

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.Dr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache \*\*\*\*Bf.+ADRESSE\*\*\*\*, vertreten durch Roschek & Biely, Rechtsanwälte, Jasomirgottstraße 6, 1010 Wien

1. gegen den Feststellungsbescheid betreffend Wertfortschreibung zum 1.1.2006 gemäß § 21 BewG 1955 vom 13. August 2008

2. gegen den Grundsteuermessbescheid zum 1.1.2006 vom 13. August 2008

des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln EWAZ \*\*\*\*x1\*\*\*\* (\*\*\*\*ORT\*\*\*\*) zu Recht erkannt:

**Zu 1. Der Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid** betreffend Nachfeststellung wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert wie folgt:

Für den Grundbesitz Betriebsgrundstück (§§ 59 und 60 BewG 1955), bewertet als Fabriksgrundstück wird der Einheitswert zum 1. Jänner 2006 mit 1,123.100,00 Euro und der gemäß Abgabenänderungsgesetz 1982 um 35% erhöhte Einheitswert mit 1,516.100,00 Euro festgestellt.

**Zu 2. Der Beschwerde gegen den Grundsteuermessbescheid**

(Fortschreibungsveranlagung gemäß § 21 Abs. 1 GrStG 1955) wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert wie folgt:

Für den gegenständlichen Grundbesitz wird der Grundsteuermessbetrag auf Grund des Grundsteuergesetzes 1955 idgF mit 3.035,85 Euro festgesetzt.

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

## Entscheidungsgründe

**Strittig ist, ob im Rahmen eines Baurechtes eine grundstückssplittende Einheitsbewertung vorgenommen werden kann, wenn das Baurecht auf dem ganzen Grundstück begründet, jedoch die Nutzungsberechtigung eingeschränkt wurde (Wertfortschreibung - Baurechtsgeber).**

Bemerkt wird, dass das Verfahren der Beschwerdeführerin (Bf.) vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht übergegangen ist. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

*„§ 323 Abs. 38 BAO: Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.....*

*„§ 323 Abs. 39 BAO: Soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabenverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, ist diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben.“*

### **1. Verfahrensablauf**

Mit Baurechtsvertrag vom 4. April 2005 bestellte die Bf. an der in ihrem Eigentum stehenden Liegenschaft EZ \*\*\*\*LIEGENSCHAFT\*\*\*\*, und zwar auf dem Grundstück \*\*\*\*GRDSTK\*\*\*\* im Ausmaß von \*\*\*\*QUADRATMETER\*\*\*\* m<sup>2</sup> zu Gunsten der \*\*\*\*BAURECHTSNEHMERIN\*\*\*\* ein Baurecht. Das Baurecht wurde bis 12.9.2105 eingeräumt und dafür die Baurechtseinlage EZ \*\*\*\*EZ\*\*\*\* eröffnet.

Mit Feststellungsbescheid vom 13. August 2008 wurde vom Finanzamt im Zuge der Wertfortschreibung gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 BewG 1955 der Einheitswert zum 1.1.2006 für das Grundstück „\*\*\*\*GRUNDSTÜCK\_Bf:\*\*\*\*“, Betriebsgrundstück bewertet als Fabriksgrundstück und um 35% erhöht mit 1,288.400 Euro festgestellt.

Im selben Formular erließ das Finanzamt den Grundsteuermessbescheid zum 1.1.2006 (Fortschreibungsveranlagung) und berechnete auf Basis des Einheitswertes den Grundsteuermessbetrag in Höhe von 2.573,15 Euro.

Als Begründung gab das Finanzamt an: *„Die Fortschreibung war erforderlich, weil eine Änderung im Flächenmaß eingetreten ist. Der Wert des Grund und Bodens ist dem Baurechtsnehmer .... Zuzüglich der von dieser Firma übernommenen Gebäude zuzurechnen. Die restlichen Gebäude, die von der ....Bf.... weiterhin in Benützung stehen, sowie die dem Grundvermögen zugerechneten Grundflächen des Gst.*

*\*\*GRUNDSTÜCK\_Bf:\*\* werden weiterhin bei der ....Bf.... bewertet. Hinsichtlich der Bewertung dieser letztgenannten Gebäude wird auf § 56 Abs. 4 Bewertungsgesetz 1955 verwiesen.“*

Fristgerecht wurde gegen beide Bescheide Berufung/Beschwerde erhoben. Eingewendet wurde, es sei der Einheitswertbescheid dahingehend abzuändern, dass nur der tatsächlich durch den Baurechtsnehmer genutzte Anteil an Grund und Boden der Bewertung zugrunde zu legen sei. Die Gebäude, die bei der Bewertung bei der Bf. zugrundegelegt werden, würden sich aus der Einheitswertberechnung vom 1.1.1992 vermindert um die Gebäude, die dem Baurechtsnehmer zugerechnet wurden, ergeben. In der Einheitswertberechnung zum 1.1.1992 betreffend das Werkgelände lagen \*\*\*\*FLÄCHE\*\*\*\*

m<sup>2</sup> Fläche zugrunde. Als bebaute Fläche seien 39.200 m<sup>2</sup> angenommen worden. Da sich im Bestand der Gebäude nichts verändert habe, und die Gebäude, die in der nunmehrigen Bewertung gegenüber der vom 1.1.1992 deshalb ausschieden, da sie dem Baurechtsnehmer zugerechnet worden seien, sei die Angabe, wonach 100.000 m<sup>2</sup> verbaute Fläche angenommen würden, nicht nachzuvollziehen.

Im Vorlagebericht bemerkte das Finanzamt, dass es nach der Rechtslage keine Möglichkeit sehe, im Rahmen eines Baurechts eine grundstückssplittende Einheitsbewertung vorzunehmen. Bei der Berechnung des Einheitswertes sei das gesamte Grundstück \*GRUNDSTÜCK\_Bf.\* außer Ansatz gelassen und beim Baurechtsnehmer erfasst worden. Die der EW-Berechnung zugrunde gelegte verbaute Fläche von 100.000 m<sup>2</sup> dürfte auf einen Schreibfehler zurückzuführen sein, was rechnerisch keine Auswirkungen habe, da bei Fabriksgrundstücken gemäß § 53 Abs. 7 BewG keine Kürzung des Zehnfachen der bebauten Fläche vorzunehmen sei.

Aus dem Einheitswertakt EWAZ \*\*\*\*x1\*\*\*\* geht hervor, dass die mittels Baurechtsvertrag übernommene Fläche ca. 20 Prozent des Grundstückes, \*QUADRATMETER\*\* m<sup>2</sup>, beträgt. Auf dem Grundstück \*\*\*\*GRDSTK\*\*\*\* befinden sich auch Gebäude der Bf.

Aufgrund des zwischenzeitig ergangenen Erkenntnisses VwGH 21.10.2015, 2012/13/0110 führte das Bundesfinanzgericht eine Neuberechnung durch und überreichte der Bf. und dem Finanzamt einen Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung vom 7. April 2017 mit der Möglichkeit zur Stellungnahme innerhalb von einem Monat ab Zustellung.

Das Finanzamt teilte mit E-Mail vom 20. April 2017 mit, dass keine weitere Stellungnahme abgegeben wird. Die Bf. gab bis dato keine Stellungnahme ab.

## 2. Erwägungen

### 2.1. Einheitswert

§ 2 BewG 1955 lautet: „ **Wirtschaftliche Einheit** .

*(1) Jede wirtschaftliche Einheit ist für sich zu bewerten. Ihr Wert ist im ganzen festzustellen. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist nach den Anschauungen des Verkehres zu entscheiden. Die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter sind zu berücksichtigen.*

*(2) Mehrere Wirtschaftsgüter kommen als wirtschaftliche Einheit nur insoweit in Betracht, als sie demselben Eigentümer gehören.*

*(3) Die Vorschriften der Abs. 1 und 2 gelten nicht, soweit eine Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter vorgeschrieben ist."*

§ 51 Abs. 1 und 2 BewG 1955 lauten: **Begriff des Grundvermögens** .

(1) Zum Grundvermögen gehört der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile (insbesondere Gebäude) und des Zubehörs. In das Grundvermögen sind nicht einzubeziehen die Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile sind. Umzäunungen sowie Weg- und Platzbefestigungen sind bei gewerblich genutzten Grundstücken stets als Vorrichtungen anzusehen, die zu einer Betriebsanlage gehören. Jede wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens bildet ein selbständiges Grundstück im Sinne dieses Bundesgesetzes.

(2) Als Grundstücke gelten auch das Baurecht und sonstige grundstücksgleiche Rechte."

§ 56 Abs. 1 und 2 BewG 1955 lauten: „**Bewertung des Baurechtes und der sonstigen grundstücksgleichen Rechte.**

(1) Grundstücke, die mit Baurechten oder sonstigen grundstücksgleichen Rechten belastet sind, werden wie bebaute oder unbebaute Grundstücke bewertet.

(2) Beträgt die Dauer des Baurechtes in dem für die Bewertung maßgebenden Zeitpunkt noch 50 Jahre oder mehr, so ist der Gesamtwert gemäß Abs. 1 in vollem Umfang dem Berechtigten zuzurechnen."

§ 53 BewG 1955 lautet auszugsweise: „ **Bewertung von bebauten Grundstücken** .

(1) Bei der Bewertung von bebauten Grundstücken (Grundstücke, deren Bebauung abgeschlossen ist, und Grundstücke, die sich zum Feststellungszeitpunkt im Zustand der Bebauung befinden), ist vom Bodenwert (Abs. 2) und vom Gebäudewert (Abs. 3 bis 6) auszugehen.

(2) Als Bodenwert ist der Wert maßgebend, mit dem der Grund und Boden allein als unbebautes Grundstück gemäß §§ 55 zu bewerten wäre. Dabei sind insbesondere die Lage und die Form des Grundstückes sowie alle anderen den gemeinen Wert von unbebauten Grundstücken beeinflussende Umstände zu berücksichtigen. Der Wert jener Fläche, die das Zehnfache der bebauten Fläche nicht übersteigt, ist um 25. v. H. zu kürzen.

(7) Zur Berücksichtigung der unterschiedlichen Ertragsfähigkeit bebauter Grundstücke ist die gemäß Abs. 1 bis 6 ermittelte Summe aus dem Bodenwert und aus dem Gebäudewert um die in lit. a bis d festgesetzten Hundertsätze zu kürzen. Die Kürzung darf sich jedoch hinsichtlich des Bodenwertes nur auf eine Fläche bis zum Zehnfachen der bebauten Fläche erstrecken; dies gilt nicht für Geschäftsgrundstücke, auf denen sich ein Fabriksbetrieb befindet. Das Ausmaß der Kürzung beträgt

d) bei allen übrigen bebauten Grundstücken 25. v. H.

Übersteigt die gesamte bebaute Fläche einer wirtschaftlichen Einheit das Ausmaß von 2000 m<sup>2</sup>, so ist der gemäß Abs. 1 bis 7 ermittelte Wert bei einer bebauten Fläche von mehr als 2.000 m<sup>2</sup> bis 5.000 m<sup>2</sup> um 4 v. H., mehr als 5.000 m<sup>2</sup> bis 10.000 m<sup>2</sup> um 7 v. H.,

*mehr als 10.000 m<sup>2</sup> bis 20.000 m<sup>2</sup> um 10 v. H.,  
mehr als 20.000 m<sup>2</sup> bis 30.000 m<sup>2</sup> um 14 v. H. und  
mehr als 30.000 m<sup>2</sup> um 20 v. H.,  
gemäß § 53 Abs. 8 BewG zu kürzen.“*

Gemäß § 1 Baurechtsgesetz, RGBI Nr. 86/1912 i.d.g.F. (BauRG), kann ein Grundstück mit dem dinglichen, veräußerlichen und vererblichen Rechte, auf oder unter der Bodenfläche ein Bauwerk zu haben, belastet werden (Baurecht). Das Baurecht kann sich auch auf Teile des Grundstückes erstrecken, die für das Bauwerk selbst nicht erforderlich, aber für dessen Benützung vorteilhaft sind. Die Beschränkung des Baurechtes auf einen Teil eines Gebäudes, insbesondere ein Stockwerk, ist unzulässig.

Gemäß § 5 Abs. 1 BauRG entsteht das Baurecht durch die bürgerliche Eintragung als Last des Grundstückes. Ein Baurecht kann gem. § 5 Abs. 2 des Baurechtsgesetzes nicht an einem Teile eines Grundbuchkörpers begründet werden. Für das eingetragene Baurecht ist gleichzeitig eine besondere Grundbucheinlage zu eröffnen. Alle Eintragungen gegen den Bauberechtigten sind in dieser Einlage zu vollziehen.

Nach dem Urteil des Obersten Gerichtshofes OGH 29.5.2001, 5 Ob 31/01x kann sich das Baurecht als Belastung des Grundstückes zwar nur auf den ganzen Grundbuchkörper beziehen, davon ist aber sehr wohl eine zwischen den Parteien vereinbarte Nutzungsbefugnis zu unterscheiden, welche die Eintragung eines Baurechtes auf dem gesamten Grundbuchkörper nicht hindert, wenn das Baurecht für die ganze Liegenschaft eingeräumt wird und lediglich die Nutzungsregelung eine abweichende ist. Allerdings ist es bei der Einheitsbewertung und im Fall des Grundsteuermessbetrages bei Begründung bzw. Erwerb eines Baurechtes durchaus zivilrechtlich zulässig, das Nutzungsrecht des Baurechtsnehmers auf einen bestimmten Bereich einzuschränken. (UFS 4.10.2012, RV/0470-W/09; UFS 15.11.2012, RV/3583-W/09). Würde bewertungsrechtlich eine Zurechnung der gesamten Liegenschaft inklusive der „fremden Gebäude“ von deren Nutzung der Baurechtsnehmer definitiv ausgeschlossen ist, erfolgen, würde das zu einem nicht der Realität entsprechenden Ergebnis führen. Nach § 56 Abs. 4 BewG kann abweichend von Abs. 3 auch dem Eigentümer des Grund und Bodens ein Anteil am Wert des Gebäudes zugerechnet werden, wenn besondere Vereinbarungen das rechtfertigen.

Der Verwaltungsgerichtshof bestätigte diese og Entscheidung UFS 4.10.2012, RV/0470-W/09. ( VwGH 21.10.2015, 2012/13/0110 unter Verweis auf VwGH 24.2.1966, 2083/64; VwGH 30.11.1972, 755, 758/71). Nach diesem Erkenntnis ist auch auf § 2 BewG Bedacht zu nehmen. „ *Nach den dort festgelegten Maßstäben kann die "wirtschaftliche Einheit" und damit auch das "Grundstück" im Sinne des § 51 Abs. 1 letzter Satz und Abs. 2 BewG 1955 über die Liegenschaftsteile, auf die sich die Nutzungsberechtigung des Bauberechtigten beschränkt, nicht hinausreichen. Schon im Erkenntnis vom 24. Februar 1966, 2083/64, VwSlg 3418/F, ÖStZB 1966, 112, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, auf einem einheitlichen Grundbuchkörper könnten zwei wirtschaftliche Einheiten bestehen und die Behandlung einer Sache als eine besondere wirtschaftliche Einheit sei "vom Grundbuchsstande weitgehend unabhängig".*

*In dem Erkenntnis vom 30. November 1972, 755, 758/71, ÖStZB 1973, 140, wurde dies in einem Fall mit drei Wohnblöcken auf nur einem Grundbuchskörper mit nur einer Parzelle bekräftigt. Die Behauptung des beschwerdeführenden Finanzamtes, der "Umfang des belasteten Grundstücks" werde durch den "Umfang der belasteten EZ" bestimmt und die "Aufrechterhaltung des einheitlichen Grundbuchskörpers" stehe dem Standpunkt der belangten Behörde entgegen, widerspricht diesen Erkenntnissen und verkennt den besonderen Grundstücksbegriff des § 51 Abs. 1 letzter Satz BewG 1955, an den die Bestimmungen des § 56 BewG 1955 anknüpfen .“*

Aufgrund der Verfahrensergebnisse wird folgende Neuberechnung des Einheitswertes („grundstückssplittende Einheitsbewertung“, sowie Berichtigung des Schreibfehlers bei der EW-Berechnung betreffend 100.000 m<sup>2</sup>) zum 1.1.2006 vorgenommen :

Gebäudewert bisher	1,540.272,00
<b>Berechnung Bodenwert neu:</b>	
Fläche Bauberechtigter bisher: **** =	+ 395.693,21
	1,935.965,20
Abzüglich § 53 Abs. 2 BewG Der Wert jener Fläche, die das Zehnfache der bebauten Fläche nicht übersteigt, ist um 25. v. H. zu kürzen: <b>Korrigierte bebaute Fläche</b> $39.200 \text{ m}^2 \times 0,6541 = 25.640,72 \times 10 = 256.407,20 \times 25\%$	- 64.101,80
	1,871.863,40
Abzüglich § 53 Abs. 7 d) BewG x 25%	- 467.965,85
	1,403.897,60
Abzüglich § 53 Abs. 8 BewG x20%	- 280.779,52
<b>Einheitswert neu</b>	1,123.100,00 x 35%= + 393.085,00
	<b>1,516.100,00</b>

## 2.2. Grundsteuermessbetrag

Besteuerungsgrundlage für die Grundsteuer ist der für den Veranlagungszeitpunkt maßgebende Einheitswert des Steuergegenstandes, der nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes festgestellt wurde (§ 12 GrStG).

Im Falle einer Fortschreibung des Feststellungsbescheides über einen Einheitswert ist der neuen Veranlagung des Steuermessbetrages (Fortschreibungsveranlagung) der Einheitswert zugrunde zu legen, der auf den Fortschreibungszeitpunkt (§ 21 Abs. 4 BewG 1955) festgestellt worden ist. Entsprechendes gilt für die anderen im Fortschreibungsbescheid getroffenen Feststellungen.

Aufgrund der Verfahrensergebnisse wird folgende Neuberechnung des Grundsteuermessbetrages zum 1.1.2006 vorgenommen :

Gemäß § 19 Z 2 lit. b GrStG 1955					
Steuermesszahl	1,0 v.T	von	3.650 Euro	3,650	
Steuermesszahl	2,0 v.T	von	<b>1,516.100</b> Euro	3.032,200	3.035,85
Gerundet gemäß § 18 Abs. 1 GrStG					<b>3.035,85</b>

### 3. Zusammenfassung

Aus all diesen Gründen war sowohl hinsichtlich der Berechnung des Einheitswertes, als auch hinsichtlich der Fortschreibungsveranlagung des Grundsteuermessbetrages stattzugeben und die Bescheide iSd Neuberechnung abzuändern.

### 4. Zulässigkeit 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.

Im gegenständlichen Fall besteht eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 24.2.1966, 2083/64; VwGH 30.11.1972, 755, 758/71; VwGH 21.10.2015, 2012/13/0110, als auch des Obersten Gerichtshofes OGH 29.5.2001, 5 Ob 31/01x der mit der vorliegenden Entscheidung auch gefolgt wurde. Nachdem sohin keine Rechtsfrage von "grundsätzlicher Bedeutung" zugrunde liegt, ist eine Revision nicht zulässig.

Wien, am 25. Juli 2017