

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Adresse, über die Beschwerde vom 04.03.2010 gegen den Bescheid des FA Salzburg-Land vom 30.11.2009 betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

Am **20.10.2009** schlossen die Bf. als Übernehmerin und außerbücherliche Eigentümerin der Liegenschaft EZ-L (in der Folge: Liegenschaft) und die GmbH-neu (vormals GmbH-alt) als Übergeberin und unter der Baurechtseinlage EZ-B (als Nebeneinlage der vorgenannten EZ-L) eingetragene Baurechtsträgerin (in der Folge: B) eine **Vereinbarung über die Löschung des Baurechts ob der Liegenschaft EZ-L**.

Laut **Präambel** der Vereinbarung leitet die Bf. ihr außerbücherliches Eigentum an der Liegenschaft aus dem mit dem bücherlichen Eigentümer (in der Folge: E) abgeschlossenen Sacheinlagevertrag vom 24.09.2009 ab. Die Liegenschaft wurde am 30.09.2009 an die Bf. übergeben. Das mit Baurechtsvertrag vom 06.12.1991 begründete Baurecht ist mit Ablauf des **02.07.2009** abgelaufen.

Gemäß **Vertragspunkt § 2 (Gegenstand des Vertrages)** übergab B an die Bf. **nach Ablauf des Baurechtsvertrages vom 06.12.1991** das bisher im Baurecht stehende **Gebäude**.

Gemäß **Vertragspunkt § 3.1** wurde das **Gebäude** am **01.10.2009** an die Bf. **übergeben** sowie laut **Vertragspunkt § 3.3.** als Verrechnungsstichtag der 03.07.2009 als Tag nach Ablauf des Baurechtes vereinbart.

Nach **Vertragspunkt § 3.5.** verpflichtete sich die Bf. als Übernehmerin, einen **Ablösebetrag** in Höhe des im Rahmen eines Bewertungsgutachtens eines

Immobiliensachverständigen ermittelten Betrages von EUR 913.000,00 an die Übergeberin B zu entrichten.

Vertragspunkt § 5 beinhaltet die Löschungserklärung und Einwilligung zur grundbücherlichen Einverleibung der Löschung des Baurechts. Der bürgerliche Liegenschaftseigentümer E erklärte sein Einverständnis zur vorliegenden Vereinbarung und zur Einverleibung der Löschung des Baurechts und mitunterfertigte das Vertragswerk.

Mit **Bescheid** vom 30. November 2009 setzte das Finanzamt **Grunderwerbsteuer** für den Rechtsvorgang der Vereinbarung über die Löschung des Baurechts vom 20.10.2009 in Höhe von 3,5% des Ablösebetrages von EUR 913.000,00, sohin mit EUR 31.955,00 fest.

In der nach tatsächlicher Zustellung des Bescheides fristgerecht eingebrachten **Berufung** wendet die Bf ein, dass weder das Erlöschen des Baurechts durch Zeitablauf noch der damit verbundene Übergang des Eigentums an dem auf dem Baurecht von dem Bauberechtigten errichteten Bauwerk auf den Liegenschaftseigentümer der Grunderwerbsteuer unterliegen würde. Vielmehr handle es sich bei diesem Rechtsvorgang nicht um einen grunderwerbsteuerbaren Tatbestand des § 1 Abs 1 GrEStG 1987. Begründend wird ausgeführt, dass das Baurechtsbauwerk einen unselbständigen und sonderrechtsunfähigen Bestandteil des Baurechts als einem befristeten dinglichen, veräußerlichen und vererblichen Recht, auf oder unter der Bodenfläche ein Bauwerk zu haben, bilde.

Grunderwerbsteuerlich werde das Baurecht zufolge § 2 Abs 2 Z 1 GrEStG 1987 dem Grundstück gleichgestellt, weshalb die Begründung eines neuen und die Übertragung eines bestehenden Baurechts sowie die zulässige Verlängerung eines bestehenden Baurechts der Grunderwerbsteuer unterliege. Demgegenüber werde durch die gegenständliche Festlegung der ziffernmäßigen Höhe des Ablösebetrages zufolge **Erlöschens des Baurechts kraft Zeitablauf** kein grunderwerbsteuerbarer Tatbestand verwirklicht. Im Falle des Erlöschens des Baurechts zufolge Zeitablaufs würde der Bauberechtigte dem Liegenschaftseigentümer insbesondere keine ihm (noch) zustehende Berechtigung an dem Baurecht einräumen. Vielmehr würde es mit dem Eintritt des Endtermins, im Gegenstandsfall sohin mit Ablauf des Datums des Erlöschens, dem 2. Juli 2009 erlöschen, weil es dem Bauberechtigten von vornherein nur mit diesem Inhalt eingeräumt worden wäre. Das Baurecht sei mit dem zu seinem Inhalt gehörenden Zeitablauf beendet und damit „verbraucht“. Ein Übergang der Baurechtsberechtigung im Sinn des § 1 Abs 1 iVm § 2 Abs 2 Z 1 GrEStG 1987 auf den Liegenschaftseigentümer würde nicht stattfinden. Hierin würde der rechtlich erhebliche Unterschied zur rechtsgeschäftlichen Aufhebung des Baurechts kraft Vereinbarung zwischen dem Bauberechtigten einerseits und dem Liegenschaftseigentümer andererseits liegen. Denn bei dieser Fallkonstellation sei das Baurecht noch nicht beendet. Der Bauberechtigte würde auf seine noch bestehende Berechtigung an der Liegenschaft zugunsten des Liegenschaftseigentümer verzichten, welcher seinerseits das Vollrecht über seine Liegenschaft erst auf Grund des Verzichts des Bauberechtigten erlange.

Die Vereinbarung einer Gegenleistung sei im Übrigen nicht von Relevanz für das Vorliegen eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorganges, wofür allein die Verwirklichung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 GrEStG 1987 maßgeblich wäre.

Auch **hinsichtlich des Bauwerkes selbst** wäre kein grunderwerbsteuerbarer Tatbestand verwirklicht worden. Es sei vom Bauberechtigten in Ausübung seines Rechts iSd § 1 Abs 1 BauRG errichtet worden und stelle kein Gebäude auf fremdem Boden gemäß § 2 Abs 2 Z 2 GrEStG 1987 dar. Der Bauberechtigte habe das Bauwerk im Verhältnis zum Liegenschaftseigentümer eben nicht auf fremdem, sondern auf eigenem „Boden“, nämlich in Form des Baurechts errichtet. Das Bauwerk als wesentlicher Bestandteil des Baurechts werde unmittelbar **ipso iure** mit dem Erlöschen des Baurechts zu einem wesentlichen Bestandteil der Liegenschaft und damit rechtliches Eigentum des Liegenschaftseigentümers.

Diese Rechtsansicht entspreche der **ständigen Rechtsprechung des BFH** seit dessen Entscheidung vom 8.2.1985 (BStBL II 1995, 334), welcher sich auch ein Teil der österreichischen Lehre angeschlossen habe (vgl. *Taucher in Kletecka/Rechberger/Zitta*, Bauten auf fremdem Grund, Rz 162). Auch der Verwaltungsgerichtshof hätte in seinem Erkenntnis VwGH 21.12.1992, 89/16/0112,0113 zum Ausdruck gebracht, dass nicht sämtliche Veränderungen hinsichtlich der Befugnisse über ein Grundstück von den Tatbeständen des § 1 GrEStG 1987 abgedeckt wären. Dies gelte nach dem Vorbringen der Bf insbesondere für das Erlöschen des Baurechts kraft Zeitablauf. Im Judikat VwGH 19.03.2003, 2002/16/0083 hätte der Verwaltungsgerichtshof die vorzeitige Aufhebung des Baurechts kraft Parteienvereinbarung als grunderwerbsteuerbaren Rechtsvorgang qualifiziert, jedoch jegliche Analogie zum Rechtsvorgang des Erlöschens des Baurechts kraft Zeitablauf unterlassen.

Das Finanzamt wies in der **Berufungsvorentscheidung** vom 15.03.2010 die Berufung mit Hinweis auf VwGH 19.03.2003, 2002/16/0083 ab. Darin habe das Höchstgericht auf Fellner (Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 51 Abs. 2 zu § 2 GrEStG) und Arnold/Arnold, Kommentar zum GrEStG 1987, I, Rz 95 Bezug genommen und die Ansicht vertreten, dass im Falle des Erlöschens des Baurechts ein Erwerb des Eigentums am Gebäude durch den Grundeigentümer gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG vorliege. Eine Differenzierung zwischen vorzeitiger Aufhebung kraft Parteienvereinbarung und Erlöschen des Baurechts durch Zeitablauf sei sachlich ungerechtfertigt.

Im fristgerecht eingebrachten **Vorlageantrag** vom 17.03.2010 führt die Bf. aus, dass die ihrerseits zitierte Judikatur darlegen soll, dass die genannte Entscheidung den Rechtsvorgang des **Erlöschens des Baurechts zufolge Zeitablaufs** gerade nicht vom Grunderwerbsteuerstatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 erfasst verstanden will. Auch der VwGH habe zwischen dem Erlöschen des Baurechts kraft Zeitablaufs, wie es Gegenstand der Entscheidung des BFH vom 08.02.1995 (BStBL II 1995, 334) war, und dem vom VwGH zu entscheidenden Fall der vorzeitigen rechtsgeschäftlichen Aufhebung des Baurechts unterschieden. Der VwGH käme nach Bezugnahme auf

dort näher referierte Literatur zum Schluss, dass „eine grunderwerbsteuerrechtlich unterschiedliche Behandlung des Schicksals von Superädifikaten und jenen Gebäuden, die auf Grund eines Baurechts errichtet wurden, nach rechtsgeschäftlicher Aufhebung des Benützungstitels am Grundstück (...) daher nicht gerechtfertigt (scheint)“. Vom Erlöschen kraft Zeitablaufs sei hier nicht die Rede. Ausdrücklich würde hier lediglich die vorzeitige „*einvernehmlich vorgenommene Aufhebung des Baurechts*“, wenngleich es sich im dortigen Sachverhalt ebenfalls um einen zeitlich begrenzten Titel am Grundstück handelte, als Erwerb des Eigentums am Gebäude durch den Grundeigentümer qualifiziert und wäre dieser Rechtsvorgang der Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 unterworfen worden.

Die Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 30.11.2009 ist gemäß § 323 Abs 38 BAO, BGBl I 2013/14 vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes legte die Bf. den oben erwähnten **Sacheinlagevertrag** vom 24.09.2009 sowie den das beschwerdegegenständliche Baurecht begründenden **Baurechtsvertrag** vom 06.12.1991 vor.

Mit vorgenanntem **Baurechtsvertrag** bestellte der Eigentümer der Liegenschaft E der nunmehrigen Baurechtsträgerin B gemäß Vertragspunkt II ein Baurecht auf die Dauer von 17 Jahren, wobei das Baurecht gemäß § 5 Baurechtsgesetz durch die bücherliche Eintragung als Last des Grundstückes entsteht. Neben Regelungen betreffend den Baurechtszins und Kostentragung wurde in Vertragspunkt V. vereinbart, dass die Baulichkeiten längstens innerhalb von einem Jahr, gerechnet vom Tage des Vorliegens der rechtskräftigen Baubewilligung an, schlüsselfertig herzustellen sind. Gemäß Vertragspunkt VIII. geht mit Beendigung des Baurechts das Gebäude in das Eigentum des Grundeigentümers über. Als Entgelt wurden 25% der Anschaffungskosten des Gebäudes zuzüglich gesetzlicher Mehrwertsteuer vereinbart. Im Falle eines mittels Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen ermittelten niedrigeren Zeitwertes des Gebäudes zu diesem Zeitpunkt würde dieser gelten. Mit Vereinbarung betreffend Änderung des Baurechtsvertrages vom 29./30.06.2000 einigte man sich, dass als Entgelt für das Gebäude der Zeitwert im Zeitpunkt des Überganges des Gebäudes in das Eigentum des Grundeigentümers zum Ansatz zu gelangen hat.

Mit **Sacheinlagevertrag vom 24.09.2009** übergab der alleinige Gesellschafter der Bf. und bücherliche Eigentümer E der Liegenschaft diese am 30.09.2009 an die Bf. In Vertragspunkt § 2 wurde festgehalten, dass zum Übertragungsgegenstand insbesondere auch das Recht des Liegenschaftseigentümers als Baurechtsgeber, das Gebäude infolge des Ablaufs des Baurechts zum Zeitwert in das Eigentum zu übernehmen, gehört.

Laut Grundbuchsauszug ist das Baurecht mit Ablauf des 02.07.2009 abgelaufen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist, ob die in der Vereinbarung über die Löschung des Baurechts geregelte Übertragung des im Baurecht stehenden Gebäudes an die Bf. als Grundeigentümerin am 20.10.2009 **nach Erlöschen des Baurechts durch Zeitablauf** (02.07.2009) einen grunderwerbsteuerbaren Tatbestand darstellt, und diesfalls der von der Bf. als Übernehmerin geleistete Ablösebetrag von EUR 913.00,00 der Grunderwerbsteuer unterliegt.

Nach § 1 Abs. 1 Baurechtsgesetz (BauRG) ist das Baurecht das dingliche, veräußerliche und vererbliche Recht, auf oder unter der Bodenfläche ein Bauwerk zu haben. Das Baurecht entsteht gemäß § 5 Abs. 1 BauRG durch die bürgerliche Eintragung als Last des Grundstückes. Gemäß § 6 Abs. 1 i. d. R. gilt das Baurecht als unbewegliche Sache, das auf Grund des Baurechtes erworbene oder hergestellte Bauwerk als Zugehör des Baurechtes. Bei Erlöschen des Baurechtes fällt das Bauwerk gemäß § 9 Abs. 1 BauRG an den Grundeigentümer. Mangels anderer Vereinbarung ist gemäß § 9 Abs. 2 BauRG dem Bauberechtigten eine Entschädigung in der Höhe eines Viertelteles des vorhandenen Bauwertes zu leisten.

Der Grunderwerbsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 GrEStG ua. folgende Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.
2. der Erwerb des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist.

Nach § 2 Abs. 2 GrEStG stehen den Grundstücken gleich:

1. Baurecht,
2. Gebäude auf fremdem Boden.

Sowohl das Finanzamt als auch die Bf. ziehen das Erkenntnis des VwGH 19.03.2003, 2002/16/0083, wenn auch mit unterschiedlichen Schlussfolgerungen, an.

In diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof zu einem Fall der vorzeitigen rechtsgeschäftlichen Aufhebung eines Baurechtes ua. Folgendes ausgeführt:

"Für die Steuerbarkeit dieses Vorganges treten in der Österreichischen Literatur Fellner (Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 51 Abs. 2 zu § 2 GrEStG) und Arnold/Arnold (Komm. z. GrEStG 1987 I, Rz 95 Abs. 6 zu § 2 GrEStG I) ein. Taucher hingegen (in Hofmeister/Rechberger/Zitta, Bauten auf fremdem Grund, Rz 162) folgt dem Urteil des BFH vom 8. Februar 1995, BStBl II 1995, 334, im Wesentlichen mit dem Argument, es finde nach dem Erlöschen des Baurechtes keine Änderung der sachenrechtlichen Zuordnung am Grundstück statt, das "Wiedererstarken" des Eigentümers/des Eigentums zum Vollrecht sei in § 1 GrEStG tatbestandsmäßig nicht erfasst.

Angesichts dieses Meinungsstandes ist nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes zu beachten, dass § 2 Abs. 2 GrEStG 1987 Baurechte und Gebäude auf fremdem Grund (wozu insbesondere Superädifikate gemäß § 435 ABGB gehören; vgl. dazu die bei Fellner, a.a.O., Rz 52 Abs. 3 zu § 2 GrEStG referierte hg. Judikatur) gleich behandelt. Es kann (insbesondere seit der Aufhebung des § 2 BauRG, der den Kreis der Grundstücke, an denen ein Baurecht begründet werden konnte, stark beschränkt hatte), ohne weiteres der gleiche wirtschaftliche Zweck durch Einräumung eines Baurechtes oder durch Verschaffung eines zeitlich begrenzten Benützungstitels am Grundstück (zB durch einen Bestandvertrag) verbunden mit dem Recht des Bestandnehmers, auf dem Grundstück ein Superädifikat zu errichten, erreicht werden. Eine grunderwerbsteuerrechtlich unterschiedliche Behandlung des Schicksals von Superädifikaten und jenen Gebäuden, die auf Grund eines Baurechtes errichtet wurden, nach rechtsgeschäftlicher Aufhebung des Benützungstitels am Grundstück scheint daher nicht gerechtfertigt.

Da die vereinbarte Übertragung des Gebäudes nach Aufhebung des zeitlich begrenzten Benützungstitels am Grundstück im Falle von Superädifikaten auf den Grundeigentümer einen grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang darstellt (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 59 zu § 2 GrEStG; Taucher, in Hofmeister/Rechberger/Zitta, Bauten auf fremdem Grund, Rz 162, Seite 294, letzter Absatz, und Seite 102 Abs. 3 und 4; Arnold/Arnold, Komm. z. GrEStG 1987 I, Rz 74 bis 77a zu § 2 GrEStG), ist es im Sinne einer am Gleichheitssatz orientierten, verfassungskonformen Auslegung jedenfalls geboten, auch den durch eine einvernehmlich vorgenommene Aufhebung des Baurechtes bewirkten Erwerb des Eigentumes am Gebäude durch den Grundeigentümer der Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 Z. 2 GrEStG zu unterziehen (Fellner, a.a.O., Rz 51 Abs. 1 zu § 2 GrEStG), weil damit der Grundeigentümer, der zuvor durch das bestandene Baurecht auf ein sog. "nudum ius" reduziert war, wieder das Vollrecht an seinem Grundstück, vermehrt um das Bestandteil gewordene Gebäude, erhält. Damit wird im Ergebnis auch die von Arnold/Arnold (a.a.O., Rz 95 Abs. 6 zu § 2 GrEStG) zu Recht als sachlich nicht gerechtfertigt bezeichnete Ungleichbehandlung von Gebäuden auf Basis eines Baurechtes gegenüber Superädifikaten vermieden."

Während das Finanzamt unter Verweis auf das Erkenntnis und Literatur die Ansicht vertrat, dass im Falle des Erlöschens des Baurechts ein Erwerb des Eigentums am Gebäude durch den Grundeigentümer gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG vorliege, eine **Differenzierung zwischen vorzeitiger Aufhebung kraft Parteienvereinbarung und Erlöschen des Baurechts durch Zeitablauf** sachlich ungerechtfertigt sei, betont die Bf., dass das Erkenntnis den Rechtsvorgang des **Erlöschens des Baurechts zufolge Zeitablaufs** gerade **nicht** vom Grunderwerbsteuertatbestand des § 1 Abs. 1 Z. 2 GrEStG 1987 erfasst verstanden will. Das dort angeführte Gleichbehandlungsgebot von Superädifikaten und Gebäuden, die auf Grund eines Baurechtes errichtet wurden, gelte nur für den Fall der vorzeitigen rechtsgeschäftlichen Aufhebung des Baurechtes.

In ihrer Argumentation führt die Bf. zusätzlich das **BFH- Urteil vom 08.02.1995, (II R 51/92), BStBl. 1995 II S. 334, (BFHE 177, 140)** ins Treffen.

Der Gerichtshof darin:

„Weder das Erlöschen des Erbbaurechts durch Zeitablauf noch der damit verbundene Übergang des Eigentums an dem auf dem Erbbaurecht von dem Erbbauberechtigten errichteten Bauwerk auf den Grundstückseigentümer unterliegen der Grunderwerbsteuer“.

Und führt in seinen Entscheidungsgründen aus:

„.....2. Grunderwerbsteuerrechtlich wird das Erbbaurecht durch § 2 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG 1983 einem Grundstück gleichgestellt. Demzufolge unterliegen die Begründung eines neuen und die Übertragung eines bestehenden Erbbaurechts ebenso der Grunderwerbsteuer (BFH-Urteil in BFHE 91, 191, BStBl II 1968, 223) wie die, diesen beiden Gestaltungen vergleichbare Verlängerung (§ 27 Abs. 3 ErbbauV) eines bestehenden Erbbaurechts (Senatsurteil vom 18. August 1993 II R 10/90, BFHE 172, 122, BStBl II 1993, 766).

Entgegen der Auffassung des FA liegt im Streitfall keine Gestaltung vor, die den den genannten Entscheidungen zugrundeliegenden Sachverhalten entsprechen würde. Im Falle des Erlöschens des Erbbaurechts infolge Zeitablaufs räumt der Erbbauberechtigte dem Grundstückseigentümer insbesondere keine ihm (noch) zustehende Berechtigung an dem Erbbaurecht ein. Es erlischt vielmehr mit dem Eintritt des Endtermins (§ 27 f. ErbbauV), weil es dem Erbbauberechtigten von vornherein nur mit diesem Inhalt eingeräumt worden war (Hofmann, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, 5. Aufl., § 2 Rdnr. 23; vgl. auch Fischer in Boruttau/Egely/Sigloch, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 13. Aufl., § 2 Tz. 137). Das Erbbaurecht ist mit dem zu seinem Inhalt gehörenden Zeitablauf beendet; es ist damit "verbraucht". Ein Übergang einer Erbbauberechtigung i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 i. V. m. § 2 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG 1983 auf den Grundstückseigentümer findet nicht statt.

Hierin liegt auch, wie das FG zutreffend erkannt hat, der rechtlich erhebliche Unterschied zu der vom FA als Vergleichsfall angeführten rechtsgeschäftlichen Aufhebung des Erbbaurechts (§ 26 ErbbauV; BFH-Urteil in BFHE 118, 480, BStBl II 1976, 470), denn nach der dieser Entscheidung zugrundeliegenden Gestaltung des Sachverhalts war das Erbbaurecht noch nicht beendet; der Erbbauberechtigte verzichtete aber auf seine noch bestehende Berechtigung an dem Grundstück i. S. des § 1 Abs. 1 ErbbauV zugunsten des Grundstückseigentümers, der seinerseits das Vollrecht über sein Grundstück (erst) aufgrund des Verzichts des Erbbauberechtigten erlangte.

Dem Erlöschen des Erbbaurechts durch Zeitablauf kommt nicht deshalb die Bedeutung eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorgangs zu, weil der Grundstückseigentümer dem Erbbauberechtigten eine Entschädigung für das Bauwerk zu leisten hat (§ 27 Abs. 1 Satz 1 ErbbauV) oder weil, wie im Streitfall zulässigerweise (§ 27 Abs. 1 Satz 2 ErbbauV) vereinbart, das Bauwerk entschädigungslos auf den Eigentümer übergeht, ihm also dessen Wert zufließt. Das FA verkennt bei seiner

hierauf gestützten Argumentation, daß sich die Frage, ob ein der Grunderwerbsteuer unterliegender Rechtsvorgang gegeben ist, anhand der - im Streitfall nicht erfüllten - Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 GrEStG 1983 entscheidet und nicht danach, ob an einen Vorgang ein Wertzufluß geknüpft ist, der ggf. zu entschädigen ist.

3. Auch hinsichtlich des Bauwerks selbst ergibt sich, wie das FG mit zutreffenden Gründen ausgeführt hat, kein Vorgang, der gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG 1983 (vgl. insoweit BFH-Urteil vom 27. März 1985 II R 37/83, BFHE 143, 379, BStBl II 1985, 526) der Grunderwerbsteuer unterliegt. Das von dem Erbbauberechtigten in Ausübung seines Rechts (§ 1 Abs. 1 ErbbauV) errichtete Bauwerk ist kein Gebäude auf fremden Boden (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG 1983; BFH-Urteil in BFHE 91, 191, BStBl II 1968, 223). Der Erbbauberechtigte errichtet das Bauwerk im Verhältnis zum Grundstückseigentümer nicht auf fremdem, sondern auf "eigenem" Boden, nämlich "auf dem Erbbaurecht"; das aufgrund des Erbbaurechts errichtete Bauwerk wird wesentlicher Bestandteil des Erbbaurechts (§ 12 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 ErbbauV, § 94 BGB). Als solcher geht das Bauwerk beim Erlöschen des Erbbaurechts durch Zeitablauf nicht aufgrund einer Verwertungsbefugnis des Erbbauberechtigten i. S. des § 1 Abs. 2 GrEStG 1983 auf den Grundstückseigentümer über. Vielmehr tritt eine - der Vorschrift des § 1 Abs. 2 GrEStG 1983 entzogene - andere Zuordnung des Bauwerks zum Grundstück ein. Das Bauwerk als wesentlicher Bestandteil des Erbbaurechts wird unmittelbar kraft Gesetzes mit dem Erlöschen des Erbbaurechts wesentlicher Bestandteil des Grundstücks (§ 12 Abs. 3 ErbbauV, § 94 BGB) und damit (rechtliches) Eigentum des Grundstückseigentümers (§§ 903, 94, 93 BGB; vgl. hierzu auch BFH-Urteil in BFHE 91, 191, BStBl II 1968, 223).“

Arnold/Bodis, § 2 Tz 95 merkt dazu an:

„Dieser Auffassung ist die herrschend deutsche Lehre gefolgt (Boruttau, dGrEStG¹⁴, § 2 Rn 159ff).

Auch ein Teil der österreichischen Lehre ist ihr beigetreten (Taucher in Hofmeister/Rechberger/Zitta, Bauten auf fremdem Grund, Rz 162). Fellner (Gebühren und Verkehrsteuern II § 2 Rz 51) sieht im Erlöschen des Baurechtes in konsequenter Fortsetzung der VwGH-Judikatur einen steuerpflichtigen Vorgang nach § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG. Taucher (aaO) tritt dem insoweit entgegen, als in der Aufhebung einer eingeräumten Verwertungsbefugnis und der Rückerlangung der Verfügungsfreiheit durch den Grundeigentümer kein Tatbestand des § 1 GrEStG zu erblicken sei“.

Arnold/Bodis (aaO) vertreten hierzu folgende Ansicht:

„UE ist im Heimfall des Baurechtes sehr wohl ein Grunderwerbsteuerbarer Tatbestand zu erblicken. Es besteht kein Unterschied, ob der Liegenschaftseigentümer ein Kündigungsrecht ausübt (dieser Heimfall ist auch nach deutscher Ansicht Grunderwerbsteuerbar, vgl. Boruttau, dGrEStG¹⁴, § 9 Rn 559) oder ob es zu einem Heimfall infolge Zeitablaufs kommt. Es trifft zwar zu, dass es sich beim Gebäude aus der Sicht des Bauberechtigten nicht um ein Gebäude auf fremdem Boden handelt. Der Grundeigentümer erlangt jedoch das Baurecht bei Erlöschen desselben nicht

zurück. Aus seiner Sicht handelt es sich daher (in einer logischen Sekunde) um ein Gebäude auf fremdem Boden. UE ist daher dieser Vorgang grunderwerbsteuerbar. Als Bemessungsgrundlage ist die in § 9 BauRG genannte (oder eine hievon abweichende) Entschädigung heranzuziehen. Dieses Ergebnis scheint auch insoweit geboten, als eine sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung gegenüber Superädifikaten vermieden würde“.

Schaffer/Siller in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG § 5 Rz 487 dazu:

„.....Ob **das Erlöschen des Baurechts** einen neuerlichen Erwerbsvorgang auslöst, ist strittig. Die wohl überwiegende Ansicht in der Fachliteratur erblickt im Erlöschen des Baurechts durch Zeitablauf einen grunderwerbsteuerbaren Tatbestand (mit Verweis auf Fellner aaO § 2 Tz 51; Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG¹⁴, § 1 Tz 259, § 2 Tz 95 ua). Demgegenüber folgt ein Teil der österreichischen Fachliteratur (mit Verweis auf Taucher aaO Rz 162) der herrschenden Ansicht in Deutschland, wonach das Erlöschen eines (Erb)-Baurechts kein der Grunderwerbsteuer unterliegender Vorgang sei. Begründet wird dies im Wesentlichen damit, dass der Zeitablauf kein eigenes Rechtsgeschäft darstelle, sondern dies vielmehr einer auflösenden Befristung des Baurechts gleichkomme. Auch die Tatsache, dass dabei eine Entschädigung zu leisten ist, stünde diesem Ergebnis nicht entgegen, da sich die Frage, ob ein der Grunderwerbsteuer unterliegender Rechtsvorgang gegeben ist, anhand der Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 GrEStG entscheidet und nicht danach, ob an einen Vorgang ein Wertzufluss geknüpft ist (mit Verweis auf deutsche Literatur). Nachdem uE auch die in der deutschen Literatur vertretenen Argumente schlüssig erscheinen, bleibt die Klärung dieser Rechtsfrage wohl den Höchstgerichten vorbehalten“.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich bei diesen unterschiedlichen Rechtsmeinungen der herrschenden österreichischen Literatur (Fellner aaO § 2 Tz 51; Arnold in Arnold/Bodis, aaO § 1 Tz 259, § 2 Tz 95) an, dies insbesondere auch im Hinblick auf das im Erkenntnis des VwGH 19.03.2003, 2002/16/0083 ins Treffen geführte Gleichbehandlungsgebot von Superädifikaten und Bauwerken auf Grund eines Baurechtes. Es ist insofern der Bf. beizupflichten, als das Höchstgericht seine Erwägungen auf den dort beschwerdegegenständlichen Fall einer vorzeitigen, rechtsgeschäftlichen Aufhebung des Baurechtes bezogen haben wollte. Der Gerichtshof hat sich aber auch nicht explizit dahingehend geäußert, dass seine Argumentation keinesfalls auf den Fall des Erlöschens des Baurechtes durch Zeitablauf anwendbar sei. Darüberhinausgehend gründet die österreichische Literatur (vgl. insbesondere Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG¹⁴, § 2 Tz 95) die Grunderwerbsteuerbarkeit des Erlöschens des Baurechtes infolge Zeitablaufs auf das Konstrukt, dass sich für den Grundeigentümer nach Erlöschen des Baurechtes das auf Grund des Baurechtes errichtete Bauwerk (in einer logischen Sekunde) als Gebäude auf fremdem Boden darstelle, und schafft insofern einen unmittelbaren Brückenschlag zum vom VwGH argumentierten Gleichbehandlungsgebot. Nicht zuletzt

hat die Bf. selbst entgegen ihrer Rechtsansicht, wonach das Bauwerk als wesentlicher Bestandteil des Baurechtes unmittelbar **ipso iure** mit dem Erlöschen des Baurechtes zu einem wesentlichen Bestandteil der Liegenschaft und damit rechtliches Eigentum des Liegenschaftseigentümers würde, diesen Rechtsvorgang wie bei einem Superädifikat (vgl. Arnold/Bodis, GrEStG¹⁴, § 2 Tz 74) in die beschwerdegegenständliche Vereinbarung über die Löschung des Baurechtes (in der Berufung Seite 3 unten auch: "*vereinbartedie Löschung des Baurechtes*") gekleidet.

Aus all diesen Erwägungen war 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.

Wie im Erwägungsteil ausgeführt wurde, äußert sich der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis VwGH 19.03.2003, 2002/16/0083 nicht explizit, ob das dort angeführte Gleichbehandlungsgebot von Superädifikaten und jenen Gebäuden, die auf Grund eines Baurechtes errichtet wurden, lediglich nach rechtsgeschäftlicher Aufhebung des Benützungstitels am Grundstück oder aber auch für den Fall des Erlöschens desselben durch Zeitablauf zu gelten habe. Soweit überblickbar wurde an das Höchstgericht bisher noch nicht die Rechtsfrage der Grunderwerbsteuerbarkeit betreffend das Erlöschen des Baurechtes durch Zeitablauf und das grunderwerbsteuerrechtliche Schicksal des auf Grund des Baurechtes errichteten Gebäudes herangetragen. Darüber hinaus ist nicht nur die österreichische Literaturmeinung sondern auch die deutsche Judikatur zu dieser Rechtsfrage divergent. Aus all diesen Gründen wird zur Klärung die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zugelassen.

Salzburg-Aigen, am 31. Juli 2017