

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache K GesmbH, vertreten durch Dr. Günter Wappel, Buchengasse 47/19, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 22.10.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt 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 AuB der K GmbH (Beschwerdeführerin) 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 erworben und wurde durch diesen Nachtrag die Bestellung des Baurechtes auch auf die Liegenschaft EZ x ausgedehnt. Nach Vereinigung des Grundstückes 2 mit 3 der Liegenschaft EZ xx weist das Grundstück 4 eine Gesamtfläche von 2898 m<sup>2</sup> auf. Die Baurechtsbesteller bestellten zugunsten der Bauberechtigten an der Liegenschaft EZ 5 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 6 einverleibten Baurechtes. Die Baurechtsbesteller verzichteten auf die zu ihren Gunsten ob der Liegenschaft EZ y einverlebte Reallast der Verpflichtung zur Zahlung des jährlichen Bauzinses von ATS 23.500. Die Bauberechtigte erteilte die Einwilligung, dass ob der Baurechtseinlage EZ y die Löschung einverleibt werden kann.

Die Baurechtsbesteller sind je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft EZ 5, ob welcher Liegenschaft das Grundstück a im Ausmaß vom 4.674 m<sup>2</sup> vorgetragen ist. Die Baurechtseinlage lautet EZ 55. Die Baurechtsbesteller sind ebenfalls je zur Hälfte Miteigentümer der Liegenschaft EZ s, ob welcher das Grundstück f im Ausmaß vom 4.272 m<sup>2</sup> vorgetragen ist. Die Bestellung des Baurechtes wird auch auf die Liegenschaft EZ s ausgedehnt. Das Grundstück Nr. f der EZ r wird mit dem Grundstück a vereinigt und weist das Grundstück a nunmehr eine Gesamtfläche von 8.946 m<sup>2</sup> auf. Die Liegenschaft EZ s erlischt mangels Gutsbestand. An der Liegenschaft EZ 5 bestellen AuB 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 Einräumung des Baurechtes an der EZ p die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Z 3 GrEStG im Betrage von EUR 21.941,91 fest. Als Bemessungsgrundlage wurde der dreifache Einheitswert der Liegenschaft in Höhe von EUR 626.911,77 herangezogen.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde (vormals Berufung) wurde unrichtige und unvollständige Tatsachenfeststellung auf Grund unrichtiger Beweiswürdigung sowie Mangelhaftigkeit des Verfahrens eingewendet.

Der Einheitswert der Liegenschaft EZ ua betrage zum 1.1.2012 EW-AZ GZ EUR 208.970,59. Dieser Einheitswert umfasse sowohl die Grundstücke als auch die darauf errichteten Gebäude. Eigentümer der Gebäude sei die Beschwerdeführerin. Die Grundstücke würden im Eigentum der Baurechtsbesteller stehen. Die Baurechtseinlage EZ 5 stünde auf Grund der Baurechtsverträge im Hälfteigentum der Baurechtsbesteller. Die Baurechtseinlage EZ p stünde im Alleineigentum der Beschwerdeführerin. 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 Einheitswert für die Grundstücke der Liegenschaft EZ 5 feststellen müssen. Darüber hinaus hätte ein gesonderter EW für die auf der Liegenschaft EZ 5 errichteten Bauwerke, für die die Baurechtseinlage EZ p eröffnet wurde, festgestellt werden müssen. Die Zerlegung des Gesamteinheitswertes von EUR 208.970,59 hätte amtswegig erfolgen müssen. Die Aufteilung der Einheitswerte sei erforderlich.

Sollte dennoch als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer der Einheitswert herangezogen werden, sei jener Einheitswert des Grundstückes, welcher der Bauberechtigten zur Verfügung gestellt wird, ausschlaggebend sein. Nach ständiger Rechtsprechung sei die Steuer von der Gegenleistung zu berechnen. Die Steuer könne nach den Erkenntnissen des VwGH vom 1.7.1982, 82/16/0047 und vom 4.9.1986, 85/16/0001 nicht aus dem Einheitswert des Grundstückes berechnet werden. Würden

die Parteien für die Abtretung des Baurechtes eine Gegenleistung vereinbaren, die unter dem Einheitswert liegt, sei nicht notwendigerweise von einer gemischten Schenkung auszugehen. Eine gemischte Schenkung liege nur bei einem offenbaren Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vor. Auf Grund der neuen, bereits anerkannten Rechtsprechung seien unter Berücksichtigung des Gleichheitsgrundsatzes die tatsächlich geleisteten Beträge und nicht die Einheitswerte heranzuziehen. Die Grunderwerbsteuer hätte daher im Betrag von EUR 9.712,50 (3,5% vom kapitalisierten Bauzins) festgesetzt werden müssen.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Bundesfinanzgericht ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vor. Nachdem die gegenständliche Berufung am 31.12.2013 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.

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, BStBl II 334; BFH 9.8.2001 II R 41/01, DStZ 2002,37).

Mit gegenständlichem Baurechtsvertrag vom 20.9.2011 räumten die Grundstückseigentümer der Beschwerdeführerin ein Baurecht an der Liegenschaft EZ

5 vom Einlangen dieses Ansuchens bis zum 31.12.2025 ein. Der im Vorhinein für jedes Kalenderjahr zu entrichtende Bauzins wurde mit EUR 20.000 vereinbart. Die das Baurecht charakterisierende eigentumsähnliche Form der Herrschaft an der Grundstücksfläche wurde somit für diesen Zeitraum übertragen und damit für diesen Zeitraum *neu begründet*. Das verlängerte Recht ist im Umfang der Verlängerung eine neue grundstücksgleiche (§ 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG) Belastung des Grundstücks (vgl. BFH 18.8.1993, II R 10/90, BStBl II 766; Fischer in Boruttau/ Egly/Sigloch, dt. Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 13. Auflage, Vorbemerkung RdNr. 549).

Somit handelt es sich bei der zu beurteilenden Baurechtseinräumung um ein *eigenständiges Rechtsgeschäft*, mit welchem der Anspruch auf Übereignung des Baurechts für einen weiteren Zeitraum neu begründet wurde und wodurch ein Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG verwirklicht wird.

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.

Die Beschwerdeführerin 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 1987). 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. Damit bekommt der dreifache Einheitswert den Charakter einer Mindestbemessungsgrundlage bei Grundstückserwerben.

Die Beschwerdeführerin wendet ein, dass nach ständiger Rechtsprechung keine Bedenken bestünden, den Bauzins als Gegenleistung heranzuziehen und zitiert ua. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4.9.1986, 85/16/0001. Bei dem diesem Erkenntnis zu Grunde liegenden Sachverhalt war lediglich strittig, wie die Summe der einzelnen Jahreswerte zu berechnen ist und ob allenfalls als Höchstbetrag das Achtzehnfache des Jahreswertes zum Ansatz zu bringen ist. Wie Erwerbsvorgänge zu besteuern sind, bei denen die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes war in diesem Erkenntnis nicht Gegenstand des Verfahrens.

Der Kapitalwert des Bauzinses in Höhe von EUR 20.000 ( jährlich im Vorhinein zu entrichten) beträgt für 14 Jahre (bis zum 31.12.2025) EUR 202.340.

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 vorausgegangenen 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.

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 1548/1646 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. Im Hinblick darauf, dass im gegenständlichen Fall die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes wurde die Grunderwerbsteuer zu Recht vom dreifachen Einheitswert der Liegenschaft (EUR 626.911,77) in Höhe von EUR 21.941,91 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 war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen, weshalb die Revision nicht zuzulassen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 19. Juli 2017