

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Dr. Günter Wappel, Rechtsanwalt, Buchengasse 47/19, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 23.10.2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 28.09.2012 betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

### **Entscheidungsgründe**

Mit Baurechtsvertrag vom 17.5.1995 räumten ab der a GmbH an der Liegenschaft EZ 1 im Ausmaß von 1950 m<sup>2</sup> ein Baurecht bis zum 31.12.2021 ein. Die Bauberechtigte hatte für die Benützung des Baurechtsgrundes einen jährlichen Baurechtszins von ATS 15.600 zu entrichten.

Mit Nachtrag vom 27.11.1999 wurde der Baurechtsvertrag vom 17.5.1995 von beiden Vertragsteilen einvernehmlich aufgehoben. Die Baurechtsbesteller haben in der Zwischenzeit die Liegenschaft EZ 2 mit dem Grundstück w, erworben und wurde durch diesen Nachtrag die Bestellung des Baurechtes auch auf die Liegenschaft EZ 2 mit dem Grundstück x ausgedehnt. Nach Vereinigung des Grundstückes x mit dem Grundstück x der Liegenschaft EZ j weist das Grundstück x der EZ 738 eine Gesamtfläche von 2898 m<sup>2</sup> auf. Die Baurechtsbesteller bestellten zugunsten der Bauberechtigten an der Liegenschaft EZ 2 ein Baurecht bis zum 31.12.2021. Für die Benützung des Baurechtsgrundes war ein jährlicher Bauzins von ATS 23.500 zu entrichten.

Mit Baurechtsvertrag vom 20.9.2011 wurde der Nachtrag vom 27.11.1999 zum Baurechtsvertrag vom 17.5.1995 aufgehoben. Die Bauberechtigte bewilligte die Löschung des zu ihren Gunsten ob der Liegenschaft 2 einverleibten Baurechtes. Die Baurechtsbesteller verzichteten auf die zu ihren Gunsten ob der Liegenschaft EZ Nr einverlebte Reallast der Verpflichtung zur Zahlung des jährlichen Bauzinses von ATS 23.500. Die Bauberechtigte erteilte die Einwilligung, dass ob der Baurechtseinlage EZ Nr die Löschung einverleibt werden kann.

Die Baurechtsbesteller sind je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft EZ 2, ob welcher Liegenschaft das Grundstück x im Ausmaß vom 4.674 m<sup>2</sup> vorgetragen ist. Die Baurechtseinlage lautet q. Die Baurechtsbesteller sind ebenfalls je zur Hälfte Miteigentümer der Liegenschaft EZ g, ob welcher das Grundstück 1627 im Ausmaß vom 4.272 m<sup>2</sup> vorgetragen ist. Die Bestellung des Baurechtes wird auch auf die Liegenschaft EZ g ausgedehnt. Das Grundstück Nr. 1627 der EZ f weist das Grundstück x nunmehr eine Gesamtfläche von 8.946 m<sup>2</sup> auf. Die Liegenschaft EZ g erlischt mangels Gutsbestand. An der Liegenschaft EZ 2 bestellen ab ein Baurecht bis zum 31.12.2025 zu Gunsten der Bauberechtigten. Der Bauzins wurde mit jährlich EUR 20.000 vereinbart.

Mit dem im Spruch dieses Erkenntnisses angeführten Bescheid setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien für die unentgeltliche Auflösung des Baurechtes an der EZ s die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Z 3 GrEStG im Betrage von EUR 10.970,96 fest. Als Bemessungsgrundlage wurde der anteilige dreifache Einheitswert der Liegenschaft in Höhe von EUR 313.455,88 herangezogen.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde (vormals Berufung) wurde unrichtige und unvollständige Tatsachenfeststellung eingewendet. Mit Baurechtsvertrag vom 20.9.2011 hätte der Beschwerdeführer auf die Geltendmachung des Bauzinses von jährlich EUR 1.707,81 bis zum 31.12.2021 verzichtet. Auf Grund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise betrage der Bauzins für die restliche Laufzeit von zehn Jahren EUR 17.078,12. Der angefochtene Bescheid gehe von einem Einheitswert von EUR 208.970,59 aus. Dabei sei davon ausgegangen worden, dass dies der Einheitswert der Baurechtseinlage EZ s sei. Dies sei allerdings nicht der Einheitswert der Baurechtseinlage. Der Einheitswert (EW) der Liegenschaft ua (so auch der Baurechtseinlage EZ Nr) betrage laut Bescheid des Finanzamtes zum 1.1.2012 EUR 208.970,59. Dieser Einheitswert umfasse sowohl den EW des Grundstückes x als auch das darauf errichtete Gebäude der Liegenschaft EZ s. Die Gebäude würden im Eigentum der a Gesellschat m.b.H. stehen. Die Grundstücke stünden im Hälftteeigentum der Baurechtsbesteller. Die Baurechtseinlage EZ s stehe im Alleineigentum der a Gesellschat m.b.H.

Die Baurechtseinräumung vom 20.9.2011 diene der Erweiterung des Baurechtes auf mehrere Grundstücke nach deren Vereinigung. Die Grundstücksvereinigung sei wegen der Bauvorschriften erforderlich gewesen. Grundstücks- und Bauwerkseigentum stünden verschiedenen Eigentümern zu.

Das Finanzamt hätte einen gesonderten EW für die Grundstücke der Liegenschaft EZ d mit einer Fläche von 2.898 m<sup>2</sup> laut Nachtrag zum Baurechtsvertrag vom 27.11.1999 feststellen müssen. Darüber hinaus hätte ein gesonderter EW für die auf der Liegenschaft EZ 2 errichteten Bauwerke, für die die Baurechtseinlage EZ s eröffnet wurde, festgestellt werden müssen. Die Zerlegung des Gesamteinheitswertes von EUR 208.970,59 hätte amtswegig erfolgen müssen.

Das Finanzamt hätte wegen der unterschiedlichen Eigentumsverhältnisse gesonderte Einheitswerte für die Liegenschaft EZ 2 und für die Baurechtseinlage EZ s bilden müssen.

Es sei jener Einheitswert des Grundstückes heranzuziehen, auf welches sich das Baurecht bezogen habe. Nach ständiger Rechtsprechung bestünden keine Bedenken, den Bauzins als Gegenleistung heranzuziehen. Die Bestimmungen über die Gegenleistung bei der Abtretung des Baurechtes seien auch bei der Auflösung gleich zu berücksichtigen. Der Betrag der Gegenleistung durch Verzicht des Bauzinses sei durch den Nachtrag zum Baurechtsvertrag vom 27.11.1999 vorgegeben gewesen. Auf Grund der neuen, bereits anerkannten Rechtsprechung seien unter Berücksichtigung des Gleichheitsgrundsatzes die tatsächlich geleisteten Beträge und nicht die EW der Grunderwerbsteuer zu Grunde zu legen. Infolge der anzuwendenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise habe die Gegenleistung für die Auflösung des Nachtrages vom 27.11.1999 zum Baurechtsvertrag EUR 17.078,12 betragen. Daraus würde eine Bemessungsgrundlage in Höhe von EUR 8.539,06 (ab sind Hälfteeigentümer) für die Grunderwerbsteuer (3,5% von 8.539,06 ergebe EUR 298,87) resultieren.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Bundesfinanzgericht ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vor. Nachdem die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen. Es ist die Rechtssache somit als Beschwerde im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

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

Im Beschwerdefall sind im Hinblick auf den am 20.9.2011 abgeschlossenen Baurechtsvertrag die Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG), BGBl 1987/309 in der Fassung noch vor BGBl I 2014/36 (in Geltung ab 1.6.2014) anzuwenden:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sich der Kaufvertrag auf ein inländisches Grundstück bezieht. Nach § 2 Abs. 1 GrEStG sind unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Abs. 2 dieser Bestimmung sieht vor, dass Baurechte den Grundstücken gleichstehen.

Der Grunderwerbsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 2 GrEStG auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 unterliegt der Erwerb eines Eigentums an einem inländischen Grundstück, wenn kein dem Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorangegangen ist, der Grunderwerbsteuer.

Nach § 1 Abs. 1 Baurechtsgesetz, ist das Baurecht das dingliche, veräußerliche und vererbliche Recht, auf oder unter der Bodenfläche ein Bauwerk zu haben. Es entsteht gemäß § 5 Abs. 1 leg. cit. durch die bürgerliche Eintragung als Last des Grundstückes.

Da das Baurecht als solches dem Grundstück gleichsteht, wird durch den Vertrag über die Begründung des Baurechts der Anspruch auf Übereignung des Baurechts selbst begründet. Der Baurechtsvertrag ist ein Rechtsgeschäft auf Übereignung d.h. Bestellung des Baurechts und unterliegt daher dem Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG (VwGH 20.2.2003, 2000/16/0012; BFH 8.2.1995, II R 51/92, BStBI II 334; BFH 9.8.2001 II R 41/01, DStZ 2002,37).

Im gegenständlichen Fall geht es um die vorzeitige rechtsgeschäftliche Aufhebung eines Baurechtes. Dabei verzichtete die Bauberechtigte eines an sich noch nicht beendeten Baurechtes auf ihr noch bestehendes Recht am Grundstück zugunsten der Grundstückseigentümer. Die Bauberechtigte bewilligte ausdrücklich, dass ob der Liegenschaft v bei dem zu ihren Gunsten einverleibten Baurecht die Löschung einverleibt werden kann. Die Baurechtsbesteller bewilligten mit Baurechtsvertrag vom 20.9.2011, dass ob der Liegenschaft EZ s (Baurechtseinlage) bei dem zu ihren Gunsten einverleibten Vorkaufsrecht die Löschung einverleibt werden kann. ab erlangten dadurch das mit der Vergabe des Baurechtes aufgegebenes Vollrecht über das Grundstück wieder. Eine Entschädigung für diesen Verzicht wurde nicht vereinbart.

Für die Steuerbarkeit dieses Vorganges treten in der österreichischen Literatur Fellner(Fellner,Gebühren und Verkehrssteuern,Band II, zu § 2 Abs.2, Rz 51 Abs.2) und Arnold (Arnold/Arnold, Kommentar GrEStG 1987,Band I zu §2 Rz 95 Abs.6) ein. Dagegen folgt Taucher in Hofmeister/Rechberger/Zitta, Bauten auf fremden Grund, Rz 162) im Wesentlichen dem Urteil des BFH vom 8. Februar 1995 BStBI II 1995,334 mit dem Argument, es finde nach dem Erlöschen des Baurechtes keine Änderung der sachenrechtlichen Zuordnung am Grundstück statt, das "Wiedererstarken" des Vollrechtes des Eigentümers am Grundstück sei in § 1 GrEStG tatbestandsmäßig nicht erfasst.

Diese Rechtsansicht überzeugt aus nachstehenden Gründen nicht:

Gemäß § 2 Abs. 2 GrEStG 1987 werden Baurecht und Gebäude auf fremden Grund (zu letzteren gehören insbesondere Superädifikate gemäß § 435 ABGB) gleich behandelt. Es kann im Hinblick darauf, dass seit der Aufhebung von § 2 BauRG, der Kreis der Grundstücke an denen ein Baurecht begründet werden darf, stark eingeschränkt wurde, der gleiche wirtschaftliche Zweck durch Einräumung eines Baurechtes oder durch Verschaffung eines zeitlich begrenzten Benützungstitels am Grundstück, welcher mit dem Recht verbunden ist, auf dem Grundstück ein Superädifikat zu errichten, erreicht werden. Da die vereinbarte Übertragung des Gebäudes nach Aufhebung des zeitlich begrenzten Nutzungstitels am Grundstück im Fall von Superädifikaten einen grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang darstellt, ist es im Sinne einer am Gleichheitssatz orientierten, verfassungskonformen Auslegung geboten, auch den durch eine einvernehmlich vorgenommene Aufhebung des Baurechtes bewirkten Erwerb des

Eigentums am Gebäude durch den Grundeigentümer der Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 zu unterziehen, weil der Grundeigentümer, der durch das zuvor bestandene Baurecht auf ein "Ius nudum" reduziert war, nun wieder das Vollrecht an seinem Grundstück erhält, welches durch das Bestandteil gewordene Gebäude vermehrt wird (vgl. VwGH vom 19. März 2003, 2002/16/0083).

Eine Grunderwerbsteuerrechtliche Bevorzugung von Gebäuden, welche aufgrund eines Baurechtes errichtet wurden, gegenüber Superädifikaten, nach rechtsgeschäftlicher Aufhebung des Benützungstitels am Grundstück, erscheint daher nicht gerechtfertigt.

Im Sinne des § 5 Abs. 1 leg. cit. ist die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Grunderwerbsteuer in erster Linie die Gegenleistung d.h. jede bewertbare Leistung, die der Erwerber aufwenden muss um das Grundstück zu erhalten.

Gemäß § 7 Abs. 3 GrEStG 1987 beträgt die Steuer beim Erwerb von Grundstücken durch andere Personen 3,5 v.H.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Nach § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 (BGBl I 2008/85 ab 27.6.2008) ist die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes.

Als Wert des Grundstückes ist gemäß § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG das Dreifache des Einheitswertes anzusetzen. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

Aus dem im § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG aufgestellten Besteuerungsgrundsatz, ergibt sich, dass bei Vorliegen einer geringen Gegenleistung die Steuer vom höheren Wert des Grundstückes zu berechnen ist.

Der Beschwerdeführer wendet unter Zitierung von Arnold/Arnold, GrEStG, § 2 Tz 87ff ein, dass nicht notwendigerweise von einer gemischten Schenkung auszugehen sei, wenn die Parteien für die Abtretung des Baurechtes eine Gegenleistung, die unter dem Einheitswert liegt, vereinbaren würden. Dazu ist auszuführen, dass mit dem Wegfall der Erbschafts- und Schenkungssteuer die Neuregelung einer gemischten Schenkung beim Grundstückserwerb notwendig geworden ist. Da ein freigebiger Anteil nun nicht mehr besteuert wird, wäre mit einem symbolischen Kaufpreis eine Umgehung der Grunderwerbsteuer möglich gewesen (Arnold/Bodis, § 4 Tz 25b GrEStG). Um diese Umgehungsmöglichkeit zu verhindern, hat der Gesetzgeber mit dem SchenkMG 2008, § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG um einen dritten Fall erweitert, der Erwerbsvorgänge erfasst, bei denen die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes. Damit ist sichergestellt, dass in jenen Fällen, bei denen die Gegenleistung geringer als der dreifache Einheitswert ist, die Grunderwerbsteuer vom dreifachen Einheitswert bemessen wird. Dasselbe hat auch für jene Fälle zu gelten, in denen keine Gegenleistung - wie im vorliegenden

Fall - erbracht wird. Damit bekommt der dreifache Einheitswert den Charakter einer Mindestbemessungsgrundlage bei Grundstückserwerben.

Im Hinblick darauf, dass für die gegenständliche einvernehmlich vorgenommenen Aufhebung des Baurechtes keine Gegenleistung vereinbart wurde, war die Steuer gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG daher zutreffend vom (dreifachen) Wert des Grundstückes zu bemessen. Dem Einwand, dass auf Grund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Verzicht auf den (anteiligen) Bauzins die Gegenleistung darstellen würde, von welcher die Grunderwerbsteuer vorzuschreiben wäre, kann auf Grund obenstehender Ausführungen nicht Rechnung getragen werden.

Zur Höhe des mangels Gegenleistung für die Steuerbemessung maßgeblichen Einheitswertes wird ausgeführt:

Nach § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG ist als Wert des Grundstückes das Dreifache des Einheitswertes anzusetzen.

Dies gilt insbesondere für Grundstücke, die dem Grundvermögen im Sinne des § 51 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) zuzurechnen sind. Mit Baurechten oder sonstigen grundstücksgleichen Rechten belastete Grundstücke werden nach § 56 Abs. 1 BewG wie bebaute oder unbebaute Grundstücke bewertet. Das bedeutet, dass sich der Wert eines Baurechtes mit dem Wert des belasteten Grundstückes selbst deckt. Die Ermittlung des Wertes des Baurechtes erfolgt daher nach den Vorschriften des BewG anhand des Grundstückswertes (Bodenwert und Gebäudewert) und zwar so, wie wenn das Baurecht nicht bestünde.

Nach § 6 Abs. 3 GrEStG ist auf den Zeitpunkt des Erwerbsvorganges (Stichtag) ein besonderer Einheitswert zu ermitteln, wenn sich die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Erwerbsvorganges dergestalt geändert haben, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wert- oder Artfortschreibung oder Nachfeststellung gegeben sind.

Im vorliegenden Fall bewilligte die Bauberechtigte laut Punkt 1. des Baurechtsvertrages vom 20.9.2011, dass ob der Liegenschaft EZ 2 bei dem zu ihren Gunsten einverleibten Baurecht die Löschung einverleibt werden kann. Durch diese rechtsgeschäftliche Auflösung des Baurechtes erlangte der Beschwerdeführer als anteiliger Grundeigentümer wieder das Vollrecht an seinen Grundstücken, welches durch die Bestandteil gewordenen Gebäude vermehrt wurde.

Dem Beschwerdevorbringen, dass sich am Eigentum an den errichteten Grundstücken durch Abschluss des Baurechtsvertrages vom 20.9.2011 nichts geändert hätte ist entgegen gehalten, dass gemäß § 9 Abs. 1 BauRG bei Erlöschen des Baurechtes die Bauwerke an den Grundeigentümer fallen. Es war daher eine Bewertung des Baurechtes hinsichtlich der tatsächlich vom Baurecht umfassten Grundstücksfläche samt Gebäude vorzunehmen.

Das für die Bewertung zuständige Lagefinanzamt hat mit Bescheid zum 1. Jänner 2012 den (erhöhten) Einheitswert des betreffenden Grundbesitzes mit EUR 222.200 festgestellt. Entsprechend der n Anteile der Bauberechtigten ergibt dies einen Einheitswert in Höhe von EUR 208.970.60.

Zufolge § 192 BAO sind die in einem Feststellungsbescheid enthaltenen Feststellungen, die für andere zB Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zu Grunde zu legen, selbst wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist. Solche Feststellungsbescheide (Grundlagenbescheide) mit Bindungswirkung für hievon abgeleitete Abgabenbescheide sind ua. Bescheide über die gesonderte Feststellung von Einheitswerten (§ 186 BAO). Darunter fallen weiters die Wert-, Art- und Zurechnungsfortschreibungsbescheide sowie Einheitswerterhöhungsbescheide. Die Bindungswirkung eines Einheitswertbescheides schließt alle Elemente des Spruches ein. Die abzuleitenden Bescheide haben demnach nicht nur von den verbindlich festgestellten Wertgrößen, sondern auch von den weiteren Feststellungen, insbesondere von denen über die Art des Gegenstandes, also über die Vermögensart, die Art der wirtschaftlichen Einheit, die Qualifizierung als Untereinheit und die Zurechnungsträger auszugehen (siehe VwGH vom 4.2.2009, 2008/15/0337).

Im Rahmen der Erlassung des abgeleiteten Grunderwerbsteuerbescheides besteht sohin absolute Bindungswirkung an den Einheitswertbescheid als Grundlagenbescheid.

Aus den dargelegten Gründen unterliegt der streitverfangene Erwerbsvorgang dem grunderwerbsteuerlichen Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG und wurde die Grunderwerbsteuer mangels Gegenleistung zu Recht vom anteiligen dreifachen Einheitswert der Liegenschaft (EUR 313.455.88) in Höhe von EUR 10.970,96 festgesetzt.

#### 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 Beschwerdefall waren keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen, weshalb die Revision nicht zuzulassen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 19. Juli 2017

