

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Mag. Armin Johannes Kern, Korösistraße 9/1, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 21.11.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 19.12.2012, Erfnr: 1 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

Auf Grund des Beschlusses des Gemeinderates vom 7.7.1994 bestellte die Stadt Graz mit **Baurechtsvertrag vom 2.9.1994** als Baurechtsgeberin der Firma Name als Baurechtsnehmerin ein Baurecht an den Grundstücken Nr. **** (Gesamtausmaß 6.357 m²) auf die Dauer von 50 Jahren. Die Bestellung des Baurechtes erfolgte zum Zwecke des Umbaus und der Sanierung der Volks- und Hauptschule Schulgebäude. Die Baurechtsnehmerin ist berechtigt, die für das Bauwerk selbst nicht erforderlichen Teile der Baurechtsliegenschaft zu nutzen. Als Bauzins wurde ein jährlicher Betrag von ATS 288.000 vereinbart. Der Bauzins ist erstmals im Jahr der Fertigstellung der Umbau- und Sanierungsarbeiten von der Bauberechtigten zu zahlen. Die errichteten Bauwerke fallen im Falle des Erlöschens des Baurechtes nach Ablauf der Frist in das Eigentum der Stadt Graz. Die Entschädigung der Bauberechtigten erfolgt nach den gesetzlichen Bestimmungen. Für den Fall des Erlöschens des Baurechtes wegen Nichtbezahlung des Bauzinses steht es der Stadt frei, die entschädigungslose Übereignung der Bauwerke oder Entfernung und Wiederherstellung des vorigen Zustandes von der Bauberechtigten zu verlangen. Die Stadt Graz willigte ein, dass auf Grund dieses Vertrages die Grundstücke xx beschrieben, für diese Grundstücke eine neue Einlage eröffnet und in der neu eröffneten Einlage das Baurecht zugunsten der Bauberechtigten als Last und ob der für dieses Baurecht ebenfalls neu zu eröffnenden Baurechtseinlage als Recht für die Zeit bis 30.6.2044 auf 50 Jahre einverleibt wird. Der Stadt Graz wurde für den Fall der Veräußerung des gegenständlichen Baurechtes ein Vorkaufsrecht eingeräumt.

Firma (Bauberechtigte) hat als Vermieterin mit der Stadt Graz als Mieterin einen **Immobilienleasingvertrag vom 16.7.1994/ 1.9.1994** über das Mietobjekt EZ xy samt den darauf befindlichen Baulichkeiten abgeschlossen. Als Zeitpunkt der Übergabe des Mietobjektes wurde **April 1995** und die monatliche Miete mit ATS 144.011 vereinbart. Die auf der Baurechtsliegenschaft EZ ZI bestehenden Schulgebäude wurden von der Bauberechtigte saniert.

Mit **Kaufvertrag vom 8. Juni 2006** hat die Stadt Graz als Verkäuferin die Übertragung von Liegenschaftsvermögen über einen Zeitraum von mehreren Jahren an die Käuferin vereinbart. Die Gesamtübertragung erfolgte in einzelnen Tranchen. Der Kaufvertrag vom 8.6.2006 betrifft die vierte Tranche der Gesamtübertragung. Vertragsgegenstand sind die im Punkt I des Vertrages angeführten Liegenschaften der EZ xxx. Als Kaufpreis wurde ein Betrag von EUR 2.406.612,13 vereinbart. Die Käuferin nimmt zur Kenntnis, dass für die EZ 11 ein Baurecht gewährt wurde und übernimmt diese die diesbezüglichen Rechte und Pflichten der Verkäuferin als bisherige Grundeigentümerin und Baurechtsgeberin samt etwaiger Rückkaufsrechte oder Pflichten gegenüber den Leasinggesellschaften als Baurechtsnehmerin. Es wurde vereinbart, dass sämtliche Rechte der Verkäuferin aus dem Baurechtsvertrag bei Beendigung dieses Vertrages auf die Käuferin übergehen.

Mit **Baurechtsauflösungsvertrag** vom 13. Oktober 2011 - abgeschlossen zwischen der BN (kurz Bauberechtigte) als Baurechtsnehmerin und der Beschwerdeführerin (vormals GmbH genannt) als Baurechtsgeberin (Beschwerdeführerin Bf) wurde das seitens der Bf der Bauberechtigte an der Liegenschaft EZ x1 eingeräumte Baurecht mit Wirkung 1. Februar 2011 aufgelöst. Ab diesem Zeitpunkt treffen die Beschwerdeführerin nach Punkt II dieses Vertrages Last, Vorteil und Zufall und gehen die mit der vertragsgegenständlichen Liegenschaft verbundenen Steuern, Gebühren und Abgaben sowie Erträge auf die Bf über. Die auf der Baurechtsliegenschaft befindlichen Bauwerke werden gemäß Punkt II des Vertrages in das Eigentum der Baurechtsgeberin übertragen.

Die Beschwerdeführerin hat der Bauberechtigte für die in der Zwischenzeit getätigten Aufwendungen und Investitionen am Gebäude, somit für die entgeltliche Rückübertragung des auf Grund des Baurechts sanierten Gebäudes einmalig einen Betrag iHv EUR 1.059.086,65 zu bezahlen. Die Beschwerdeführerin verpflichtete sich im Punkt III des Vertrages die Grunderwerbsteuer iHv EUR 37.068,03 zu entrichten. Der Bf ist der bestehende Immobilienleasingmietvertrag mit der Stadt Graz vom 16.7.1994 bzw. vom 1.9.1994 samt damit im Zusammenhang stehender Erklärungen bekannt und tritt die Beschwerdeführerin in das gesamte Vertragsverhältnis mit Stichtag 1.2.2011 unter Übernahme sämtlicher daraus resultierender Rechte und Pflichten ein.

Mit dem an die Bf gerichteten Bescheid vom 19. Oktober 2012 wurde für den Baurechtsauflösungsvertrag Grunderwerbsteuer in Höhe von EUR 102.768,75 festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, dass die Steuer vom Wert des Grundstückes (dreifacher Einheitswert entspricht EUR 2.936.250) zu berechnen sei, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden ist oder die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes.

In der dagegen erhobenen Beschwerde wurde die Aufhebung des Bescheides wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit beantragt. Im Rahmen eines Immobilienleasingmodells zur Sanierung von Schulgebäuden der Stadt Graz sei der Bauberechtigte mit Vertrag vom 2.9.1994 an der Liegenschaft EZ x1 von der Stadt Graz als damalige Eigentümerin ein Baurecht für die Dauer von knapp 50 Jahren (bis zum 30.6.2044) eingeräumt worden. Zweck dieses Baurechts sei die Sanierung und der Umbau des sich auf dieser Liegenschaft befindlichen Schulgebäudes gewesen. In weiterer Folge sei das sanierte Gebäude von der Bauberechtigte an die Stadt Graz vermietet worden. Am 16.1.2006 (gemeint wohl 8.6.2006) sei die mit dem Baurecht belastete Liegenschaft von der Stadt Graz an die Beschwerdeführerin verkauft worden. Das Baurecht sei nun mittels Baurechtsauflösungsvertrag vom 13.10.2011 zwischen der Bf und der Bauberechtigte mit Wirkung 1.2.2011 aufgelöst worden.

Beim vorzeitigen (vertraglichen) Erlöschen eines Baurechtes stelle grundsätzlich die vom Grundeigentümer dem Baurechtsnehmer zu leistende Entschädigung die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer dar. Die Bemessung der Grunderwerbsteuer vom dreifachen Einheitswert der Liegenschaft an Stelle von der vereinbarten Entschädigungssumme sei unrichtig. Die Grunderwerbsteuer sei gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG nur ausnahmsweise dann nicht vom Wert der Gegenleistung sondern vom Wert des Grundstücks zu ermitteln, wenn dieser höher als die Gesamtgegenleistung sei. Im gegenständlichen Fall sei die Gegenleistung sehr wohl höher als der dreifache Einheitswert der Liegenschaft gewesen. Zielsetzung der Immobilienleasing Konstruktion zwischen der Bauberechtigte und der Stadt Graz sei die Sanierung des auf der Liegenschaft befindlichen Schulgebäudes gewesen. Das auf Grundlage des Baurechtes von der Baurechtsnehmerin im Zuge der Sanierungs- und Umbaumaßnahmen geschaffene neue Bauwerk solle nunmehr auf die Bf als Liegenschaftseigentümerin übertragen werden. Zu diesem Zweck sei der zu beurteilende Baurechtsauflösungsvertrag abgeschlossen worden. Durch das vorzeitige Erlöschen des Baurechtes komme es zu einer Übertragung des gemäß § 6 Abs. 2 BauRG als Zugehör des Baurechts zu qualifizierenden Bauwerks in das Eigentum der Bf. Der Beschwerdeführerin als neuer Eigentümerin der Liegenschaft solle es ermöglicht werden auch an dem neu geschaffenen Bauwerk (Gebäudeneubestand sowie werterhöhende Investitionen am Gebäudealtbestand) Eigentum zu erlangen.

Der Grunderwerbsteuerliche Erwerbsvorgang gemäß § 1 GrEStG beschränke sich im Rahmen des Baurechtslöschungsvertrages auf die Übertragung des im Rahmen des Baurechtes geschaffenen neuen Bauwerks von der Baurechtsnehmerin auf die Liegenschaftseigentümerin. Baurechte seien den Grundstücken gleichgestellt, weshalb nach dem Sinn des Grunderwerbsteuergesetzes auch die Steuerbemessung getrennt von den ursprünglichen Liegenschaften zu erfolgen hätte. Es sei eine von der Liegenschaft getrennte Beurteilung heranzuziehen, sodass bei einer subsidiären Grunderwerbsteuerbemessung lediglich die durch das Baurecht bzw. die Sanierung und den Umbau geschaffene Erhöhung des Einheitswertes relevant sei. Die

Grunderwerbsteuer sei nach dem Grundtatbestand des § 4 Abs. 1 GrEStG von der vereinbarten Entschädigung in Höhe von EUR 1.059.086,65 - also vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 7.12.2012 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Für die Baurechtsliegenschaft EZ ZI sei zuletzt der EW-Bescheid vom 9.3.2009 zum Feststellungszeitpunkt 1.1.2007 ergangen. Der einfache, gemäß Abgabenänderungsgesetz 1982 um 35% erhöhte Einheitswert für das "Geschäftsgrundstück" habe EUR 1.002.200 betragen und sei zu 1/1 der Bauberechtigte zugerechnet worden. Für die Eigentümerin der mit dem Baurecht belasteten Liegenschaft EZ 11 sei der Einheitswertbescheid vom 9.3.2009 als Feststellungsbescheid zum 1.1.2007 ergangen. Der einfache, um 35% erhöhte Einheitswert für das unbebaute Grundstück betrage EUR 70.600 und sei zu 1/1 der Stadt Graz zugerechnet worden. Das Baurecht könne sich als Belastung nur auf den ganzen Grundbuchkörper beziehen. Von dem auf der ganzen Liegenschaft haftenden Baurecht sei die zwischen den Parteien vereinbarte Nutzungsbefugnis des Bauberechtigten zu unterscheiden, die räumlich begrenzt auf Teile des Baurechtsgrundstückes eingeschränkt sein könne. Die Beschränkung auf einen Teil des Gebäudes sei unzulässig. Eigentümer des Baurechts sei der Bauberechtigte, hinsichtlich des Grundstückes sei dieser Nutznießer. Bei Erlöschen des Baurechts falle das Bauwerk an den Grundeigentümer.

Weder dem Auflösungsvertrag noch dem Grundbuchstand sei der von der Bf in den Raum gestellte Sachverhalt zu entnehmen, dass die Baurechtsgeberin den bei Abschluss des Baurechtsvertrages im Jahr 1994 befindlichen Gebäudealtbestand zurückbehalten hätte. Gemäß Vertragspunkt II des Baurechtsauflösungsvertrages würden die auf der Baurechtsliegenschaft befindlichen Bauwerke in das Eigentum der Baurechtsgeberin (Beschwerdeführerin) übertragen werden. Die EZ 11 sei nach dem im Vertrag wiedergegebenen Grundbuchstand als Stammeinlage der Baurechtseinlage EZ ZI ausgewiesen. Im C-Blatt der EZ 11 sei das Baurecht bis zum 30.6.2044, Baurechtseinlage EZ ZI eingetragen. Beifügungen, wonach sich diese Belastung nicht auf den gesamten Gutsbestand der EZ 11 beziehen würde, seien der Eintragung nicht zu entnehmen. Bei Investitionen wie bei einer Sanierung eines Gebäudealtbestandes sei es in Anlehnung an § 418 ABGB auszuschließen, dass lediglich der sanierte Gebäudebestand an die Baurechtsgeberin im Zuge einer Baurechtsauflösung übertragen werde.

Für die Bemessung der Grunderwerbsteuer sei mangels höherer Gegenleistung der zuletzt festgestellte Einheitswert maßgebend. Wenn nur ein Teil einer wirtschaftlichen Einheit den Gegenstand eines Erwerbsvorganges bilde, so sei vom entsprechenden Teilbetrag des Einheitswertes auszugehen. Im konkreten Fall sei jedoch Gegenstand des Erwerbes die gesamte Baurechtsliegenschaft mit allen darauf befindlichen, sanierten und umgebauten Bauwerken. Die Steuer sei daher vom Wert des Grundstückes gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG zu bemessen.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag wurde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem Einzelrichter beantragt.

Mit Vorhalt vom 21.1.2013 wurden Kopien des Baurechtsvertrages vom 2.9.1994, des Kaufvertrages vom 8.6.2006 und des Immobilienleasingvertrages angefordert. Das Schreiben des Finanzamtes weist auszugsweise folgenden Inhalt auf:

"Gibt es über die Immobilienleasing-Konstruktion ein schriftlich zusammengefasstes Konzept?"

Worin haben bei der Baurechtsliegenschaft die Investitionen der Bauberechtigte bestanden? In der Darstellung möge angeführt werden, ob und welche der Maßnahmen ihrer Art nach Reparaturen, Instandhaltungen, Instandsetzungen oder durchgreifende Qualitätsverbesserungen (zB Modernisierungen, die Einfluss auf die Einstufung in eine andere Bauklasse dieser Gebäudeteile haben könnten) oder Schaffung von neuem umbauten Raum Abbruch/Abriss von Gebäudeteilen waren.

In welchem Gesamtbetrag hat die Bauberechtigte Investitionen in die Baurechtsliegenschaft getätigt? Handelt es sich bei dem im Vertrag genannten Betrag von EUR 1.059.086,65 um die Gesamtsumme der durch die Bauberechtigte auf der Liegenschaft getätigten Baumaßnahmen? Nach welchen Eckdaten wurde dieser Betrag ermittelt? Geht dieser Betrag auf die Abrechnung gemäß Baurechtsvertrag von 1994 und die zwischenzeitige "Refinanzierung" der Baumaßnahmen im Wege des Immobilienleasings zurück?"

Von der steuerlichen Vertretung der Bf wurde mit Schreiben vom 21. Mai 2013 mitgeteilt, dass die Investitionen der Bauberechtigte beim gegenständlichen Bauprojekt die Fassade, die Brandmeldeanlage, die Sanierung der Elektroinstallationen inkl. Beleuchtung, die Dachbodendämmung, den Einbau von Brandabschnitten und die Dachsanierung umfasst hätten. Die Sanierungskosten hätten rund EUR 1.749.235 betragen.

Die steuerliche Vertretung hat mit Schreiben vom 5.12.2017 den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen. Unter einem wurde der Sachverhalt und der rechtliche Standpunkt der Bf wie folgt ausführlich dargelegt:

"1. Sachverhalt: Im Rahmen eines Immobilienleasingmodells zur Sanierung von Schul- und Amtsgebäuden der Stadt Graz wurde der S (Bauberechtigte) mit Vertrag vom 04.08.1994 an der Liegenschaft EZ xc, von der Stadt Graz als damalige Eigentümerin ein Baurecht für die Dauer von 50 Jahren eingeräumt. Laut Baurechtseinlage läuft das Baurecht bis zum 30.06.2044. In Punkt V. des Baurechtsvertrags wurde ausdrücklich festgehalten, dass die Bestellung des Baurechts zum Zweck der Sanierung und des Umbaus des sich auf dieser Liegenschaft befindlichen Schulgebäudes erfolgte. Die Errichtung anderer Bauwerke als das genannte wurde der Bauberechtigten nicht gestattet.

Die Bauberechtigte steht in keiner gesellschaftsrechtlichen Beziehung zur Stadt Graz, sondern ist vielmehr einer privaten Leasinggesellschaft zuzuordnen. Das Baurecht sollte ausschließlich dazu dienen, der Bauberechtigte die Umsetzung der Sanierungen zu ermöglichen. Durch die Einräumung des Baurechtes ging das zivilrechtliche Eigentum an der Gebäudealtsubstanz auf die Bauberechtigte über, die dafür jedoch kein Entgelt leistete.

In weiterer Folge wurde das sanierte Schulgebäude von der Bauberechtigte an die Stadt Graz vermietet. Im Immobilienleasing - Mietvertrag wurde unter Punkt III. die monatliche Miete als bestimmter Prozentsatz der geschätzten Sanierungs- und Investitionskosten der Bauberechtigte für die Zu- und Umbauten festgelegt. Der Wert der Gebäudealtsubstanz ging nicht in die Berechnung der Miethöhe ein.

Gleichzeitig mit dem Baurechtsvertrag wurde ein Andienungsrecht (Put-Option) der Bauberechtigte gegenüber der Stadt Graz vereinbart, welches die Stadt Graz verpflichtet hat, über Aufforderung der Bauberechtigte (bereits) nach Ablauf des im Rahmen des Mietvertrags vereinbarten Kündigungsverzichts das Baurecht mit dem Gebäude zu erwerben. Der Kaufpreis wurde mit den von der Bauberechtigte geleisteten Gesamtinvestitionskosten (= Sanierungskosten) unter Abzug einer kalkulatorischen AfA zuzüglich der nicht amortisierten Teile der vom Vermieter allenfalls getätigten Aufwendungen zuzüglich allenfalls während der Grundvertragsdauer aus welchen Gründen auch immer nicht bezahlten Mietentgelten samt Betriebskosten und Zinsen — ohne Berücksichtigung der Altgebäudesubstanz — festgelegt. Die Gebäudealtsubstanz findet auch hier keine Berücksichtigung.

Am 08.06.2006 wurde die mit dem Baurecht belastete Liegenschaft von der Stadt Graz an die G verkauft, die als neue Eigentümerin und damit als Rechtsnachfolgerin der Stadt Graz in den Baurechtsvertrag eingetreten ist. Die G hat ebenso die Verpflichtung aus dem Andienungsrecht der Bauberechtigte übernommen. Vereinbart wurde, dass die Stadt Graz Leasingnehmer bleibt, sie bis zum Ablauf der vereinbarten Laufzeit des Leasingvertrages die monatlichen Leasingraten weiterhin an die Bauberechtigte bezahlt und der G als Baurechtsgeberin ausschließlich der von der Bauberechtigte geleistete jährliche Bauzins als Einnahme verbleibt.

Der Kaufpreis für die Liegenschaft wurde im Kaufvertrag mit EUR 2.406.612,13 festgelegt. Grundlage dafür war eine Ermittlung des Verkehrswertes von Grund und Boden sowie des sanierten Gebäudes. Die Stadt Graz und die G gingen somit vom vollen Liegenschaftswert nach Sanierung aus, der um die der G während der noch aufrechten Leasingdauer entgehenden Mieten sowie den an die Leasinggesellschaft von der G zu zahlenden Restkaufpreis reduziert wurde. Aus diesem Grund wurde der Barwert der angemessenen Mietzinse abzüglich der künftig der G zu Gute kommenden Bauzinse bei der Ermittlung des Kaufpreises abgezogen. Ebenso berücksichtigt wurde der Barwert des noch von der G zu tragenden Gebäuderestkaufpreises (= Kaufpreis für das Baurecht) nach Ablauf des Immobilienleasingvertrags. Aus den Berechnungsmodalitäten ergibt sich, dass mit dem oben angeführten Kaufpreis von der G auch das Altgebäude abgelöst wurde. Die G sollte nach dem klaren Willen der Vertragspartner wirtschaftlich so gestellt werden, als ob sie schon im Jahr 2006, das heißt vor Ablauf der Leasingdauer, das Volleigentum an der Liegenschaft (Grund und Boden sowie Gebäude) erhält.

Das Baurecht wurde — nach Ablauf des Leasingvertrages mit der Stadt Graz — mittels Baurechtsauflösungsvertrag vom 21.10.2011 zwischen der G und der Bauberechtigte mit Wirkung zum 01.02.2011 vorzeitig aufgelöst. Gleichzeitig ist es zu einem

(grunderwerbsteuerpflichtigen) Heimfall des Gebäudes bzw. der neuen Gebäudeteile und Sanierungsarbeiten an die G als Grundstückseigentümerin gekommen. Die G hat dafür an die Bauberechtigte eine entsprechende Entschädigung in Höhe von EUR 1.059.086,65 geleistet. In Punkt III. des Baurechtsauflösungsvertrags wurde festgehalten, dass die G der Bauberechtigte diesen Betrag für die in der Zwischenzeit getätigten und noch nicht amortisierten Aufwendungen und Investitionen am Gebäude zu bezahlen hat. Eine Vergütung für die Gebäudealtsubstanz ist darin nicht enthalten.

Diese Entschädigung wurde als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer herangezogen. Wie im Folgenden gezeigt, entspricht der relevante gemeine Wert (gemeiner Wert der durchgeführten Sanierungen und Investitionen) dieser Gegenleistung (siehe 2. lit b).

2. Rechtliche Würdigung

a) Allgemeines zur Bemessungsgrundlage der GrESt

Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Grunderwerbsteuer (GrESt) war nach der für den gegenständlichen Sachverhalt geltenden Rechtslage gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG aF grundsätzlich der Wert der im Rahmen des Erwerbsvorgangs gewährten Gegenleistung. Beim vorzeitigen (vertraglichen) Erlöschen eines Baurechts stellt daher grundsätzlich die vom Grundeigentümer dem Baurechtsnehmer zu leistende Entschädigung die Bemessungsgrundlage der GrESt dar. Die Steuer ist jedoch gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG aF dann nicht vom Wert der Gegenleistung, sondern vom Wert des Grundstücks zu berechnen, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden ist, nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstücks.

Gem § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG aF ist als Wert des Grundstücks grundsätzlich der dreifache Einheitswert anzusetzen. Wird aber vom Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert des Grundstücks zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

b) Definition des gemeinen Werts

Der gemeine Wert wird durch jenen Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Er stellt also den Einzelveräußerungspreis dar. Als Umstände, die den Preis beeinflussen, sind insbesondere die Beschaffenheit, das Alter, die Verwendungsmöglichkeiten, sachliche Verfügungsbeschränkungen und dergleichen zu berücksichtigen. Der gemeine Wert des Grundstücks bei einem Rechtsgeschäft zwischen Fremden übersteigt grundsätzlich nicht den Wert der Gegenleistung.

Auch das BMF vertritt zur Frage des gebotenen Vergleichs zwischen Gegenleistung und gemeinem Wert die Auffassung, dass zwischen Fremden grundsätzlich davon auszugehen ist, dass die vereinbarte Gegenleistung dem gemeinen Wert entspricht.

Zwischen der Stadt Graz und der G auf der einen Seite und der Bauberechtigte auf der anderen Seite besteht und bestand keinerlei gesellschaftsrechtliche Verbindung. Bei der Bauberechtigte handelt es sich im Verhältnis sowohl zur Stadt Graz als auch zur G um eine fremde Dritte. Außerdem gab es für die Bauberechtigte keinerlei Verpflichtung, das Gebäude nach Ablauf der Leasinggrundmietzeit an die Stadt Graz oder die G zu verkaufen. Aufgrund des der Bauberechtigte eingeräumten langfristigen Baurechts wäre eine Drittverwertung jedenfalls möglich gewesen. Der für die Baurechtslöschung zwischen der Bauberechtigte und der G vereinbarte Preis ist daher zwischen fremden unabhängigen Dritten ohne jegliche Verpflichtung der Bauberechtigte zum Abschluss des Geschäftes zustande gekommen. Der vereinbarte Preis entspricht somit dem „erzielbaren Einzelveräußerungspreis“ und ist per definitionem der gemeine Wert, sodass dieser vereinbarte Preis jedenfalls Bemessungsgrundlage für die GrESt ist.

Darüber hinaus nimmt das BMF bei Immobilienleasingverträgen, bei denen das Leasinggut ertragsteuerlich dem Leasinggeber zuzurechnen ist, an, dass der im Leasingvertrag für das Ende der Grundmietzeit festgesetzte Kaufpreis dem gemeinen Wert entspricht, sofern er den steuerlichen Restbuchwert nicht unterschreitet. Im konkreten Fall ist davon auszugehen, dass der Restbuchwert im Wesentlichen der im Zuge der Baurechtslöschung zu entrichtenden Restkaufpreiszahlung entspricht.

Auch die Aussagen des BMF sprechen dafür, dass die vereinbarte Gegenleistung dem gemeinen Wert entspricht und die Grunderwerbsteuer daher von dieser zu bemessen ist.

Sofern das BFG dieser — uE sachgerechten — Argumentation nicht folgen will, wird ergänzend bzw. alternativ Folgendes vorgebracht:

c) Trennung zwischen Grund- und Boden, Altgebäude- sowie Neugebäudesubstanz

Der Grunderwerbsteuerpflichtige Erwerbsvorgang gemäß § 1 GrEStG beschränkt sich im Rahmen des Baurechtslöschungsvertrages auf die Übertragung des auf Grundlage des Baurechts geschaffenen (neuen) Bauwerks (das heißt der durchgeführten Sanierungen) von der Baurechtsnehmerin auf die Liegenschaftseigentümerin.

Weil Baurechte gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG den Grundstücken gleichgestellt sind und insoweit Grunderwerbsteuerrechtlich als eigenständige „Grundstücke“ gelten, hat nach dem Sinn des Gesetzes die GrESt-Bemessung gemäß § 4 GrEStG aF getrennt von der (ursprünglichen) Liegenschaft zu erfolgen, für die das Baurecht begründet wurde. Für die Feststellung des dreifachen Einheitswertes bzw. des gemeinen Werts iSd § 4 Abs. 2 Z 1 iVm § 6 Abs. 1 lit b GrEStG aF ist somit uE lediglich die durch das Baurecht bzw. die Sanierung und den Umbau geschaffene Erhöhung des dreifachen Einheitswertes bzw. des gemeinen Werts (Gebäudewertes), nicht hingegen der Wert der Altsubstanz, relevant. Die Erhöhung des dreifachen Einheitswertes durch die von der Bauberechtigte durchgeführten Investitionen ist jedenfalls geringer als der Restkaufpreis. Dies kann wie folgt begründet werden:

o Unterscheidung zwischen Baurecht und belastetem Grund und Boden

Zunächst ist festzuhalten, dass eine Miteinbeziehung des gemeinen Wertes des Grund und Bodens in die Bemessung der Grunderwerbsteuer für die Baurechtslöschung bereits aufgrund der Tatsache verfehlt ist, dass dieser trotz Einräumung eines Baurechts weiterhin im zivilrechtlichen Eigentum des Baurechtsgebers verbleibt. Ein Baurecht verbrieft eine zeitlich begrenzte Befugnis, auf einem fremden (!) Grundstück ein Gebäude zu errichten. Als solches belastet es das Grundeigentum, ist jedoch nicht ident mit dem belasteten Grund und Boden. Der mit dem Baurecht belastete Grundeigentümer, im vorliegenden Fall die Stadt Graz bzw. in weiterer Folge die G, bleibt im Grundbuch ausgewiesener Eigentümer des Grund und Bodens. Wird das Eigentum an Grund und Boden somit gerade nicht an den Bauberechtigten übertragen und in weiterer Folge daher mit der Baurechtslöschung auch nicht wiederrückübertragen, kann dieser weder zur Leistung noch zur Gegenleistung und auch nicht zum gemeinen Wert des übertragenen, dem Grundstück gleichgestellten Baurechts zählen. Gerade bei einer Baurechtslöschung und dem damit verbundenen Heimfall des Gebäudes an den Grundeigentümer kann der Wert des Grund und Bodens niemals Bemessungsgrundlage für die GrESt sein, da der Grund und Boden ohnedies bereits dem Grundeigentümer zuzurechnen ist und insoweit nicht an ihn übertragen werden kann.

o Zielsetzung des Baurechts- und Leasingvertrages und Parteiwille

Zielsetzung des Baurechts- und Leasingvertrages war es, die auf den Liegenschaften befindlichen Gebäude umfassend zu sanieren und zu modernisieren. Die eingeräumten Baurechte zielten ausschließlich darauf ab, der Bauberechtigte die Durchführung der entsprechenden Sanierungs- und Umbaumaßnahmen rechtlich zu ermöglichen. Die Altgebäudesubstanz hat für die Vertragsparteien keine Relevanz und wurde weder bei der Bemessung der Leasingraten noch des Restkaufpreises berücksichtigt.

In diesem Zusammenhang sei noch darauf hinzuweisen, dass dieser Auslegung auch nicht die Tatsache entgegensteht, dass das Baurecht seitens der Liegenschaftseigentümerin zivilrechtlich am gesamten Gebäudebestand - und somit ebenso am Gebäudealtbestand - eingeräumt wurde.

Zivilrechtlich kann ein Baurecht immer nur am Gebäude insgesamt begründet werden. Bereits aus der auch für das Steuerrecht relevanten Bestimmung des § 914 ABGB ergibt sich, dass bei der Auslegung von Verträgen die Absicht der Parteien zu erforschen ist. Die Erforschung des wahren Vertragswillens selbst zwingt nicht nur zur Feststellung, was die Parteien wollten, sondern ebenfalls dazu, wie sich dieses Wollen unter einen bestimmten Tatbestand - im vorliegenden Fall das Grunderwerbsteuergesetz - subsumieren lässt.

Dies gilt auch im Hinblick darauf, dass das GrEStG die Abgabepflicht grundsätzlich an Vorgänge des Rechtsverkehrs knüpft und daher für die Auslegung von Tatbeständen des GrEStG die zivilrechtliche Betrachtungsweise im Vordergrund steht. Daraus darf nicht der Schluss gezogen werden, dass eine Auslegung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten von vornherein ausgeschlossen wäre. So hat der VwGH bereits im Jahr 1965 festgehalten, dass die Grunderwerbsteuer zwar eine Verkehrsteuer ist, die

an Vorgänge des rechtlichen Verkehrs anknüpft. Dennoch kann - so der VwGH - auch bei solchen Abgaben die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht ganz außer Betracht bleiben. Der VwGH hat außerdem in seinem Erkenntnis vom 5.4.2011, 2010/16/0168, zum Ausdruck gebracht, dass im Anwendungsbereich des GrEStG in bestimmten Fallkonstellationen die wirtschaftliche Betrachtungsweise sehr wohl greifen kann.

Die Begründung und damit ebenso die Übertragung eines Baurechts stellen einen grunderwerbsteuerbaren Sachverhalt dar, der nach der Rsp des VwGH und offenbar ebenso des VfGH nicht unter § 1 Abs. 1 GrEStG, sondern unter § 1 Abs. 2 GrEStG zu subsumieren ist. Dabei handelt es sich um einen Rechtsvorgang, der es ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglicht, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Nach stRsp des VwGH lässt gerade - aber nicht nur - der § 1 Abs. 2 GrEStG die wirtschaftliche Betrachtungsweise zu. So kommt es im Rahmen von nach § 1 Abs. 2 GrEStG steuerbaren Vorgängen auf die Umstände des Einzelfalles an. In Rahmen dieser Bestimmung legt das GrEStG nämlich nicht fest, welche Befugnisse in ihrer Gesamtheit die Verwertungsmöglichkeit ausmachen. Aus der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ergibt sich, dass ein Sachverhalt nach seinem wahren wirtschaftlichen Gehalt, aber nicht bzw. nicht ausschließlich nach seinem zivilrechtlichen Erscheinungsbild zu beurteilen ist.

o Gesetzeszweck

Die Vorgehensweise, wonach für die Ermittlung des dreifachen Einheitswertes bzw. des gemeinen Werts als GrESt-Bemessungsgrundlage ausschließlich der durch die Baurechtsnehmerin geschaffene „Mehrwert“ (die durch die Bauberechtigte durchgeführten Gebäudesanierungen) heranzuziehen war, ist uE auch durch den Gesetzeszweck gedeckt. Es soll eben gerade nur jener Teil eines Grundstücks der Grunderwerbsteuer unterliegen, der auf den Erwerber übergeht. Dies wird ua dadurch deutlich, dass das Gesetz bei der Bildung der Bemessungsgrundlage grundsätzlich auf den Wert der Gegenleistung zurückgreift und eine Gegenleistung seitens des Erwerbers auch nur für jenen Teil des Grundstücks geleistet werden wird, welcher sich nicht ohnehin bereits in seinem Eigentum befindet bzw. bereits vor Einräumung des Baurechts bestanden hat (siehe dazu die Ausführungen im ersten Aufzählungspunkt). Dieser Grundgedanke ist auch im Rahmen der Bemessung des dreifachen Einheitswertes bzw. des gemeinen Werts zu beachten.

Als Folge des Baurechtsauflösungsvertrags wurden somit lediglich die auf Grundlage des Baurechts von der Bauberechtigte im Zuge der Sanierung und des Umbaus geschaffenen neuen „Bauwerke“ (bestehend aus einem Gebäudeneubestand sowie werterhöhenden Sanierungen bzw. Investitionen am Gebäudealtbestand) auf die G als Liegenschaftseigentümerin übertragen. Gegenstand der Rückübertragung war die auf Grundlage des Baurechts durch eine Sanierung oder einen Umbau geschaffene Erhöhung des Gebäudewertes (nur der neu geschaffene Wert, ohne Berücksichtigung der Altsubstanz).

Aber unabhängig von der Trennung zwischen Grund- und Boden, Alt- sowie Neugebäudesubstanz ergibt sich bereits aus der unter lit b) dargestellten Tatsache, wonach bei Erwerbsvorgängen zwischen Fremden die vereinbarte Gegenleistung grundsätzlich dem gemeinen Wert entspricht, dass als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der GrESt im Zuge der Baurechtslöschung der Wert der Gegenleistung, der per definitionem dem gemeinen Wert entspricht, und nicht der dreifache Einheitswert heranzuziehen ist. Der Umstand, dass die Gegenleistung nach dem Willen der Parteien (nur) für die Übertragung der Neugebäudesubstanz zu leisten war und an dieser bemessen wurde, ist dabei zweitrangig, soll jedoch zusätzlich unterstreichen, dass im Zuge der Rückübertragung eines Baurechts — anders als beim Erwerb des Volleigentums - nicht der gesamte Wert des Grundstücks, sondern eben nur das Baurecht sowie die auf dessen Grundlage getätigten Investitionen, rückübertragen werden.

Zusammenfassung

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass - auch nach Auffassung des BMF - bei Erwerbsvorgängen zwischen Fremden die vereinbarte Gegenleistung grundsätzlich dem gemeinen Wert entspricht. Dementsprechend wurde gemäß der Bestimmung des § 4 GrEStG aF die im Rahmen der vorzeitigen Löschung des Baurechts gewährte Gegenleistung in Höhe von EUR 1.059.086,65 als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der GrESt herangezogen. Darüber hinaus beschränkt sich der Grunderwerbsteuerpflichtige Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG uE auf die Übertragung des im Rahmen des Baurechts geschaffenen (neuen) Bauwerks, das heißt auf die von der Bauberechtigte durchgeführten Sanierungen sowie Investitionen von der Baurechtsnehmerin auf die Liegenschaftseigentümerin. Nur dieser Vorgang ist für die Ermittlung des dreifachen Einheitswertes bzw. des gemeinen Werts iSd § 4 Abs. 2 Z 1 iVm § 6 Abs. 1 lit b GrEStG aF von Relevanz, nicht hingegen die Altsubstanz."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall wendet sich die Beschwerde gegen die Heranziehung des dreifachen Einheitswertes als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer. Außer Streit steht, dass die vorliegende Baurechtsauflösung einen Grunderwerbsteuerbaren Rechtsvorgang bildet.

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 § 2 Abs. 2 GrEStG stehen den Grundstücken gleich:

1. Baurecht,
2. Gebäude auf fremdem Boden

Aus § 297 ABGB folgt, dass Bauwerke grundsätzlich Bestandteil der Liegenschaft, auf der sie errichtet sind, werden. Unter Bauwerk ist dabei grundfest Errichtetes zu verstehen, das seiner Zweckbestimmung nach nicht an einen anderen Ort bewegt werden soll.

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.

§ 51 Abs. 1 und 2 BewG 1955 lauten:

§ 51. Begriff des Grundvermögens.

(1) Zum Grundvermögen gehört der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile (insbesondere Gebäude) und des Zubehörs. In das Grundvermögen sind nicht einzubeziehen die Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile sind. Umzäunungen sowie Weg- und Platzbefestigungen sind bei gewerblich genutzten Grundstücken stets als Vorrichtungen anzusehen, die zu einer Betriebsanlage gehören. Jede wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens bildet ein selbständiges Grundstück im Sinne dieses Bundesgesetzes.

(2) Als Grundstücke gelten 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 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 (§ 56 Abs. 3 BewG).

Dabei sind gemäß § 56 Abs. 3 Z 1 BewG zuzurechnen: 1. Dem Berechtigten der Wert der Gebäude und außerdem der Anteil des Baurechtes am Wert des Grund und Bodens.

Dieser Anteil ist nach der restlichen Nutzungsdauer des Baurechtes zu bestimmen. Der Wert des Baurechts wird sich, wenn das Baurecht noch lange Zeit läuft, mit dem Wert des ganzen Grundstückes decken und gegen Ende der Laufzeit des Baurechts allmählich abnehmen (Kommentar zum Bewertungsgesetz, Twaroch, Wittmann, Frühwald § 56, RZ 2).

Gemäß § 1 Baurechtsgesetz, idF BGBl 258/1990 (BauRG), kann ein Grundstück mit dem dinglichen, veräußerlichen und vererblichen Recht, 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 Benützung vorteilhaft sind.

Die Beschränkung des Baurechtes auf einen Teil eines Gebäudes, insbesondere ein Stockwerk, ist unzulässig. Dem Bauberechtigten stehen am Bauwerk, das als Zubehör des Baurechts gilt, die Rechte des Eigentümers und am Grundstück die Rechte eines Nutznießers zu (vgl. VwGH 24.9.11, 11/16/0058). Das Baurecht unterscheidet sich demnach vom Superädifikat insbesondere darin, dass die Hauptsache das Recht und nicht der Grund und Boden ist und das Bauwerk ein Zugehör des Rechts und nicht des Grund und Bodens bildet.

Da das Baurecht als solches dem Grundstück gleich steht, wird durch den Vertrag über die Begründung des Baurechtes der Anspruch auf Übereignung des Baurechts begründet, weshalb der Baurechtsvertrag den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG verwirklicht. Bei der Bewertung des Baurechts ist das Recht zu bewerten.

Das Baurecht gilt als unbewegliche Sache, das auf Grund des Baurechts erworbene oder hergestellte Bauwerk als Zugehör des Baurechts (§ 6 Abs. 1 BauRG). Das Baurecht kann sowohl an einem Baugrund als auch an einem bereits bestehenden Bauwerk begründet werden und umfasst in diesem Fall auch das Recht, das Bauwerk zu sanieren, umzubauen oder durch ein neues zu ersetzen. Mit der Bestellung eines Baurechtes überträgt der Grundeigentümer alle seine Befugnisse, die ihm nach der Bauordnung zustehen, auf den Inhaber des Baurechtes gemäß dem Baurechtsgesetz.

Gemäß § 5 Abs.1 BauRG entsteht das Baurecht durch die bücherliche Eintragung als Last des Grundstückes. Ein Baurecht kann gem. § 5 Abs. 2 des Baurechtsgesetzes nicht an einem Teil eines Grundbuchs Körpers begründet werden. Das Baurecht wird grundbuchsmäßig selbstständig behandelt und für das Recht eine eigene Einlage (Baurechtseinlage) eröffnet, wo alle Eintragungen gegen den Bauberechtigten zu vollziehen sind. Beim belasteten Grundstück (Stammeinlage) wird die Belastung durch das Baurecht im C-Blatt im 1. Rang einverleibt.

Rassi in Kodek, Grundbuchsrecht 1.01 § 3 G (Stand: 1.7.2009) führen unter anderem aus: "Aus § 5 Abs 2 Satz 1 BauRG ergibt sich, dass das Baurecht grundsätzlich nur am gesamten Grundbuchs Körper 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)."

Der OGH hat im Beschluss OGH 29.5.2001, 5 Ob 31/01x, ausgeführt: "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)."

Im Erkenntnis vom 19.03.2003, 11/16/0083 hat der Verwaltungsgerichtshof zu einem Fall der vorzeitigen rechtsgeschäftlichen Aufhebung eines Baurechts ua. Folgendes ausgeführt:

"Für die Steuerbarkeit dieses Vorganges treten in der Österreichischen Literatur Fellner (Gebühren und Verkehrssteuern, 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 Baurechts 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 Baurechts 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 Baurechts 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."

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Bestellung des Baurechts zum Zwecke des Umbaus und der Sanierung einer Schule. Gemäß Punkt II. des Baurechtsauflösungsvertrages vom 21.10.2011 wurden die auf der Baurechtsliegenschaft befindlichen Bauwerke in das Eigentum der Baurechtsgeberin übertragen.

Die mit dem Baurecht belastete Liegenschaft ist zur Gänze von der Beschwerdeführerin mit Kaufvertrag vom 8.6.2006 erworben worden und erfolgte die einvernehmliche Aufhebung des Baurechtes hinsichtlich der gesamten Baurechtsfläche. Das Baurecht kann sowohl an einem Baugrund als auch an einem bestehenden Bauwerk begründet werden und umfasst in diesem Fall auch das Recht, das Bauwerk durch ein anderes zu ersetzen.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass für die Grunderwerbsteuerbemessung eine von der Liegenschaft getrennte Beurteilung anzustellen sei, sodass lediglich die durch das Baurecht bzw. die Sanierung und den Umbau geschaffene Erhöhung des Einheitswertes (Gebäude-Neubestand) relevant sei. Mit diesem Vorbringen wird übersehen, dass gemäß § 51 Abs. 1 BewG zum Grundvermögen der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile (insbesondere Gebäude) und des Zubehörs gehört. Die auf Grund des Baurechtes umgebauten bzw. sanierten Bauwerke gelten als Zugehör des Baurechtes. Weder dem Baurechtsauflösungsvertrag noch dem in diesem Vertrag wiedergegebenen Grundbuchstand zu entnehmen ist, dass die Baurechtsgeberin den bei Abschluss des Baurechtsvertrages auf der Liegenschaft EZ 11 befindlichen Gebäudealtbestand zurückbehalten hätte. Im C-Blatt der EZ 11, welche als Stammeinlage der Baurechtseinlage ZI ausgewiesen ist, ist das Baurecht bis 30.6.2044 ohne Einschränkung eingetragen.

Die sanierten und umgebauten Schulgebäudeteile bilden ein Zugehör des Baurechts und nicht des Grund und Bodens. Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 21.10.2015, 2012/13/0110 kann die "wirtschaftliche Einheit" und damit auch das Grundstück iSd § 51 Abs. 1 letzter Satz und Abs. 2 BewG über die Liegenschaftsteile, auf die sich die Nutzungsberechtigung des Bauberechtigten beschränkt, nicht hinausreichen. Im konkreten Fall kann sich mangels Einschränkung der Nutzungsberechtigung der Bauberechtigten auf bestimmte Liegenschaftsteile das Baurecht als Belastung nur auf den gesamten Grundbuchkörper beziehen.

Die Beschwerdeführerin vertritt die Auffassung, dass diese durch den Baurechtsauflösungsvertrag lediglich den durch die Bauberechtigte geschaffenen Gebäudeneubestand erworben hätte. Damit ist die Beschwerdeführerin nicht im Recht: Mit der Einräumung eines Baurechtes wird eine Sache geschaffen, die sich wesentlich vom Eigentumsrecht an dem Grundstück unterscheidet. Es ist gerade Sinn und Zweck des Baurechtes, dem Eigentümer seine Rechte an der Liegenschaft zu erhalten und künftigen Verwendungen nicht endgültig vorzugreifen (vgl. Koziol/Welser, Bürgerliches Recht I 12, 393). Auch aus den Regelungen für den Fall des Erlöschens des Baurechtes ist ersichtlich, dass im Falle der Einräumung des Baurechtes von einer "Aufspaltung" des Eigentumsrechts an der Liegenschaft keine Rede sein kann. Dem Grundeigentümer verbleibt vielmehr sein Vollrecht an der Liegenschaft, während es sich beim Baurecht mit dem diesem zugehörigen Bauwerk um ein davon verschiedenes Wirtschaftsgut handelt, das durch Zeitablauf erlischt. Sowohl über die Liegenschaft als auch über das Baurecht kann während der vereinbarten Laufzeit des Baurechtes in jeder möglichen und dem Markt entsprechenden Weise verfügt werden. Dabei wird der Wert der Liegenschaft einerseits und des Baurechtes andererseits wesentlich von der noch bestehenden Dauer des Baurechtes abhängen. Von einem behaupteten Erwerb lediglich des auf Grundlage des Baurechtes geschaffenen Erhöhung des Gebäudewertes ohne Berücksichtigung der Gebäudealtsubstanz kann somit keine Rede sein. Gemäß § 2 Abs. 1 BewG ist jede wirtschaftliche Einheit für sich zu bewerten. Ihr Wert ist im Ganzen festzustellen. Der Umfang des Grundstückes ist also durch den Umfang der wirtschaftlichen Einheit bestimmt.

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.

Aus dem im § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG aF aufgestellten Besteuerungsgrundsatz ergibt sich, dass bei Vorliegen einer geringen Gegenleistung die Steuer vom höheren Wert des Grundstückes zu berechnen ist. 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 erbracht wird. Damit bekommt der dreifache Einheitswert den Charakter einer Mindestbemessungsgrundlage bei Grundstückserwerben.

Im vorliegenden Fall wurden die Sanierungskosten der Schulgebäude mit EUR 1.749.235 bekannt gegeben. Für die entgeltliche Rückübertragung des auf Grund des Baurechtes sanierten Gebäudes wurde im Baurechtsauflösungsvertrag vom 21.10.2011 eine Gegenleistung in Höhe von EUR 1.059.086,65 vereinbart.

Zur (unbestritten gebliebenen) Höhe des für die Steuerbemessung maßgeblichen Einheitswertes wird ausgeführt:

Nach § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG aF 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 nahm das Finanzamt mit Feststellungsbescheid vom 9.3.2009 hinsichtlich der *Baurechtseinlagezahl* ZI eine Nachfeststellung gemäß § 22 Abs. 1 BewG 1955 zum 1. Jänner 2007 vor. Laut Baurechtseinlage wurde der Einheitswert für das Baurecht als Geschäftsgrundstück mit EUR 742.400, erhöht um 35% gemäß AbgÄG 1982 mit Euro 1.002.200 festgestellt. Durch das mit Vertrag vom 2.9.1994 der Bauberechtigte eingeräumte Baurecht wurde der Bauberechtigten die Nutzungsberechtigung an den Grundstücken Nr ohne irgendwelche Einschränkung eingeräumt.

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

Wird von einem Steuerschuldner gemäß § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG aF 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.

Mit der Feststellung der Beschwerdeführerin, der vereinbarte Preis im Zuge der Baurechtslöschung entspreche dem gemeinen Wert, da zwischen der Stadt Graz auf der einen Seite und der Bauberechtigte auf der anderen Seite keinerlei gesellschaftsrechtliche Verbindung bestünden, wird der Nachweis eines geringeren gemeinen Wertes des Grundstückes zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld keineswegs erbracht. Auch der Hinweis, dass das BMF bei Immobilienleasingverträgen, bei denen das Leasinggut ertragsteuerlich dem Leasinggeber zuzurechnen sei, annehmen würde, dass der im Leasingvertrag für das Ende der Grundmietzeit festgesetzte Kaufpreis dem gemeinen Wert entspreche, ist nicht geeignet, der Beschwerde zum Erfolg zu verhelfen. Im gegenständlichen Fall ist ein Baurechtsauflösungsvertrag und kein Immobilienleasingvertrag grunderwerbsteuerlich zu beurteilen.

Im Hinblick darauf, dass im gegenständlichen Fall die Gegenleistung geringer ist als der steuerlich maßgebliche Wert des Grundstückes, wurde die Grunderwerbsteuer zu Recht vom dreifachen Einheitswert des Grundbesitzes (EUR 2.936.250) in Höhe von EUR 102.768,75 festgesetzt.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich 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 im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG 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 war.

Graz, am 4. September 2018