtsgeschäfte, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

Gemäß § 2 Abs. 1 GrEStG 1987 sind unter Grundstücken iS dieses Gesetzes solche im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Was als Zugehör des Grundstückes zu gelten hat, bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes. Gemäß § 2 Abs. 2 GrEStG 1987 stehen den Grundstücken gleich:

1. Baurechte,
2. Gebäude auf fremdem Boden.

§ 4 GrEStG in der auf den gegenständlichen Fall (Jahr 2019) anzuwendenden Fassung lautet:

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 idF BGBl I 2015/118, in Geltung ab 1.1.2016, ist im gegenständlichen Sachverhalt im Jahr 2019 die Steuer vom Wert der Gegenleistung (§ 5) zu berechnen, mindestens aber vom Grundstückswert.

....

Gemäß § 4 Abs. 1 3. Satz GrEStG ist der Grundstückswert entweder

- als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 Abs. 2 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 Immobilienpreisspiegels abgeleiteten Wertes zu berechnen, wobei die jeweils näheren Regelungen in der Grundstückswertverordnung (GrWV), BGBl II Nr. 442/2015, getroffen sind.

§ 4 Abs. 1 letzter Absatz GrEStG 1987 id maßgeblichen Fassung für 2019, Abgabenänderungsgesetz 2015, BGBl.Nr. I 2015/163, lautet:

"Weist ein Steuerschuldner nach, dass der gemeine Wert des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als der nach der Verordnung (= GrWV) 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".

Gemäß § 5 Abs. 1 GrEStG 1987 ist Gegenleistung ua.

1. bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der vom Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.
2. bei einem Tausch die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung.

Gemäß § 5 Abs. 2 GrEStG 1987 gehören zur Gegenleistung

1. Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt,
2. Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen, ausgenommen dauernde Lasten.

Gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG 1987 entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

Gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG 1987 entsteht die Steuerschuld, wenn die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig ist, mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

§ 17 GrEStG 1987 mit der Überschrift „*Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer*“ lautet auszugsweise wie folgt:

„(1) Die Steuer wird auf Antrag nicht festgesetzt,

- 1. wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird,*
- 2. wenn der Erwerbsvorgang auf Grund eines Rechtsanspruches rückgängig gemacht wird, weil die Vertragsbestimmungen nicht erfüllt werden,*
- 3. wenn das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründen sollte, ungültig ist und das wirtschaftliche Ergebnis des ungültigen Rechtsgeschäftes beseitigt wird,*
- 4. wenn das geschenkte Grundstück aufgrund eines Rechtsanspruches herausgegeben werden musste oder ein von Todes wegen erworbenes Grundstück herausgegeben werden musste und dieses beim Empfänger einen Erwerb von Todes wegen darstellt.*

(2) Ist zur Durchführung einer Rückgängigmachung zwischen dem seinerzeitigen Veräußerer und dem seinerzeitigen Erwerber ein Rechtsvorgang erforderlich, der selbst einen Erwerbsvorgang nach § 1 darstellt, so gelten die Bestimmungen des Abs 1 Z 1, 2 und 4 sinngemäß.

(3) ...

(4) Ist in den Fällen der Abs 1 bis 3 die Steuer bereits festgesetzt, so ist auf Antrag die Festsetzung entsprechend abzuändern. Bei Selbstberechnung ist in den Fällen der Abs 1 bis 3 die Steuer entsprechend festzusetzen oder ein Bescheid zu erlassen, wonach die Steuer nicht festgesetzt wird.

(5) Anträge nach Abs 1 bis 4 sind bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres zu stellen, das auf das Jahr folgt, in dem das den Anspruch auf Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer begründende Ereignis eingetreten ist. Die Frist endet keinesfalls jedoch vor Ablauf eines Jahres nach Wirksamwerden der Festsetzung.“

Die maßgeblichen Bestimmungen des Baurechtsgesetzes lauten:

„§ 1. (1) Ein Grundstück kann mit dem dinglichen, veräußerlichen und vererblichen Rechte, auf oder unter der Bodenfläche ein Bauwerk zu haben, belastet werden (Baurecht).

(2) Das Baurecht kann sich auch auf Teile des Grundstückes erstrecken, die für das Bauwerk selbst nicht erforderlich, aber für dessen Benützung vorteilhaft sind.

(3) Die Beschränkung des Baurechtes auf einen Teil eines Gebäudes, insbesondere ein Stockwerk, ist unzulässig.

... .

§ 3 (1) Das Baurecht kann nicht auf weniger als zehn und nicht mehr als hundert Jahre bestellt werden.

(2) Besteht das Entgelt für die Bestellung des Baurechtes in wiederkehrenden Leistungen (Bauzins), so muß deren Ausmaß und Fälligkeit bestimmt sein;

Wertsicherungsvereinbarungen sind zulässig, sofern das Ausmaß des Bauzinses nicht durch die Bezugnahme auf den Wert von Grund und Boden bestimmt wird.

§ 4. (1) Das Baurecht kann nicht durch eine auflösende Bedingung beschränkt werden.

(2) Das Erlöschen des Baurechtes wegen Verzuges in der Berichtigung des Bauzinses kann nur für den Fall vereinbart werden, daß der Bauzins für wenigstens zwei aufeinanderfolgende Jahre rückständig bleibt.

§ 5. (1) Das Baurecht entsteht durch die bürgerliche Eintragung als Last des Grundstückes.

(2) Ein Baurecht kann nicht an einem Teile eines Grundbuchs körpers begründet werden.

Pfand- und andere Belastungsrechte, die auf Geldzahlung gerichtet sind oder dem Zwecke des Baurechtes entgegenstehen, dürfen dem Baurecht im Range nicht vorgehen. Für das eingetragene Baurecht ist gleichzeitig eine besondere Grundbucheinlage zu eröffnen. Alle Eintragungen gegen den Bauberechtigten sind in dieser Einlage zu vollziehen.

§ 6 (1) Das Baurecht gilt als unbewegliche Sache, das auf Grund des Baurechtes erworbene oder hergestellte Bauwerk als Zugehör des Baurechtes.

(2) Dem Bauberechtigten stehen am Bauwerk die Rechte des Eigentümers und an dem Grundstück, soweit im Baurechtsvertrag nichts anderes bestimmt ist, die Rechte des

Nutznießers zu.

(3) Die für Gebäude geltenden Vorschriften finden auf das Baurecht entsprechende Anwendung.

...

§ 9. (1) Bei Erlöschen des Baurechtes fällt das Bauwerk an den Grundeigentümer.

Gesetzliche Pfand- und Vorzugsrechte, die auf dem Baurecht haften, gehen auf das Grundstück über, sobald das Baurecht erlischt.

(2) Mangels anderer Vereinbarung ist dem Bauberechtigten eine Entschädigung in der Höhe eines Viertelteles des vorhandenen Bauwertes zu leisten.“

Erwägungen:

Alles, was jemandem zugehört, alle seine körperlichen und unkörperlichen Sachen, heißen sein Eigentum (§ 353 ABGB). Das Eigentum ist im ABGB als umfassendstes dingliches Recht an einer Sache definiert. Es erlaubt, mit der Substanz und den Nutzungen einer Sache nach Willkür zu schalten und jeden anderen davon auszuschließen (§ 354 ABGB). Eigentümer können ihre Sache nutzen, verbrauchen, verändern oder übertragen.

Das Baurecht ist das dingliche, veräußerliche und vererbliche Recht, auf oder unter der Bodenfläche ein Bauwerk zu haben (§ 1 Baurechtsgesetz).

Die Liegenschaft und das Baurecht stellen zwei als Rechtsobjekte verschiedene unbewegliche Sachen dar. Der Grundeigentümer kann die Liegenschaft weiterhin frei veräußern, belasten und vererben, soweit der Baurechtsvertrag keine Einschränkungen vorsieht (OGH 09.06.2009, 5 Ob 94/09y).

Mit der Einräumung eines Baurechtes wird eine Sache geschaffen, die sich wesentlich vom Eigentumsrecht am Grundstück unterscheidet. Das Baurecht ist befristet.

Aus dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 16. August 2022, Zahl RV/6100223/2021, leitet sich zum Baurecht ab:

Nach der Maßgabe des § 6 Abs 1 BauRG bildet das Baurechtsbauwerk einen unselbständigen Bestandteil des Baurechts und ist es als solches immer dem rechtlichen Schicksal des Baurechts unterworfen; es ist sohin *nicht* gesondert veräußerbar, verpfändbar oder exekutierbar (vgl Rechberger in Kletečka/Rechberger/Zitta, Bauten auf fremdem Grund² Rz 115; Spruzina in Böhm et al [Hrsg], GeKo Wohnrecht II § 6 BauRG [Stand 15.10.2018] Rz 1; Krist/Pinetz/Uitz in Pinetz et al [Hrsg], BauRG [2021] § 6 Rz 1 mwN).

Im Falle des Erlöschens des Baurechtes bliebe der Bauberechtigte nach den allgemeinen Bestimmungen des ABGB zwar Eigentümer des Bauwerkes, hätte jedoch nunmehr infolge Wegfalls des Baurechtes keine Legitimation mehr dafür, auf dem Grund eines anderen ein Bauwerk zu haben (vgl Spruzina in Böhm et al [Hrsg], GeKo Wohnrecht II § 9 BauRG [Stand

15.10.2018] Rz 1). Davon abweichend bestimmt § 9 Abs 1 BauRG, dass das Bauwerk bei Erlöschen des Baurechts an den Grundeigentümer fällt ("Heimfall des Bauwerks"). Dies geschieht unabhängig davon, ob die Löschung nach Beendigung der vereinbarten Baurechtsdauer oder aber vorzeitig erfolgt. § 9 Abs 1 Satz 1 BauRG bewirkt einen Eigentumsübergang am Bauwerk kraft Gesetzes; eine Einigung über den Eigentumsübergang und die Übergabe des Bauwerkes ist somit nicht erforderlich (vgl Spruzina in Böhm et al [Hrsg], GeKo Wohnrecht II § 9 BauRG [Stand 15.10.2018] Rz 3).

Erlischt das Baurecht aufgrund eines unmittelbar wirkenden Endigungsgrundes ex lege (zB durch Zeitablauf), so kommt es im Zeitpunkt des Erlöschens des Baurechts gem § 9 Abs 1 Satz 1 BauRG zu einem Eigentumsübergang am Bauwerk ipso iure; der grundbuchsrechtlichen Einverleibung der Löschung kommt diesfalls bloß deklarative Wirkung zu. (vgl OGH 25.8.2015, 5 Ob 97/15y; Krist/Pinetz in Pinetz et al [Hrsg], BauRG [2021] § 9 Rz 11 mwN).

Zur Entschädigung des Bauberechtigten bei Erlöschen des Baurechts bestimmt § 9 Abs 2 BauRG, dass dem Bauberechtigten mangels anderer Vereinbarung eine Entschädigung in der Höhe eines Viertelteiles (25%) des vorhandenen Bauwertes zu leisten ist. Da die Regelung des § 9 Abs 2 BauRG dispositiv ausgestaltet ist, kann grundsätzlich die Entschädigung beliebig vereinbart und somit die Entschädigung auch gänzlich ausgeschlossen werden. Eine Änderung der (gesetzlichen) Entschädigungspflicht wird in der Praxis oft auch nachträglich vereinbart und ist daher aus dem Baurechtsvertrag nicht ersichtlich (vgl Spruzina in Böhm et al [Hrsg], GeKo Wohnrecht II § 9 BauRG [Stand 15.10.2018] Rz 8 und Rz 15).

Im vorliegenden Sachverhalt wurde im Baurechtsvertrag (§ 9) festgehalten, dass *"die Entschädigung, die bei Erlöschen des Baurechtes, durch Zeitablauf (§ 9 des Gesetzes vom 26. April 1912, RGBI.Nr. 86)"*, an den Bauberechtigten zu zahlen ist, 2/3 des gemeinen Wertes vom Bauwerk, beträgt.

Rechtsgeschäfte gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG sind dann steuerpflichtig, wenn sie den Anspruch auf Übereignung begründen (vgl VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053). Der Tatbestand ist dann erfüllt, wenn der Erwerber seinen Anspruch auf Übereignung und damit auf Ausstellung einer einverleibungsfähigen Urkunde ohne weitere rechtsgeschäftliche Abmachung, letztendlich im Klageweg, also unmittelbar durchzusetzen vermag (vgl zB VwGH 21.2.1996, 93/16/0074, mwN).

Aus dem Erkenntnis des VwGH vom 24.09.2002, GZl. 2002/16/0058, leitet sich, wie folgt ab:

„Mit der Einräumung eines Baurechtes wird eine Sache geschaffen, die sich wesentlich vom Eigentumsrecht an dem Grundstück unterscheidet. Es ist gerade Sinn und Zweck des Baurechtes, dem Eigentümer seine Rechte an der Liegenschaft zu erhalten und künftigen Verwendungen nicht endgültig vorzugreifen. Dem Grundeigentümer verbleibt sein Vollrecht an der Liegenschaft, während es sich beim Baurecht mit dem diesem zugehörigen Bauwerk um ein

davon verschiedenes Wirtschaftsgut handelt, das durch Zeitablauf erlischt. Sowohl über die Liegenschaft als auch über das Baurecht kann während der vereinbarten Laufzeit des Baurechts in jeder möglichen und dem Markt entsprechenden Weise verfügt werden. Dabei wird der Wert der Liegenschaft einerseits und des Baurechts andererseits wesentlich von der noch bestehenden Dauer des Baurechts abhängen. Von einer in wirtschaftlicher Betrachtungsweise gegebenen Identität eines allenfalls ideellen Teiles der Liegenschaft und des Baurechts (Hinweis Urteil des Reichsfinanzhofes vom 3. März 1931, I e A 234/30, RStBl 297) kann somit keine Rede sein.“

Durch die Einräumung des Baurechts an der ursprünglich geschenkten Liegenschaft an den Abgabepflichtigen (den Schenker) komme es somit nicht gemäß § 15 Abs 1 Z 7 ErbStG zu einem Rückfall von Vermögen an den Abgabepflichtigen.

Erwerbsvorgang iSd § 1 (1) 1 GrEStG:

Im „§ 9“ des Baurechtsvertrages wurde festgehalten, dass bei Zeitablauf entsprechend dem § 9 Baurechtsgesetz eine Entschädigung in Höhe von 2/3 des gemeinen Wertes zu bezahlen ist.

Jeder Erwerbsvorgang löst grundsätzlich selbständig die Grunderwerbsteuerpflicht aus und bildet einen in sich abgeschlossenen Steuerfall, dessen gesetzliche Tatbestandsmerkmale auch hinsichtlich eines Befreiungstatbestandes je für sich gesondert zu würdigen sind.

Für die Besteuerung ist der tatsächliche Erwerbsvorgang und nicht allein der Inhalt der Urkunde über das Rechtsgeschäft maßgebend, wobei allerdings der Umstand, dass die Tatbestände des Grunderwerbsteuerrechtes in der Hauptsache an die äußere zivil- bzw formalrechtliche Gestaltung anknüpfen, von der Urkunde zunächst auszugehen gebietet.

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Nach § 17 GrEStG ist Voraussetzung für die Nichtfestsetzung die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges (VwGH 9.8.2001, 2000/16/0085). Ein Erwerbsvorgang ist dann rückgängig gemacht, wenn der Verkäufer jene Verfügungsmacht über ein Grundstück, die er vor Vertragsabschluss innehatte, durch einen der in § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG genannten Rechtsvorgänge wiedererlangt hat (Arnold in Arnold/Bodis, Band II, § 17 Tz. 25 ff.).

Ein Erwerbsvorgang ist nicht rückgängig gemacht, wenn der Vertrag zwar - was die Vertragsfreiheit des Schuldrechtes erlaubt - der Form nach aufgehoben, die durch diesen Vertrag begründete Verfügungsmöglichkeit aber weiterhin beim Erwerber verbleibt und der Verkäufer seine ursprüngliche (freie) Rechtsstellung nicht wiedererlangt. Erfolgt etwa die Aufhebung des Kaufvertrages lediglich zu dem Zweck der gleichzeitigen Übertragung des Grundstückes auf eine vom Käufer ausgewählte dritte Person zu vom Käufer bestimmten Bedingungen und Preisen, ohne dass der Verkäufer in irgendeiner Weise sein früheres Verfügungsrecht über das Grundstück zurückerlangt, ist der frühere Kaufvertrag über seine

formale Aufhebung hinaus auch nicht teilweise „rückgängig gemacht“ worden (VwGH 23.2.1989, 88/16/0187).

Gegenstand des Rückerwerbs und des vorangegangenen Erwerbsvorganges muss *ein und dasselbe Recht* sein; durch den Rückerwerb muss der frühere Zustand im *vollen Umfang* wieder hergestellt werden. Die Rückübertragung muss also zur vollständigen Wiederherstellung des vor der Übertragung vorhanden gewesenen *rechtlichen und tatsächlichen Zustandes* führen (VwGH 5.10.1964, 2326/63; 12.10.1964, 767/64). Durch die Rückgängigmachung muss der Rechtszustand wieder hergestellt werden, der bei Abschluss des vorangegangenen Erwerbsgeschäftes bestanden hat (Arnold in Arnold/Bodis, Komm. z. GrEStG, § 17 Tz. 74 u 75). Erwerber und Veräußerer werden derart aus ihren Bindungen entlassen, dass der Erwerber keine Verwertungsmöglichkeit erhält bzw. behält, vielmehr der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt.

Das Finanzamt besteuerte mit Grunderwerbsteuerbescheid gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG vom 27.10.2020 den zwischen der Beschwerdeführerin und der Firma AG mit Baurechtsvertrag vom 13.12.2019 verwirklichten Erwerbsvorgang. Die Einräumung des Baurechtes erfolgte von 2019 bis 2069 (50 Jahre). Das Baurecht erstreckt sich dem Umfang nach auf die gesamte Liegenschaft.

Das Erlöschen des Baurechtes durch Zeitablauf zum 17.12.2019 (80 Jahre) bewirkte im Zeitpunkt des Erlöschens einen *Erwerbsvorgang*. Die Baurechtsbestellerin erlangte das Eigentumsrecht an den Gebäuden (Bauwerken). Der Eigentumserwerb an den Gebäuden fand ipso iure gemäß § 9 Abs. 1 Baurechtsgesetz und dem Baurechtsvertrag statt.

Mit dem Baurechtsvertrag vom 13.12.2019 wurde der Beschwerdeführerin ein neues Baurecht für die Dauer von 50 Jahren an sämtlichen Teilen der Liegenschaft bestellt („§ 2 *Baurechtsumfang*“).

Durch den Eigentumserwerb wurde die Grundbuchseinlage EZ ***1*** KG ***2*** Ort*3* zur Stammeinlage des Baurechts. Im C-Blatt wurde das Baurecht als Last einverleibt. Für das neue Recht wurde im Grundbuch die neue Baurechtseinlage EZ ***3*** KG ***2*** KG Ort*3* eröffnet und das Baurecht als Recht einverleibt.

Beschwerdeeinwendungen:

In der Beschwerde wird wiederholt ausgeführt, dass durch den Abschluss des neuen Baurechtsvertrages bei keiner der beiden Parteien eine Änderung der Rechtsstellung in Bezug auf das Gebäude eingetreten ist.

Dem steht die Tatsache entgegen, dass die Baurechtsbestellerin durch den Erwerbsvorgang gemäß § 9 Baurechtsgesetz und den Vertrag zivilrechtliche grundbücherliche Eigentümerin der Bauwerke geworden ist. Durch das Erlöschen des Baurechtsvertrages ist eine Änderung der

Rechtsstellung der Parteien eingetreten. Die Baurechtsbestellerin hat das Vollrecht an Grund, Boden und *Gebäude* erworben.

Wenn die Übertragung des Gebäudes beim Erlöschen des Baurechts eine Grunderwerbsteuerpflicht auslöse, sei es inkonsequent bei Verlängerung des Baurechts das Gebäude in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen. Schließlich liege bloß eine Verlängerung des Baurechts vor.

Dem steht der Umstand entgegen, dass im vorliegenden Sachverhalt eine Verlängerung des Baurechts nicht vorliegt, sondern die Einräumung eines *neuen Baurechts* als selbständiges Recht. Die Verlängerung des ursprünglichen (erloschenen) Baurechts um 50 Jahre war aufgrund des Baurechtsgesetzes nicht möglich. Gemäß § 3 Abs. 1 des Baurechtsgesetzes kann ein Baurecht auf nicht weniger als 10 und nicht mehr als 100 Jahre bestellt werden.

Die Bestellung eines neuen Baurechts für die Dauer von 50 Jahren führte nicht zu einer Änderung des erworbenen zivilrechtlichen Eigentums an den Wohngebäuden. Die Grundeigentümerin blieb weiterhin Eigentümerin der Bauwerke. Dieser Erwerbsvorgang wurde nicht rückgängig gemacht.

Der Grundeigentümerin verbleibt das Vollrecht an der Liegenschaft und den Bauwerken, während es sich bei dem Baurecht mitsamt den Bauwerken als unselbständiges Zugehör um ein davon verschiedenes Wirtschaftsgut handelt, das durch Zeitablauf erlischt.

Damit kam es jedoch nicht zu einer Rückabwicklung des Erwerbsvorganges. Die Baurechtsbestellerin blieb zivilrechtliche grundbücherliche Eigentümerin der Liegenschaft und der Gebäude (Grundbuchsauszug).

Die Baurechtsberechtigte kann an der Liegenschaft weitere Gebäude errichten bzw. bestehende Gebäude baulich verändern. Aus Sicht des erkennenden Richters liegt eine vollständige Rückabwicklung im gegenständlichen Sachverhalt nicht vor, weil die Baurechtsbestellerin das erworbene dingliche Eigentumsrecht als Vollrecht dauerhaft innehat. Dieser von der Beschwerdeführerin wiederholt aufgezeigte Erwerbsvorgang wurde als solcher nicht mehr rückgängig gemacht. Damit fehlt es jedoch an der Rückgängigmachung des betreffenden Erwerbsvorganges und der vollständigen Rückabwicklung des Eigentumserwerbes im Sinne des § 17 GrEStG.

Soweit die Beschwerdeführerin meint, dass durch die Einräumung eines Baurechts das unbedingte Eigentumsrecht an den Gebäuden wiedererlangt worden sei, ist darauf hinzuweisen, dass die errichteten Gebäude unselbständiges Zugehör zum Baurecht sind und das rechtliche Schicksal des Baurechts teilen.

Das Gebäude teilt entsprechend dem Baurecht das rechtliche Schicksal des Baurechts. Das dingliche Baurecht kann vererbt, verpfändet oder verkauft werden, nicht jedoch das Bauwerk als solches.

Mit der Einräumung eines Baurechts wurde eine Sache geschaffen, die sich wesentlich vom Eigentum am Grundstück unterscheidet. Es ist gerade Sinn und Zweck des Baurechts, dem Eigentümer seine Recht an der Liegenschaft zu erhalten und künftigen Verwendungen nicht endgültig vorzugreifen. Dem Grundeigentümer verbleibt das Vollrecht an der Liegenschaft, während es sich beim Baurecht mit dem zugehörigen Bauwerk um ein davon verschiedenes Wirtschaftsgut handelt, dass durch Zeitablauf erlischt (VwGH 24.09.2002, 2002/16/0058).

Es handelt sich daher nicht um die vollständige Wiederherstellung der ursprünglichen Rechtspositionen, wie sie vor dem ursprünglichen Erwerbsvorgang bestanden haben. Der Eigentumsübergang der Gebäude ipso iure des Bauwerkes an den Grundeigentümer wurde durch die Einräumung eines neuen Baurechts nicht rückgängig gemacht. Die Erwerberin der Gebäude bleibt Eigentümerin und behält die volle wirtschaftliche Verfügungsgewalt und Verwertungsbefugnis über das Grundstück mitsamt den Bauwerken. Die Beschwerdeführerin erhielt demgegenüber ein neues Baurecht an den Grundstücken.

Die Bestellung eines neuen Baurechts an derselben Liegenschaft bewirkte nicht die Beseitigung des erworbenen Eigentumsrechtes. Vielmehr blieb die volle Verfügungsmöglichkeit über den Grund und die Wohngebäude bei der Grundeigentümerin als Baurechtsbestellerin. Damit fehlt es an der Nämlichkeit des Vertragsgegenstandes. Die Liegenschaften und das Baurecht stellen zwei verschiedene unbewegliche Sachen dar. Der Grundeigentümer kann die Liegenschaft weiterhin frei veräußern, belasten und vererben. Die Bauberechtigte kann über das Baurecht frei verfügen und es auch unabhängig vom Grundstück belasten (OGH vom 9.6.2009, 5 Ob 94/09).

Damit bleibt die Eigentümerstellung der Baurechtsbestellerin, die sie bei Erlöschen erlangt hat, weiterhin bestehen. Eine Rückabwicklung des Erwerbsvorganges, der zu dieser Rechtsstellung führte, ist nicht erfolgt. Die Rückübertragung hat damit nicht zur vollständigen Wiederherstellung des vor der Übertragung vorhanden gewesenen rechtlichen und tatsächlichen Zustandes geführt. Das erworbene Recht über die Wohngebäude als Eigentümer zu verfügen bleibt bei der Baurechtsbestellerin. Dieser Rechtserwerb wurde nicht mehr rückgängig gemacht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II. (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.

Bei Erlöschen des Baurechts durch Zeitablauf nach 80 Jahren fallen die errichteten Bauwerke gemäß § 9 BauRG und des Vertrages durch einen Erwerbsvorgang an die Baurechtsbestellerin, die Eigentümerin der Bauwerke wird. Zur Grunderwerbsteuerlichen Beurteilung der Frage, ob die Einräumung eines neuen Baurechtes für 50 Jahre, die Rückabwicklung dieses Erwerbsvorganges bewirkt, liegt bislang keine Rechtsprechung des VwGH vor. Die ordentliche Revision war daher zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 20. April 2026