

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X-GmbH, Adr, vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerde vom 02.09.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 24.08.2016, ErfNr, betreffend Grunderwerbsteuer (Festsetzung gemäß § 201 BAO) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Grunderwerbsteuer wird ausgehend von der Bemessungsgrundlage von € 1,166.500 mit 3,5 v. H., sohin im Betrag von **€ 40.827,50**, festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Mit dem am 10.6.2015 abgeschlossenen Baurechtsvertrag hat die GemeindeA als Baurechtsbestellerin an der ihr gehörigen Gst1 in EZ1 GBxx (= nach Abbruch einer Garage: unbebautes Grundstück im Flächenausmaß von 2.454 m²) an die X-GmbH als Bauberechtigte (= Beschwerdeführerin, Bf) ein Baurecht eingeräumt (Punkt III.). Unter Punkt I. (Präambel) wird festgehalten, dass die Gemeinde *noch vor Einräumung des Baurechtes* eine Teilfläche im Ausmaß von 121 m² an das Öffentliche Gut abgeben und das Gst1 daher schlussendlich die Fläche von 2.333 m² aufweisen wird. Die Baurechtsdauer wurde beginnend mit dem Einlangen des Ansuchens um Verbücherung auf 50 Jahre, voraussichtliches Ende 31.12.2065, vereinbart (Punkt IV.). Als Gegenleistung wurde ein jährlicher Baurechtszins von € 1.000 (Punkt V.) festgelegt. Vertragszweck ist die Errichtung einer objektgeförderten Mietwohnanlage samt Tiefgarage durch die Bf (Punkt VII.). Die Bf übernimmt die Errichtung und grundbücherliche Durchführung des Vertrages und wird bevollmächtigt, ua. einen Notar mit der Abgabenerklärung bzw. Selbstberechnung/Anzeige der Grunderwerbsteuer zu beauftragen (Punkt IX.).

Am 12.6.2015 wurde von Notar Dr. Fischer zu diesem Rechtsgeschäft unter ErfNr ausgehend vom kapitalisierten, dh. 18fachen Baurechtszins von € 18.000 als Bemessungsgrundlage die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 630 selbst berechnet und abgeführt.

Im Rahmen einer Überprüfung der vom Notar durchgeführten Selbstberechnungen wurde vom Finanzamt im Wesentlichen durch Einsichtnahme in die Kaufpreissammlung der zuständigen Bewertungsstelle (= Sammlung aller Grundstücksverkäufe nach EZ, Vertragsdatum, Lage, Größe, Widmung, Preis etc.) erhoben, dass der Verkaufspreis/ Verkehrswert vergleichbarer Liegenschaften in der GBxx im maßgebenden Zeitraum im Durchschnitt € 500 pro m² betragen hat. Diesbezüglich erliegt im Akt eine Abfrage aus der Kaufpreissammlung betr. Verkäufe im Zeitraum März 2014 – Oktober 2015. Hieraus ergebe sich eine entsprechende Erhöhung der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage.

Im Zuge der Schlussbesprechung wurde vom Notar beantragt, von einer Nachforderung abzusehen, da nach Ansicht der Baurechtsnehmerin (Bf) der kapitalisierte Bauzins *in jedem Fall* den Wert des Baurechtes darstelle. Aus diesem Grund erübrige sich eine – vom Finanzamt angeforderte – Bekanntgabe des gemeinen Wertes der Liegenschaft (beispielsweise durch Beibringung eines Sachverständigengutachtens) seitens der Bf.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bf mit Festsetzungsbescheid gemäß § 201 BAO vom 24.8.2016, StrNr, ausgehend von der Bemessungsgrundlage von € 1,227.000 (= Grundfläche alt 2.454 m² x Wert pro m² geschätzt lt. Kaufpreissammlung € 500) die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 42.945 (bzw. eine Nachforderung von € 42.315) vorgeschrieben. Begründend wird zunächst zu § 201 BAO iVm § 303 BAO sowie weiters ausgeführt:

Bemessungsgrundlage für die Einräumung eines Baurechtes sei nach der Rechtslage seit 1.6.2014 der Wert der Leistung (Bauzins), mindestens jedoch der gemeine Wert des Baurechtes. Dieser entspreche laut BMF-Erlass vom 11.11.2014, GZ. BMF-010206/0101-VI/5/2014, bei einer Baurechtsdauer von zumindest 50 Jahren dem gemeinen Wert des Grundstückes. Da sich nach entgegenstehender Ansicht der Bf ihrerseits eine Bekanntgabe des gemeinen Wertes erübrige, sei dieser im Wege der Schätzung unter Zuhilfenahme ua. der Kaufpreissammlung in Höhe von € 500 pro m² ermittelt worden (im Einzelnen: siehe Festsetzungsbescheid vom 24.8.2016).

In der dagegen rechtzeitig erhobenen Beschwerde wurde die ersatzlose Bescheidaufhebung sowie das Unterbleiben einer Beschwerdevoentscheidung, dh. die direkte Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (BFG) beantragt. Unter Verweis auf Artikel von *Beiser* in SWK-Spezial, Februar 2015, Rz 47 f., und in SWK 2015, 387 f., wurde im Wesentlichen eingewendet:

Ein Baurecht sei nach § 2 GrEStG und § 6 BaurechtsG ein vom belasteten Grund und Boden verschiedenes Grundstück; das Eigentum des Bauberechtigten am Bauwerk sei vom Eigentum des belasteten Grundstückseigentümers am Grund und Boden abgespalten. Der Wert eines Baurechtes könne somit nicht mit dem Wert des

belasteten Grundstückes gleichgesetzt werden, da der Wert eines Grundstückes ohne Baurechtsbelastung naturgemäß höher sei: Das Eigentum am Bauwerk sei auf eine bestimmte Laufzeit begrenzt und falle danach dem Grundeigentümer zu; die Baurechtszinsen würden den Bauberechtigte belasten; stille Reserven könne nur der Grundeigentümer realisieren.

Die Kapitalisierung nach §§ 15 und 16 BewG diene der einfachen, gleichmäßigen und praktikablen Ermittlung des gemeinen Wertes der zu kapitalisierenden Verpflichtung. Ein nach diesen *leges speciales* ermittelter Kapitalwert gelte als gemeiner Wert nach § 10 BewG.

Da die Bf als gemeinnützige Wohnbauträgerin neue Wohnungen errichte und mit der Grundeigentümerin nicht verflochten sei, sei die Kaufpreisbildung im "gewöhnlichen Geschäftsverkehr" erfolgt und sei der kapitalisierte Baurechtszins als gemeiner Wert des Baurechtes iSd § 10 BewG anzusehen, der nach § 5 GrEStG um allfällige Einmalzahlungen und sonstige Gegenleistungen zu erhöhen und der Bemessung der Grunderwerbsteuer zugrunde zu legen sei. Die Gleichsetzung mit dem gemeinen Wert des Grundstückes laut genanntem Erlass/Information des BMF vom 11.11.2014 sei dagegen gesetzlich nicht gedeckt und sachlich nicht zu rechtfertigen.

Nach direkter Vorlage der Beschwerde hat das BFG Einsicht genommen in das Grundbuch, wonach zu betr. Gst1 in EZ1 GBxx (= Stammeinlage für Baurechtseinlage EZ2 der Bf) die Grundstücksfläche mit 2.333 m² ausgewiesen ist.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1) Gesetzliche Bestimmungen:

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG), BGBl 1987/309 idGF, unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Nach § 2 GrEStG sind unter Grundstücken iS dieses Gesetzes solche im Sinne des bürgerlichen Rechts zu verstehen.

Gem. **§ 2 Abs. 2 GrEStG** 1987 stehen den Grundstücken gleich:

1. **Baurechte**,
2. Gebäude auf fremdem Boden.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 idF BGBl I 2014/36, anzuwenden auf alle ab dem 1.6.2014 verwirklichten Erwerbsvorgänge, ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Gem. **§ 4 Abs. 2 Z 3 lit a GrEStG** 1987 idGF ist allerdings dann, wenn die Gegenleistung geringer ist als der gemeine Wert des Grundstückes, die Steuer vom gemeinen Wert zu berechnen.

Nach § 1 Abs. 1 Baurechtsgesetz idF BGBl 258/1990 ist das Baurecht das dingliche, veräußerliche und vererbliche Recht, auf oder unter der Bodenfläche ein Bauwerk zu haben. Es entsteht durch bürgerliche Eintragung als Last des Grundstückes und gilt nach dem Gesetz als **unbewegliche Sache**. Das Baurecht steht damit als solches dem Grundstück gleich bzw. ist ein (wie nach § 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG) grundstücksgleiches Recht.

Auch nach **§ 51 Abs. 2 Bewertungsgesetz 1955** gilt das Baurecht als Grundstück und zählt daher zum Grundvermögen.

Nach **§ 56 Abs. 1 BewG 1955** sind Baurechte **wie bebaute oder unbebaute Grundstücke** zu bewerten.

Zur Berücksichtigung der Dauer des Baurechtes bei Ermittlung des gemeinen Wertes kann § 56 Abs. 2 und 3 Z 1 BewG 1955 entsprechend angewendet werden (bei restlicher Dauer unter 50 Jahren).

2) Geltende Rechtslage:

Wird daher an einem unbebauten Grundstück ein Baurecht mit einer Dauer von mindestens 50 Jahren begründet, entspricht der gemeine Wert für das bloße Grundstück dem gemeinen Wert des Baurechtes (vgl. UFS 29.6.2007, RV/0019-I/07); bei Begründung an einem bebauten Grundstück (samt Gebäude) entspricht der gemeine Wert für das bebaute Grundstück (Grund + Boden + Gebäudewert) dem gemeinen Wert des Baurechtes.

Wird daher – wie im Gegenstandsfall – ein Baurecht an einem unbebauten Grundstück gegen Entgelt (hier die Leistung eines jährlichen Bauzinses) auf 50 Jahre begründet, dann bemisst sich die Grunderwerbsteuer ausgehend von der Gegenleistung, d. h. vom Wert der Bauzinsverpflichtung gemäß § 15 BewG (= 18facher Jahreswert des Entgelts; vgl. VwGH 1.7.1982, 82/16/0047), *mindestens aber nach § 4 Abs. 2 Z 3 lit a GrEStG vom gemeinen Wert des Baurechtes*, d. h. nach Obigem der *gemeine Wert des unbebauten Grundstückes*.

Wenn in diesem Zusammenhang im Beschwerdeantrag u. a. die Bindung des Finanzamtes - im Gegensatz zum BFG - an Erlässe des BMF angesprochen wird, so gilt festzuhalten:

Obige Ausführungen finden sich u. a. in der *"Info des BMF vom 11.11.2014, BMF-010206/0101-VI/5/2014"*, die aber lediglich eine *Zusammenstellung* der bezug habenden Gesetzesbestimmungen iVm UFS-Judikatur darstellt (vgl. dazu auch in *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 45 ff.). Wenn daher vom Finanzamt auf diesen "Erlass" Bezug genommen wurde, so hat dies keinesfalls eine rechtswidrige Festsetzung der Grunderwerbsteuer zur Folge.

Des Weiteren wird auf *Twardoch-Wittmann-Frühwald*, Kommentar zum BewG, Band I, verwiesen, worin zur Bewertung des Baurechtes iSd § 56 BewG unter Rz 2 f. noch ausgeführt wird:

"Das Baurecht ist zwar eine besondere wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens, sein Wert kann jedoch kaum anders als am Wert des belasteten Grundstückes selbst

gemessen werden. Er wird sich, wenn das Baurecht noch lange Zeit läuft, *mit dem Wert des ganzen Grundstückes decken* und gegen Ende der Laufzeit des Baurechtes allmählich abnehmen ... Wurde vom Baurecht noch nicht Gebrauch gemacht (dh. noch kein Bauwerk errichtet), dann ist der Wert höchstens gleich dem Wert des belasteten unbebauten Grundstückes (dh. noch ohne Gebäudewert).

Ausgehend von dem Gedanken, dass ein mit einem Baurecht belastetes Grundstück für den Eigentümer keinen Vermögenswert darstellt, wenn das Baurecht noch 50 Jahre oder mehr läuft, wird nach § 56 Abs. 2 und 3 BewG der gesamte Wert des Grund und Bodens einschl. dem Wert des Gebäudes *als Wert des Baurechtes* dem Berechtigten zugerechnet, während das Grundstück beim Verpflichteten (Grundstückseigentümer) überhaupt nicht erfasst wird. Der Berechtigte wird somit *bewertungsrechtlich wie der Eigentümer behandelt*, wenngleich ihm nur am Gebäude die Rechte eines Eigentümers, am Grund und Boden hingegen nur die Rechte eines Nutznießers zustehen."

3) Erwägungen:

Zufolge oben dargestellter grunderwerbsteuerlicher und bewertungsrechtlicher Bestimmungen ist daher **für Zwecke der Grunderwerbsteuervorschreibung** davon auszugehen, dass sich **der gemeine Wert des Baurechtes eindeutig nach dem gemeinen Wert des – hier - unbebauten Grundstückes bemißt** und diesem entspricht.

Der Argumentation in der Beschwerde, beim Kapitalwert lt. §§ 15 und 16 BewG handle es sich um den "gemeinen Wert des Baurechtes", kann dagegen vom BFG nicht gefolgt werden:

Diese erscheint nämlich insofern wenig nachvollziehbar, als dies bedeuten würde, dass die bauberechtigte Bf, die nicht nur für die Dauer von 18 Jahren sondern tatsächlich 50 Jahre lang das Entgelt/den Bauzins zu leisten hat, sohin eine Gegenleistung im Umfang des nahezu 3fachen gemeinen Wertes des Baurechtes erbringen würde. Allein daraus ist ersichtlich, dass es sich beim kapitalisierten Wert nach § 15 BewG ausschließlich um eine bewertungsrechtliche Methode zur – einfachen und praktikablen - *Ermittlung der Gegenleistung* handelt, die mit dem 18fachen Jahreswert begrenzt ist, welcher Wert jedoch in keinsten Weise dem gemeinen Wert/Verkehrswert des Baurechtes bzw. der Liegenschaft iSd § 10 BewG gleichgehalten werden kann.

Dies zeigt sich – entgegen der Rechtsansicht der Bf – gerade im Beschwerdefall deshalb besonders deutlich, da nach den erhobenen Verkaufspreisen in der GBxx und auch anhand der sonstigen Erfahrungswerte im Hinblick auf das Preisniveau auf dem Tiroler Immobiliensektor wohl nicht ernsthaft behauptet werden kann, dass gegenständlicher Kapitalwert (18facher Jahreswert) von lediglich € 18.000 bei einer Grundstücksfläche von 2.333 m² - dh. ein m²-Preis von weniger als € 8 - den im "gewöhnlichen Geschäftsverkehr" bzw. am freien Markt erzielbaren gemeinen Wert/Verkehrswert dieses Grundstückes darstellen würde.

4) Bewertung:

Zufolge ihrer gegenteiligen Rechtsansicht hat die Bf die Bekanntgabe des tatsächlichen gemeinen Wertes der Liegenschaft, zB durch Beibringung eines Sachverständigengutachtens, abgelehnt.

Aus diesem Grund hat das Finanzamt im Wege der nach § 184 BAO zulässigen Schätzung anhand der sogen. "Kaufpreissammlung", worin sämtliche Grundstücksverkäufe im maßgebenden Zeitraum in der GBxx verzeichnet sind, den gemeinen Wert des Grund und Bodens mit im Durchschnitt € 500 pro m² angenommen und der Besteuerung zugrunde gelegt.

Gegen die gewählte Ermittlungsmethode an sich sowie den sich daraus ergebenden Wertansatz, welcher der Bemessung der Grunderwerbsteuer zugrunde gelegt wurde, hat die Bf keinen spezifischen Einwand erhoben.

5) Ergebnis:

Wie dargelegt, ist bei Begründung eines Baurechtes die Grunderwerbsteuer ausgehend von der Gegenleistung, nach § 4 Abs. 2 Z 3 lit a GrEStG 1987 mindestens aber vom gemeinen Wert des Baurechtes, di. nach Obigem der gemeine Wert des unbebauten Grundstückes, zu bemessen.

Allerdings hat das Finanzamt seiner Bemessung noch die vormalige Grundstücksfläche von 2.454 m² zugrunde gelegt. Wie aus Vertragspunkt I. in Zusammenhalt mit einem aktuellen Grundbuchsauszug eindeutig hervorkommt, beträgt aber die letztlich zutreffende Grundstücksfläche nur **2.333 m²**.

Die Grunderwerbsteuer bemißt sich unter Berücksichtigung dieses Umstandes zutreffend wie folgt:

Grundfläche neu 2.333 m² x Wert pro m² geschätzt lt. Kaufpreissammlung € 500, ergibt Bemessungsgrundlage € 1.166.500, davon Grunderwerbsteuer 3,5 % = **€ 40.827,50** (bzw. Nachforderung € 40.197,50).

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war daher der Beschwerde insgesamt teilweise Folge zu geben und 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.

Nach der im Gegenstandsfall anzuwendenden, ab 1.6.2014 in Geltung stehenden Rechtslage (§ 4 GrEStG) ist völlig klar, dass die Grunderwerbsteuer ausgehend von der Gegenleistung, zumindest aber vom *gemeinen Wert* (hier des Baurechtes) zu bemessen ist.

Die Lösung der Frage nach dem "gemeinen Wert des Baurechtes" ergibt sich bereits aus dem Gesetz: Aus dem Zusammenhalt der bezug habenden gesetzlichen Bestimmungen, insbesondere § 2 GrEStG 1987 iVm §§ 51 und 56 Bewertungsgesetz 1955, ist nämlich eindeutig abzuleiten, dass ein Baurecht (= grundstücksgleiches Recht = Grundvermögen) wie ein bebautes oder unbebautes Grundstück zu bewerten ist. Der gemeine Wert des Baurechtes ist demzufolge dem gemeinen Wert für das bebaute oder unbebaute Grundstück gleichzuhalten bzw. entspricht diesem.

Aus diesem Grund liegt keine "Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung" vor, weshalb eine Revision nicht zulässig ist.

Innsbruck, am 14. Dezember 2016