

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X-GmbH, Adr, vertreten durch Steuerberater , über die Beschwerde vom 29.05.2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 03.05.2017, ErfNr, betreffend 1. Aufhebung gemäß § 299 BAO und 2. Festsetzung der Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen den Bescheid vom 3.5.2017 betreffend Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 24.2.2017 gemäß § 299 Abs. 1 BAO wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Die Beschwerde gegen den Bescheid vom 3.5.2017 betreffend (Neu)Festsetzung der Grunderwerbsteuer wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.  
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensgang und Sachverhalt:

Mit **Baurechtsvertrag vom 19.10.2016** hat die GemeindeA als Baurechtsbestellerin an den ihr gehörigen Gst1 und Gst2 in EZ1 GB-A, bebautes Grundstück mit einer Gesamtfläche von 1.094 m<sup>2</sup>, an die X-GmbH (= Beschwerdeführerin, Bf) ein Baurecht auf die Dauer von 50 Jahren eingeräumt (Punkte III. und IV.).

Als Gegenleistungen wurden ein jährlicher Baurechtszins von (wertgesichert) € 7.581 (Punkt V.) und ein Abgeltungsbetrag für den Wert des bestehenden Gebäudes (= altes Altersheim) von netto € 355.500 (Punkt VI.) vereinbart.

Vertragszweck ist der umfassende Umbau und die Sanierung des Bestandsgebäudes zur Schaffung von ca. 17 barrierefreien, betreuten Mietwohnungen (Punkt VIII. 1.).

Der Besitzübergang an die Bf war bereits zum 1.7.2016 erfolgt (Punkt VII.).

Alle mit der Vertragserrichtung verbundenen Kosten, Abgaben etc. trägt die Bf (Punkt XII.).

Vom vertragserrichtenden Notar war in der Abgabenerklärung die für die Einräumung des Baurechtes vereinbarte Gegenleistung, dh. der mit dem 18fachen kapitalisierte Baurechtszins (= € 136.458) zuzüglich der Gebäudeabgeltung (netto € 355.500), in Höhe von sohin gesamt € 491.958 als Grunderwerbsteuer-Bemessungsgrundlage angeführt worden (laut im Akt erliegender Mailnachricht vom 14.11.2016).

Das Finanzamt hat daraufhin zum Baurechtsvertrag der Bf mit **Bescheid vom 24.2.2017** ausgehend von der Gegenleistung von € 491.958 die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 17.218,53 vorgeschrieben.

Ende April 2017 wurden dem Finanzamt vom Notariat erbetene Unterlagen (Berechnungsblatt, Abfrage Bodenwert) zur Berechnung des Grundstückswertes iSd § 4 Abs. 1 GrEStG auf Grundlage des Pauschalwertmodells nach § 2 Grundstückswertverordnung (GrWV) übermittelt. Demnach wurde ausgehend vom aktuellen Bodenwert € 14,5346/m<sup>2</sup> der "Grundwert" mit € 143.107,67 und der "Gebäudewert" ausgehend von den Prämissen ua. Baujahr 1981, Nutzfläche Gebäude 961,16 m<sup>2</sup>, Nutzfläche Keller, Garage pauschal 418,95 m<sup>2</sup> etc. mit € 1.110.240,29 und sohin der Grundstückswert insgesamt mit € 1.253.347,97 berechnet.

In der Folge hat das Finanzamt mit **Bescheiden vom 3.5.2017**, StrNr,

1. gemäß § 299 Abs. 1 BAO den Grunderwerbsteuerbescheid vom 24.2.2017 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit mit nicht bloß geringfügiger Auswirkung aufgehoben, und
2. die 3,5%ige Grunderwerbsteuer ausgehend vom Grundstückswert € 1.253.347,97 im Betrag von € 43.867,18 neu festgesetzt, da dieser nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 als Mindestbemessungsgrundlage heranzuziehen sei.

In der gegen diese beiden Bescheide rechtzeitig erhobenen **Beschwerde** wird vorgebracht, die Grunderwerbsteuer sei von der Gegenleistung in Höhe von € 563.058, di. der kapitalisierte Baurechtszins + der Gebäudeabgeltungsbetrag von brutto € 426.600, zu bemessen.

Der mit beiliegendem Sachverständigengutachten nachgewiesene gemeine Wert des Gebäudes betrage € 488.372 (= 70 % vom gesamten gemeinen Wert der Liegenschaft € 697.675) und liege damit unter der Gegenleistung. Der Grundanteil (= 30 % vom gesamten gemeinen Wert) sei nicht Erwerbsgegenstand, da der Grund und Boden weiterhin dem Grundstückseigentümer zuzurechnen sei. Der Bauberechtigte erhalte daran nach § 6 Baurechtsgesetz lediglich "die Rechte eines Nutznießers", welche Belastung dem Grundeigentümer durch den Baurechtszins abgegolten werde. Die Tangente des "Bodenwertes" bei Ermittlung des "Grundstückswertes" nach § 4 Abs. 1 GrEStG sei daher ebenso dem Grundeigentümer zuzurechnen und sei nicht Erwerbsgegenstand des Baurechtes.

Laut beigebrachtem Liegenschaftsbewertungsgutachten des Sachverständigen IngB vom 2.3.2017 wird der gemeine Wert der Liegenschaft EZ1 mit € 697.675 festgestellt, der im Verhältnis von 30:70 auf Grund und Gebäude entfalle.

Zu dem zunächst ua. im Rahmen des Sachwertverfahrens ermittelten Gebäudewert von € 1.496.258,38 wurde eine 60%ige Wertanpassung (Abwertung) auf € 598.503,35 vorgenommen, da es sich lt. Sachverständigem beim Gebäude um eine Spezialimmobilie hande, die ausschließlich für den Betrieb eines Wohn- und Pflegeheimes ausgelegt sei und für die ohne umfangreiche Korrektur (Umbaumaßnahmen) im gewöhnlichen Geschäftsverkehr keine Nachfrage bestehe (S. 16 des Gutachtens).

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom 19.6.2017 wurde

1. die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid als unbegründet abgewiesen, da Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer der höhere Grundstückswert sei und sich aus diesem Grund der Spruch des Bescheides vom 24.2.2017 als nicht richtig erwiesen habe;
2. der Beschwerde gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 3.5.2017 teilweise stattgegeben und die Grunderwerbsteuer ausgehend vom gemeinen Wert laut Gutachten in Höhe von € 697.675 mit 3,5 %, sohin im Betrag von € 24.418,62, festgesetzt. Dazu wurde begründend ausgeführt:

Maßgebend sei die Gegenleistung, zumindest aber der Grundstückswert. Werde iSd § 4 GrEStG nachgewiesen, dass der gemeine Wert des Grundstückes, der dem gemeinen Wert des Baurechtes entspreche (bei einer Dauer des Baurechtes von zumindest 50 Jahren), niedriger sei als der nach GrWV ermittelte Grundstückswert, so gelte dieser gemeine Wert als Grundstückswert. Mittels vorgelegtem Schätzungsgutachten sei der niedrigere gemeine Wert erwiesen.

Im **Vorlageantrag** zu beiden angefochtenen Bescheiden wurde wiederum beantragt, die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung von € 563.058 vorzuschreiben.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat mit **Vorhalt** vom 8.3.2019 der Bf die Rechtslage zur Frage der Steuerbemessung ua. mit Verweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 11.9.2018, Ra 2017/16/0005, dargelegt, demnach der "gemeine Wert des Baurechtes" eigenständig nach § 10 BewG zu bewerten sei, weshalb es der Bf nach vorläufigem Ergebnis freigestellt wurde, ein Verkehrswertgutachten eines Immobilien-Sachverständigen zum gemeinen Wert des Baurechtes – nicht wie bisher der Liegenschaft - beizubringen. Andernfalls wäre, im Hinblick auf die geringere Gegenleistung, der vorliegend ermittelte Grundstückswert nach Pauschalwertmodell (€ 1.253.347,97) der Bemessung der Grunderwerbsteuer zugrunde zu legen.

Im **Schreiben vom 21.3.2019** wurde dazu seitens der Bf zusammengefaßt wie folgt Stellung genommen:

Nach der ab 1.1.2016 geltenden Rechtslage sei die Gegenleistung gem. § 5 GrEStG die Regel-Bemessungsgrundlage; der Grundstückswert diene als Ersatz- bzw. Mindestbemessungsgrundlage und könne nach § 4 Abs. 1 GrEStG auf drei Arten berechnet werden, ua. vom nachgewiesenen geringeren gemeinen Wert. Da Baurechte nach § 2 Abs. 2 GrEStG eigenständige, von Grund und Boden verschiedene

"Grundstücke" sind, seien sie nach der VwGH-Judikatur (Erk. v. 11.9.2018, Ra 2017/16/0005 u.a.) *eigenständig* und nicht mit dem gemeinen Wert des mit dem Baurecht belasteten Grundstückes zu bewerten. Dieses (Grund und Boden) verbleibe im zivilrechtlichen Eigentum des Grundstückseigentümers. Der gemeine Wert ebenso wie der Grundstückswert am Grund und Boden (= Grundwert) sei daher dem Grundeigentümer zuzurechnen und sei nicht Erwerbsgegenstand der Baurechtseinräumung (mit Verweis auf Artikel von *Beiser*).

Der nach Pauschalwertmodell errechnete Gebäudewert betrage € 1.110.240,29. Zufolge des Sachverständigengutachtens sei jedoch der niedrigere gemeine Wert der erworbenen Altsubstanz (= Spezialimmobilie) bzw. der Gebäudewert in Höhe von € 488.372 nachgewiesen worden. Dieser Wert lt. Gutachten habe gem. § 4 Abs. 1 GrESTG "die Vermutung der Richtigkeit für sich". Da die Gegenleistung (€ 563.058) diesen nachgewiesenen gemeinen Wert übersteige, sei die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung zu bemessen.

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

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **A) Aufhebung gemäß § 299 BAO:**

Gemäß § 299 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl 1961/194 idgF., kann die Abgabenbehörde ua. von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich *als nicht richtig* erweist.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Der Inhalt des Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (zB bei unrichtiger Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend.

Ebensowenig ist ein Verschulden der Abgabenbehörde oder des Bescheidaddressaten vorausgesetzt.

Die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen. Im Rahmen der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zentrale Bedeutung zu (vgl. zB VwGH 27.4.2000, 96/15/0174). Grundsätzlich kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu (vgl. zB VwGH 14.12.2006, 2002/14/0022 u.a.).

In Ausübung des Ermessens käme die Unterlassung der Aufhebung idR nur dann in Betracht, wenn die Rechtswidrigkeit *bloß geringfügig* ist (vgl. zB VwGH 5.6.2003, 2001/15/0133) bzw. wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat (vgl. zB VwGH 14.12.2006, 2002/14/0022).

(siehe zu vor in: *Ritz*, BAO-Kommentar, 6. Aufl., Rzn. 9 f. und 52 f. zu § 299).

Da sich im Gegenstandsfall die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer mit Bescheid vom 24.2.2017 ausgehend von der in Höhe von € 491.958 zunächst erklärten Gegenleistung als rechtswidrig und damit der Bescheidspruch sich als nicht richtig erwiesen hatte, wozu im Einzelnen auf die im folgenden Abschnitt B) genannten Gründe verwiesen wird, ist die Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO vom 3.5.2017 zu Recht erfolgt. Dies insbesondere im Hinblick auf das vorrangig zu beachtende Prinzip der Rechtmäßigkeit wie auch der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowie darauf, dass die steuerlichen Auswirkungen hier nicht bloß geringfügig sind.

Die Beschwerde gegen den Bescheid vom 3.5.2017, mit dem der Grunderwerbsteuerbescheid vom 24.2.2017 gem. § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben wurde, ist daher abzuweisen.

## **B) Einräumung Baurecht – Steuerbemessung – Neufestsetzung der Grunderwerbsteuer:**

### **1. Gesetzliche Grundlagen:**

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) 1987, BGBl 1987/309 idgF, unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

Nach § 2 GrEStG sind unter Grundstücken iS dieses Gesetzes solche im Sinne des bürgerlichen Rechts zu verstehen.

Gem. **§ 2 Abs. 2 GrEStG** 1987 stehen den Grundstücken gleich:

1. **Baurechte**,
2. Gebäude auf fremdem Boden.

Da sohin gem. § 2 Abs. 2 GrEStG Baurechte Grundstücken gleichstehen, unterliegt auch die Begründung eines Baurechts durch Abschluss eines Baurechtsvertrages dem Steuertatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG (VwGH 20.2.2003, 2000/16/0012).

Nach **§ 1 Abs. 1 Baurechtsgesetz** idF BGBl 258/1990 ist das Baurecht das dingliche, veräußerliche und vererbliche Recht, auf oder unter der Bodenfläche ein Bauwerk zu haben. Es entsteht durch bucherliche Eintragung als Last des Grundstückes und gilt nach dem Gesetz als **unbewegliche Sache**. Das Baurecht steht damit als solches dem Grundstück gleich bzw. ist ein (wie nach § 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG) grundstücksgleiches Recht.

Auch nach § 51 Abs. 2 Bewertungsgesetz 1955 gilt das Baurecht als Grundstück und zählt daher zum Grundvermögen. Nach § 56 Abs. 1 BewG 1955 sind Baurechte wie bebaute oder unbebaute Grundstücke zu bewerten.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 idF BGBl I 2015/118, in Geltung ab 1.1.2016, ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen, **mindestens** aber vom Grundstückswert.

Dieser Grundstückswert ist - wahlweise – entweder

- als Summe (bei bebauten Grundflächen) des hochgerechneten dreifachen Bodenwertes gem. § 53 Abs. 2 BewG und des Wertes des Gebäudes, dh. in Anwendung des sogen. Pauschalwertmodells, oder
- in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel 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 idgF. 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".*

## **2. Rechtslage:**

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 11.9.2018, Ra 2017/16/0005 u.a., noch zu § 4 Abs. 2 Z 3 lit a GrEStG 1987 idF BGBl I 2014/36 ("Mindestbemessungsgrundlage bei einer niedrigeren Gegenleistung ist der gemeine Wert") ausgesprochen:

§ 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987, wonach Baurechte den Grundstücken gleichzustehen, bedeutet nicht, dass bei der Bemessungsgrundlage des gemeinen Wertes derjenige des Grundstückes auch für das Baurecht heranzuziehen ist.

Der "gemeine Wert des Baurechtes" ist laut VwGH ausschließlich nach § 10 BewG 1955 zu ermitteln. Es kommt auf den Preis an, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr (am freien Markt) - unter zueinander fremden Personen - für die Einräumung eines solchen Baurechtes (zB bei Einmalerlag) gezahlt würde, wobei ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse auszublenden sind.

Die tatsächlich gezahlte Gegenleistung bildet nicht die Bemessungsgrundlage; § 15 BewG zur Bewertung wiederkehrender Nutzungen und Leistungen (= Beschränkung auf das 18fache des Jahreswertes) ist nur für die Bewertung der Bauzinsverpflichtung, somit der Gegenleistung für das eingeräumte Baurecht, von Bedeutung, nicht aber für die Bewertung des Baurechtes selbst. Der gemeine Wert des Baurechtes ist vielmehr eigenständig nach § 10 BewG zu ermitteln.

## **3. Rechtliche Beurteilung:**

Im Gegenstandsfall ist die Steuerschuld mit Abschluss des Baurechtsvertrages am 19.10.2016 entstanden und daher das GrEStG 1987 idF BGBl I 2015/118, in Geltung ab 1.1.2016, anzuwenden.

Nach der geltenden Rechtslage ist für die Einräumung des Baurechtes die Grunderwerbsteuer grundsätzlich von der **Gegenleistung** - diese beträgt unstrittig **€ 563.058** (= 18fach kapitalisierter jährlicher Baurechtszins + Abgeltungsbetrag für das Gebäude, brutto) - , jedoch zumindest vom Grundstückswert zu bemessen. Letzterer kann entweder gemäß § 2 GrWV nach dem sogen. Pauschalwertmodell ermittelt oder nach § 3 GrWV von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleitet werden. Wird iSd § 4 Abs. 1 letzter Absatz GrEStG 1987 in Form eines Sachverständigungsgutachtens nachgewiesen, dass der gemeine Wert des Baurechtes geringer ist als der nach der GrWV ermittelte Grundstückswert, so gilt dieser geringere gemeine Wert des Baurechtes als Grundstückswert.

**a) zum "gemeinen Wert" des Baurechtes:**

Fest steht, dass gegenständlich zwar ein Sachverständigungsgutachten beigebracht wurde. Mit diesem wurde allerdings der gemeine Wert/Verkehrswert der bebauten Liegenschaft EZ1 GB-A im Betrag von € 697.675, **nicht** jedoch spezifisch der **gemeine Wert des Baurechtes** festgestellt. Ein diesbezügliches Sachverständigungsgutachten iSd § 4 Abs. 1 letzter Satz GrEStG 1987 wurde nicht nachgereicht.

Zufolge der oben dargelegten VwGH-Judikatur (VwGH 11.9.2018, Ra 2017/16/0005 u.a.) ist aus § 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987, wonach Baurechte den Grundstücken gleichstehen, nicht abzuleiten, dass bei der Bemessungsgrundlage des gemeinen Wertes derjenige des Grundstückes auch für das Baurecht heranzuziehen ist. Vielmehr ist lt. VwGH der "gemeine Wert des Baurechtes" ausschließlich und eigenständig nach § 10 BewG 1955 zu ermitteln, wobei es auf den Preis ankommt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr (am freien Markt) für die Einräumung eines solchen Baurechtes (zB bei Einmalerlag) gezahlt würde.

Im Hinblick auf diese Rechtsprechung ist daher zum Einen die Ansicht der Bf verfehlt, mit dem vorgelegten Sachverständigungsgutachten habe sie den niedrigeren gemeinen Wert iSd § 4 Abs. 1 GrEStG, konkret den nach ihrem Dafürhalten allein maßgebenden "Gebäudewert des Baurechtes" nachgewiesen. Zum Anderen steht auch die vom Finanzamt in der teilweise stattgebenden Beschwerdevorentscheidung vorgenommene Steuerbemessung ausgehend vom "gemeinen Wert der Liegenschaft" lt. Gutachten, da dieser "dem gemeinen Wert des Baurechtes entspreche", in Widerspruch zu obigem VwGH-Erkenntnis.

**b) zum "Grundstückswert":**

Als der der "Gegenleistung" gegenüberzustellende Wertmaßstab verbleibt – mangels nachgewiesenem geringeren gemeinen Wert des Baurechtes - der "Grundstückswert" iSd § 4 Abs. 1 GrEStG.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kann in Zusammenhang mit der Einräumung eines Baurechtes ausschließlich der Grundstückswert jenes - bebauten oder unbebauten - Grundstückes in Betracht kommen, an dem das Baurecht eingeräumt wurde, da anderweitige pauschalierte oder statistische Bewertungsgrundlagen für die Bewertung spezifisch von Baurechten - jedenfalls derzeit - nicht zur Verfügung stehen.

#### **Pauschalwertmodell:**

Nach **§ 2 Abs. 1 GrWV (Pauschalwertmodell)** ist der Grundstückswert je nach Beschaffenheit (bebautes oder unbebautes Grundstück) entweder nur vom Grundwert (Abs. 2) oder nur vom Gebäudewert (Abs. 3) oder von beiden Werten zu berechnen.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung ist der *Grundwert* wie folgt zu berechnen: dreifacher (anteiliger) zuletzt festgestellter Bodenwert/m<sup>2</sup> x Grundfläche x Hochrechnungsfaktor lt. Anlage für die betr. Gemeinde (hier A, HF 3).

Nach Abs. 3 dieser Bestimmung ist der *Gebäudewert* im Wesentlichen ausgehend von der Gebäudenutzfläche multipliziert mit dem Baukostenfaktor je Bundesland (hier XY € 1.370/m<sup>2</sup>-Nutzfläche) zu ermitteln, wobei je nach Baujahr, Art des Gebäudes und ev. Sanierungen dieser Wert bzw. auch der Baukostenfaktor entweder mit 100 % oder in einem geringeren Umfang anzusetzen sind (§ 2 Abs. 3 Z 3, 4 und 5 GrWV).

In diesem Sinne wurde seitens der Bf/vom vertragserrichtenden Notar mit mail vom 21.4.2017 dem Finanzamt an Unterlagen eine aktuelle Bodenwertabfrage (€ 14,5346/m<sup>2</sup>) und eine "Grundstückswert-Berechnung" auf Grundlage des § 2 GrWV nach dem Pauschalwertmodell vorgelegt. Demnach wurde der "Grundwert" in Höhe von € 143.107,67 und der "Gebäudewert" in Höhe von € 1.110.240,29, sohin der gesamte "Grundstückswert" für das bebaute Grundstück EZ1 GB-A – nach Überprüfung durch das BFG zutreffend - in Höhe von gesamt **€ 1.253.347,97** ermittelt.

Abgesehen davon, dass diese Grundstückswert-Berechnung der Höhe nach von der Bf zur Gänze unbestritten geblieben ist, wendet die Bf dem Grunde nach ein, der "Grundwert" sei nicht Erwerbsgegenstand des Baurechtes und folglich nicht Teil der Steuerbemessungsgrundlage, weil der Grund und Boden beim Grundstückseigentümer verbleibe und diesem zivilrechtlich zuzurechnen sei. Dem ist Folgendes zu entgegnen:

Das Baurecht als ein nach § 1 Abs. 1 Baurechtsgesetz dingliches, veräußerliches und vererbliches Recht, auf oder unter der Bodenfläche ein Bauwerk zu haben, ist eine völlig selbständige, unbewegliche Sache, die nach § 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG einem (eigenen) Grundstück gleichzuhalten ist. An dieser Qualifikation ändert auch nichts, dass – wie vorgebracht – der Bauberechtigte nach § 6 Baurechtsgesetz am Grund und Boden nur die "Rechte eines Nutznießers" erhält, da es sich im Rahmen der grunderwerbsteuerrechtlichen Beurteilung dennoch gem. § 2 GrEStG um ein

eigenes "Grundstück" handelt. Dieses ist vom Objekt "Grund und Boden" als Teil des Gesamtobjektes "bebaute Liegenschaft" völlig getrennt zu betrachten. Es liegt in der Natur des Rechtsinstitutes "Baurecht", dass die Übertragung des Grund und Bodens nicht Erwerbsgegenstand ist, weil ja gerade NICHT das Eigentum am Grund und Boden, sondern lediglich die Berechtigung zur Errichtung eines Bauwerkes darauf übertragen werden soll. Dem Umstand, dass bei Begründung/Einräumung eines Baurechtes das Eigentum an der Liegenschaft sohin zivilrechtlich *immer* beim Grundeigentümer verbleibt, kann in Zusammenhang mit der Bewertung des eigenständigen Objektes "Baurecht" deshalb keine Bedeutung zukommen, da das Baurecht an sich als ein "grundstücksgleiches Recht" bzw. "Grundstück" iSd GrEStG zu bewerten ist.

Dies wird auch durch oben dargestellte VwGH-Rechtsprechung, wonach zum Baurecht eine völlig eigenständige Bewertung vorzunehmen ist, hinreichend bestätigt. Dem entsprechend war der Grundstückswert des Baurechtes auch nicht aus dem gemeinen Wert der Liegenschaft abzuleiten, sondern wurde dieser gegenständlich anhand der eigenständigen Ermittlungsmethode nach dem vorhandenen Pauschalwertmodell nach § 2 GrWV ermittelt.

### **Immobilienpreisspiegel:**

Daneben wäre alternativ nach § 4 Abs. 1 GrEStG die Berechnung des Grundstückswertes ausgehend von einem **geeigneten Immobilienpreisspiegel** (ImmoPS) grundsätzlich möglich.

Diesbezüglich ist in **§ 3 Abs. 1 GrWV** geregelt, dass für Erwerbsvorgänge, für die die Steuerschuld - wie im Gegenstandsfall – *vor dem 1.1.2017* entsteht, ausschließlich der im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zuletzt veröffentlichte Immobilienpreisspiegel der *Wirtschaftskammer Österreich*, Fachverband der Immobilien- und Vermögenstreuhänder, heranzuziehen ist. Dieser ImmoPS darf nur angewendet werden, wenn das Grundstück die dem ImmoPS für die Bewertung eines *gleichartigen Grundstückes* zugrunde liegenden Annahmen erfüllt.

Laut dem dem BFG vorliegenden, zuletzt veröffentlichten ImmmoPS der WKÖ wurden darin Durchschnittspreise je Bundesland für folgende *Objektkategorien* erhoben:

Baugrundstücke (für Einfamilienhäuser)

Betriebsgrundstücke

Eigentumswohnungen-Erstbezug

Eigentumswohnungen-gebraucht

Reihenhäuser

Einfamilienhäuser

Mietwohnungen

Büroflächen (Miete)

Geschäftslokale (Miete)

Wie gegenständlich aus dem von der Bf vorgelegten Bewertungsgutachten des Sachverständigen IngB vom 2.3.2017 hervorkommt, handelt es sich bei der Liegenschaft

EZ1 GB-A um eine dreiecksförmige Grundfläche, auf der 1981 ein Alten- und Pflegeheim mit einer Nutzfläche EG bis 3. OG von 1.187 m<sup>2</sup> (ua. mit zahlreichen Zimmern, Teeküchen, Empfangshalle, Speisesaal etc.) errichtet wurde.

Laut Gutachter ist das Gebäude so angelegt, dass "*dort ein Alten- und Pflegewohnheim betrieben werden konnte, quasi eine "Spezialimmobilie"*" (S. 6) ... "*Eine Wertanpassung des Gebäudes ist insofern vorzunehmen, weil das Gebäude eine Spezialimmobilie darstellt, ausschließlich für den Betrieb eines Wohn- und Pflegeheimes ausgelegt ist und daher für eine Drittverwendungsmöglichkeit ohne umfangreiche Korrektur ... keine Nachfrage besteht*" (S. 16).

Zusammengefaßt ist festzuhalten, dass sohin gegenständliche Liegenschaft eine auf den betr. Verwendungszweck eingeschränkte "Spezialimmobilie" darstellt, die offenkundig in keine der im ImmoPS der WKÖ ausgewiesene Objektkategorie eingeordnet werden kann. Aus diesem Grund liegt kein "geeigneter" ImmoPS für die Bewertung eines "gleichartigen" Grundstückes vor.

Die Berechnung des Grundstückswertes nach einem "geeigneten Immobilienpreisspiegel" gem. § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist damit im Gegenstandsfall nicht möglich.

#### **4. Ergebnis:**

In Anbetracht dessen, dass die Gegenleistung weit niedriger ist als der nach dem – hier einzige möglichen - Pauschalwertmodell gem. § 2 GrWV ermittelte Grundstückswert und ein geringerer gemeiner Wert des Baurechtes nicht nachgewiesen wurde, kommt gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 idgF. als Steuerbemessungsgrundlage ausschließlich der **Grundstückswert** in Höhe von **€ 1.253.347,97** (= Mindestbemessungsgrundlage) in Betracht.

Davon ausgehend bemäßt sich die 3,5%ige Grunderwerbsteuer – wie bisher im angefochtenen (Neu)Festsetzungsbescheid vom 3.5.2017 - in Höhe von **€ 43.867,18**.

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Neufestsetzung der Grunderwerbsteuer vom 3.5.2017 ist daher abzuweisen.

Es war daher insgesamt spruchgemäß zu entscheiden.

#### **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.

Da zur Frage, wie der "Grundstückswert eines Baurechtes" gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 idF BGBl I 2015/118 zu bemessen ist, bislang keine höchstgerichtliche Rechtsprechung existiert, ist die Revision zulässig.

Innsbruck, am 25. April 2019