



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der A, vertreten durch B, gegen die Bescheide des Finanzamtes C vom 5. November 2008, Steuernummer betreffend Einheitswert des Grundvermögens (einschließlich der Betriebsgrundstücke) entschieden:

1. Betreffend Einheitswert des Grundvermögens

Grundbesitz Betriebsgrundstück (§§ 59 und 60 BewG 1955), bewertet als Geschäftsgrundstück

Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2005 (Nachfeststellung gem. § 22 Abs. 1 BewG 1955) vom 5. November 2008:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

Feststellungsbescheid (Nachfeststellung § 22 Abs. 1 BewG 1955) zum 1. Jänner 2005

Für den Grundbesitz (Betriebsgrundstück) XY., wird der Einheitswert zum 1. Jänner 2005 mit 254.300,00 Euro und der gemäß AbgabenänderungsG 1982 um 35 % erhöhte Einheitswert mit **343.300,00 Euro** festgestellt.

2. Betreffend den Grundsteuermessbescheid (Nachveranlagung gem. § 22 Abs. 1 GrStG 1955) zum 1. Jänner 2005

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

Für den unter 1. angeführten Grundbesitz und die A. wird auf Grund des Grundsteuergesetzes 1955 idgF der Grundsteuermessbetrag mit **682,95 Euro** festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom xxxx hat die Berufungserberin (Bw) das mit Baurechtsvertrag vom yyyy von der D. *an Teilen der Liegenschaft* eingeräumte Baurecht erworben. Punkt II. des Baurechtsvertrages lautet:

II. Vertragsgegenstand:

„Der Grundeigentümer räumt dem Bauberechtigten das auf der Liegenschaft als Last bücherlich einzutragende dingliche, veräußerliche und vererbliche Recht ein, auf und/oder unter der Bodenfläche der Liegenschaft ein Bauwerk oder mehrere Bauwerke zu errichten und zu haben, jedoch seiner Ausübung nach beschränkt auf die im Lageplan (Beilage/1) rot umrandete Fläche.“

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes E vom zzzz wurden folgende Eintragungen bewilligt:

„1. ob der zur Gänze im Eigentum der D. stehenden Liegenschaft XY.

a) im Lastenblatt im Rang a die Einverleibung des BAURECHTES bis 30.6.2100, BAURECHTSEINLAGEZAHL b, sowie die Löschung der Anmerkung c;

b) in der Aufschrift die Ersichtlichmachung „STAMMEINLAGE DER BAURECHTSEINLAGE EZ b“ 2.

a) die Eröffnung der BAURECHTSEINLAGE EZ b, und die Ersichtlichmachung: „BAURECHT BIS 30.6.2100 an EZ e“ im Gutsbestandsblatt 1. Abteilung;

b) im Eigentumsblatt die Einverleibung des Baurechtes zur Gänze für A,

c) im Lastenblatt

die Einverleibung des Vorkaufsrechtes zugunsten der D. gemäß Punkt XVI des Baurechtsvertrages vom yyyy.,

die Einverleibung der Reallast zur Zahlung des jährlichen Bauzinses zugunsten der D, gemäß Punkt XVIII. des Baurechtsvertrages vom yyyy. ...“

Mit dem berufungsgegenständlichen Feststellungsbescheid nahm das Finanzamt hinsichtlich der Baurechtseinlagezahl b, begründet auf EZ e, Grundstücksnummer f., eine Nachfeststellung gemäß § 22 Abs. 1 BewG 1955 zum 1. Jänner 2005 vor und rechnete die gesamte Liegenschaft samt Gebäuden der Baurechtsnehmerin zu.

Das Finanzamt begründete, die Nachfeststellung sei erforderlich gewesen, weil eine wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) gegründet worden sei.

Mit Grundsteuermessbescheid vom gleichen Tag nahm das Finanzamt zum 1. Jänner 2005 eine Nachveranlagung für den nicht befreiten Teil der wirtschaftlichen Einheit gemäß § 22 GrStG 1955 vor.

Gemäß § 9 Abs. 1 Z 3 und § 18 Abs. 2 GrStG i. d. g. F. sei während der Laufzeit eines Baurechts der Baurechtsinhaber Steuerschuldner für den Grund und Boden und die Gebäude.

Fristgerecht wurde Berufung eingebracht.

Die Bw bringt vor auf der Liegenschaft XY- hätten sich vor Abschluss des gegenständlichen Baurechtsvertrages zwei Gebäude der D- befunden, welche von dieser als G verwendet worden seien. Die D-- sei Eigentümerin der Liegenschaft gewesen und sei dies nach wie vor.

Mit Kaufvertrag vom xxxx habe die Bw das mit Baurechtsvertrag vom yyyy von der Da. an Teilen der Liegenschaft eingeräumte Baurecht erworben. In dem Baurechtsvertrag sei in Punkt II. 1 das auf die im Lageplan (Beilage 1) rot umrandete Fläche beschränkte Baurecht zum Vertragsgegenstand gemacht worden. Der mit dem Baurecht belastete Teil der Liegenschaft stelle ein Viertel des Grundstückes dar und betreffe nicht die bestehenden Gebäude.

Im Baurechtsvertrag sei vereinbart worden, dass das Baurecht auf den im beigelegten Lageplan gekennzeichneten Bereich der Liegenschaft beschränkt sein sollte, da auf der Liegenschaft bereits zwei Gebäude der Alleineigentümerin der Liegenschaft standen, welche insbesondere nicht vom Baurecht erfasst sein sollten und andererseits eine Teilung der Liegenschaft aufgrund der verwinkelten Lage des belasteten Grundstücksteiles nicht möglich gewesen sei. Da das Baurecht jedoch die, für das auf dem Grundstück befindliche G benötigten Parkplätze durch Errichtung einer Tiefgarage gewährleisten sollte, sei ein weiter entferntes Grundstück nicht in Frage gekommen.

Das Baurecht sei daher unter Beifügung des Lageplans mit Grundbuchsgesuch bis 30. 6. 2100 bestellt und in das Grundbuch einverleibt, sowie eine Baurechtseinlage eröffnet worden. Dem Grundbuchsgesuch sei der Baurechtsvertrag, welcher gem. Punkt II. 1 das auf die im Lageplan (Beilage 1) rot umrandete Fläche beschränkte Baurecht zum Vertragsgegenstand mache, angeschlossen und in die Urkundensammlung einverleibt worden.

Im gegenständlichen Nachfeststellungsbescheid sei in den darin ausgewiesenen Einheitswert nicht nur der Grund- und Boden, auf den sich das Baurecht beziehe, eingerechnet worden, sondern auch jene Fläche und jene zwei Gebäude, welche der alleinigen Nutzung der Grundeigentümerin unterliegen würden. Demzufolge sei auch der Grundsteuermessbescheid unrichtig.

Das Baurecht könne mit dinglicher Wirkung auf einen Teil der Liegenschaft beschränkt werden, die dem Eigentümer zumindest teilweise zur freien Verfügung stünden und für diesen einen nicht unbeachtlichen Wert darstellten. Im vorliegenden Fall stelle das unbelastete Gebiet den wesentlich größeren Teil der Liegenschaft dar und sei das unbelastete Grundstück zur Nutzung durch die Eigentümerin bestimmt, sodass diese durch das Baurecht nicht in der Nutzung dieses Teiles des Grundstückes und der darauf bestehenden - in ihrem Eigentum stehenden - Gebäude eingeschränkt sei, sondern, ganz im Gegenteil, einen Vorteil aus dem Baurecht ziehe.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Einheitswert

Gemäß § 51 Abs. 2 BewG 1955 gelten als Grundstücke auch das Baurecht und sonstige grundstücksgleiche Rechte.

Grundstücke, die mit Baurechten oder sonstigen grundstücksgleichen Rechten belastet sind, werden gem. § 56 Abs. 1 BewG 1955 wie bebaute oder unbebaute Grundstücke bewertet.

Beträgt die Dauer des Baurechtes in dem für die Bewertung maßgebenden Zeitpunkt noch 50 Jahre oder mehr, so ist gem. § 56 Abs. 2 BewG 1955 der Gesamtwert gemäß Abs. 1 in vollem Umfang dem Berechtigten zuzurechnen.

Beträgt die Dauer des Baurechtes in dem für die Bewertung maßgebenden Zeitpunkt weniger als 50 Jahre, so ist der Gesamtwert gemäß Abs. 1 auf den Grund und Boden und auf die Gebäude nach dem Verhältnis der gemeinen Werte zu verteilen.

Abweichend von Abs. 3 kann auch dem Eigentümer des Grund und Bodens ein Anteil am Wert des Gebäudes zugerechnet werden, wenn besondere Vereinbarungen es rechtfertigen. Dies gilt insbesondere, wenn bei Erlöschen des Baurechtes durch Zeitablauf der Eigentümer des Grund und Bodens keine dem Wert des Gebäudes entsprechende Entschädigung zu leisten hat (§ 56 Abs. 4 BewG 1955).

Im vorliegenden Fall wendet sich die Berufung nicht grundsätzlich gegen die Bewertung des Baurechtes, sondern dagegen, dass die gesamte Grundfläche samt Gebäuden der mit dem Baurecht belasteten Liegenschaft in die Bewertung einbezogen wird.

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 Benutzung 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 bucherliche Eintragung als Last des Grundstückes. Ein Baurecht kann gem. § 5 Abs. 2 des Baurechtsgesetzes nicht an einem Teile eines Grundbuchskörpers begründet werden. Für das eingetragene Baurecht ist gleichzeitig eine besondere Grundbuchseinlage zu eröffnen. Alle Eintragungen gegen den Bauberechtigten sind in dieser Einlage zu vollziehen.

Gemäß § 5 Abs. 1 Allgemeines Grundbuchenlegungsgesetz BGBl Nr. 2/1930 i.d.g.F. kann ein Grundbuchkörper aus einem oder mehreren Grundstücken bestehen.

Bilden die Grundstücksflächen, an denen das Baurecht eingeräumt wird, nur einen Teil des Grundbuchskörpers, sind die mit dem Baurecht zu belastenden Flächen abzuschreiben und in

eine neue Grundbuchseinlage zu übertragen (§ 7 Abs. 1 DVzBauRG, RGBI. 114/1912 idF BGBI. Nr. 258/1990).

Rassi in Kodek, Grundbuchsrecht 1.01 § 3 GBG (Stand: 1.7.2009) führen unter anderem aus:

„Aus § 5 Abs 2 Satz 1 BauRG ergibt sich, dass das Baurecht grundsätzlich nur am gesamten Grundbuchskörper haften und begründet werden kann (Ehrenzweig, System² I/2, 379; Hinteregger in Schwimann³ II § 435 Rz 17; Klang in Klang² V 145; Kletečka in Kletečka/Rechberger/Zitta, Bauten auf fremdem Grund² Rz 33; Rechberger/Bittner² Rz 85; 5 Ob 135/95 = SZ 69/191; 5 Ob 31/01x = SZ 74/97). An Gebäudeteilen kann kein Baurecht begründet werden (§ 1 Abs 3 BauRG). Für den Fall, dass die Grundstücke, an denen das Baurecht eingeräumt wird, nur einen Teil des Grundbuchskörpers bilden, sieht vgl § 7 Abs 1 DVBAuRG die Abschreibung der mit dem Baurecht zu belastenden Grundstücke vor, wobei diese Grundstücke in eine neue Grundbuchseinlage zu übertragen sind, in deren Lastenblatt das Gesuch um Eintragung des Baurechts anzumerken ist. Nach zutreffender hA können jene Teile des Grundbuchskörpers, die räumlich von der Nutzungsbefugnis nicht berührt sind, ohne Zustimmung des Bauberechtigten lastenfrei abgeschrieben werden (Klang in Klang² V 145; Pekarek, NZ 1982, 148; 5 Ob 135/95 = SZ 69/191; 5 Ob 31/01x = SZ 74/97)....

Freilich hat eine unterlassene Abschreibung oder eine spätere Zuschreibung mit nicht vom Baurecht belasteten Grundstücken nicht die Unwirksamkeit des nur auf einzelnen Grundstücken begründeten Baurechtes zur Folge. Vielmehr trifft das Baurecht als Last den ganzen Grundbuchskörpers (Kletečka in Kletečka/Rechberger/Zitta, Bauten auf fremdem Grund² Rz 33; Klang in Klang² V 145; Rechberger/Bittner² Rz 85; 5 Ob 135/95 = SZ 69/191; 5 Ob 31/01x = SZ 74/97), *wenngleich in entsprechender Anwendung des § 12 Abs 2 die Nutzungsbefugnis des Bauberechtigten durchaus auf Teilen eines Grundbuchskörpers oder eines Grundstücks räumlich eingeschränkt sein kann* (Kletečka in Kletečka/Rechberger/Zitta, Bauten auf fremdem Grund² Rz 33; 5 Ob 31/01x = SZ 74/97).“

Der OGH hat in vorzitiertem Beschluss OGH 29. 5. 2001, 5 Ob 31/01x, ausgeführt:

„Die Antragstellerin vertritt die Rechtsauffassung, dass nach einhelliger und ausführlich begründeter Lehre die Begründung eines "Baurechts" an Teilflächen eines Grundstücks möglich sei.

Gemäß § 1 Abs. 1 BauRG kann ein Grundstück mit dem Baurecht belastet werden. Da nach § 5 Abs. 2 Satz 1 BauRG das Baurecht nicht an einem Teil eines Grundbuchskörpers begründet werden kann, wurde in § 7 Abs. 1 DVBAuRG für den Fall, dass die Grundstücke, an denen das Baurecht eingeräumt wird, nur einen Teil des Grundbuchskörpers bilden, in der Weise Vorsorge getroffen, dass die mit dem Baurecht zu belastenden Grundstücke abzuschreiben und in eine neue Grundbuchseinlage zu übertragen sind, in deren Lastenblatt das

Gesuch um Eintragung des Baurechts anzumerken ist (vgl auch 5 Ob 135/95 = ecolex 1997, 89).

Es entspricht einhelliger Auffassung, dass sich das Baurecht als Belastung des Grundstücks nur auf den ganzen Grundbuchkörper beziehen kann (Ehrenzweig, System I/2, 379; Klang in Klang V, 145; Hofmeister/Rechberger/Zitta, Bauten auf fremdem Grund, S 28; Feil, Liegenschaftsrecht Band 1, S 570; Rechberger/Bittner, Rz 85).

Von dem auf der ganzen Liegenschaft haftenden Baurecht ist die zwischen den Parteien vereinbarte Nutzungsbefugnis des Bauberechtigten, die räumlich begrenzt auf Teile des Baurechtsgrundstückes eingeschränkt sein kann, zu unterscheiden (Hofmeister/Rechberger/Zitta, aaO, Ehrenzweig, aaO, Fn 30 unter Hinweis auf den Kommissionsbericht, dass selbstverständlich das Baurecht inhaltlich auf gewisse Parzellen der Liegenschaft eingeschränkt sein könne, genauso wie etwa der Servitutsweg nur auf bestimmte Teile des dienenden Grundstückes, das Recht als solches aber doch auf der ganzen Liegenschaft hafte, sodass bei bucherlicher Zerteilung der Liegenschaft solche Teilstücke, die von der Belastung tatsächlich nie betroffen gewesen seien, lastenfrei abzuschreiben seien; Klang aaO; Pekarek, Rechtliche Auswirkungen auf die Baurechtseinlage bei Abschreibung von Bestandteilen des mit dem Baurecht belasteten Grundbuchkörpers in NZ 1982, 148).

Aus dem Baurechtsvertrag ergibt sich zweifelsfrei, dass das Baurecht hinsichtlich der gesamten Liegenschaft begründet werden soll und *nur die Nutzungsberechtigung inhaltlich (eingeschränkt) dem beiliegenden Lageplan entsprechen soll. Dies ist nach der oben dargestellten Rechtslage zulässig*, sodass dem Revisionsrekurs der Antragstellerin Folge zu geben war...“.

Der OGH bestätigt unter Hinweis auf die einschlägige Literatur, dass sich das Baurecht als Belastung des Grundstückes nur auf den ganzen Grundbuchkörper beziehen kann, unterscheidet davon aber sehr wohl eine zwischen den Parteien vereinbarte Nutzungsbefugnis, 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. Der Antragstellerin war in vorzitiertem Beschluss daher insofern zu folgen, als die Anmerkung des Gesuchs um Eintragung eines Baurechtes auf der Liegenschaft zu bewilligen war, weil das Baurecht laut Baurechtsvertrag hinsichtlich der gesamten Liegenschaft begründet werden sollte, obwohl die Nutzungsberechtigung inhaltlich eingeschränkt dem beiliegenden Lageplan entsprechen sollte.

Aus der Anwendung oder Nichtanwendung des § 7 Abs. 1 DVzBauRG kann nicht unbedingt geschlossen werden, dass das Baurecht deshalb mehr umfasst als vertraglich bedungen.

Im berufungsgegenständlichen Fall wurde der Bw das Baurecht am ganzen Grundstück eingeraumt, da – laut Berufungsausführungen – eine Teilung der Liegenschaft aufgrund der verwinkelten Lage nicht möglich war, die Nutzungsberechtigung wurde jedoch entsprechend eingeschränkt, was zu dem Ergebnis führt, dass das Recht zwar auf der ganzen Liegenschaft lastet (ähnlich einem Servitut s. o.), die Nutzung aber nur für einen bestimmten Teil eingeräumt wird.

Es ist nach dem oben gesagten zivilrechtlich durchaus zulässig, das Nutzungsrecht des Baurechtsberechtigten einer Liegenschaft auf einen bestimmten Bereich einzuschränken. Das Baurecht umfasst in vorliegendem Fall etwa ein Viertel der Liegenschaft, wobei die „Kundengarage“ dem G dient.

Die Befugnisse der Bw sind vertraglich eindeutig auf die im Lageplan, welcher laut Punkt II. des Baurechtsvertrages zum Vertragsbestandteil gemacht wird, bezeichneten Flächen beschränkt. Das bedeutet, das Recht ist wesentlich weniger „wert“ als das gesamte Grundstück samt Gebäuden. Eine Zurechnung der gesamten Liegenschaft inklusive der „fremden“ Gebäude, von deren Benutzung die Bw definitiv ausgeschlossen ist, würde zu einem nicht der Realität entsprechenden Ergebnis führen.

Nach § 56 Abs. 4 BewG 1955 kann abweichend von Abs. 3 auch dem Eigentümer des Grund und Bodens ein Anteil am Wert des Gebäudes zugerechnet werden, wenn besondere Vereinbarungen es rechtfertigen. Dies gilt *insbesondere*, wenn bei Erlöschen des Baurechtes durch Zeitablauf der Eigentümer des Grund und Bodens keine dem Wert des Gebäudes entsprechende Entschädigung zu leisten hat. In gegenständlichem Fall geht es aber nicht einmal darum, dem Grundeigentümer einen Anteil an der zu errichtenden Parkgarage zuzurechnen, sondern dem Baurechtsberechtigten nicht auch die von der Nutzung ausgeschlossenen, im Eigentum der Grundeigentümerin stehenden und ausschließlich von dieser genutzten Gebäude zuzurechnen, für welche die Grundeigentümerin keine Entschädigung zu leisten hat, weil sich die Gebäude ohnedies in ihrem Eigentum befinden. Im Übrigen würde nach h. o. Ansicht die Zurechnung dieser Gebäude an die Bw § 2 BewG widersprechen.

Da nach h. o. Ansicht – unbestritten der Tatsache, dass ein Baurecht zweifelsfrei nur am gesamten Grundbuchkörper begründet werden kann – nach den vorzitierten Ausführungen dennoch eine Bewertung des Baurechtes hinsichtlich der *tatsächlich mit dem Baurecht belasteten Grundstücksfläche* vorzunehmen ist, war der Berufung statt zu geben.

Es ergibt sich somit folgende Berechnung:

Bodenwert wie bisher 36,3364 €/m²

Vom Baurecht umfasste Fläche: 7000 m², ergibt 254.354,80 €.

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 Nachfeststellung des Einheitswertes (§ 22 BewG 1955) ist der nachträglichen Veranlagung des Steuermessbetrages (Nachveranlagung) der Einheitswert zu Grunde zu legen, der auf den Nachfeststellungszeitpunkt festgestellt worden ist. Entsprechendes gilt für die anderen im Nachfeststellungsbescheid getroffenen Feststellungen (§ 22 Abs. 1 GrStG 1955).

Gemäß § 19 Z 2 GrStG 1955 beträgt die Steuermesszahl bei Grundstücken (§ 1 Abs. 2 Z 2) allgemein 2 vom Tausend; diese Steuermesszahl ermäßigt sich gemäß § 19 Z 2 lit. c leg. cit. bei den übrigen Grundstücken für die ersten angefangenen oder vollen 3.650 Euro des Einheitswertes auf 1 vom Tausend.

Dementsprechend ergibt sich der im Spruch angeführte Betrag.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. Oktober 2012