



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende A und die weiteren Mitglieder B, C und D über die Berufung der J-OHG, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 20. März 2003 betreffend Grunderwerbsteuer nach der am 19. Oktober 2005 in 6020 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut dem am 20. Feber 2003 abgeschlossenen "Baurechtsvertrag" haben HG und AG an der in ihrem je hälftigen Eigentum stehenden Liegenschaft in EZ (unbebautes Grundstück mit einer Fläche von 506 m²) zu Gunsten der Firma J-OHG (= Berufungswerberin, Bw) ein Baurecht bis zum 31. Dezember 2054 bestellt (Pkt. II.). Die Bauberechtigte ist gemäß Pkt. III. dazu verpflichtet a) "auf dem vertragsgegenständlichen Baurechtsgrund insbesondere Dienstnehmerwohnungen entsprechend den vorliegenden Plänen" zu errichten und in gutem und bewohnbarem Zustand zu erhalten, sowie b) "für die Benützung des Baurechtsgrundes einen jährlichen Bauzins von € 1 zu entrichten". Der Bauzins ist im Vorhinein jährlich am 2. Jänner fällig; der erstjährige Bauzins ist binnen 4 Wochen ab der Übergabe, welche bereits zum 1. Jänner 2003 erfolgte, zu bezahlen. Bei Erlöschen des Baurechtes ist dieses an die Besteller lastenfrei zurück zu übertragen, wobei ausschließlich den Bestellern die Wahl bleibt, die Rückgabe der Grundfläche in geräumtem Zustand zu verlangen oder die Gebäude in ihr

Eigentum zu übernehmen, diesfalls die Übernahme ohne Entgelt erfolgt (Pkt. V.). Sämtliche Kosten, Steuern und Gebühren trägt die Bauberechtigte.

Festgehalten wird, dass es sich laut Firmenbuchauszug bei den Baurechtsbestellern HG und AG um die beiden, zu je 50 % beteiligten, geschäftsführenden Gesellschafter der Bw J-OHG handelt.

Der zuletzt zum 1. Jänner 2001 festgestellte Einheitswert der Liegenschaft beträgt erhöht € 19.767,01.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 20. März 2003, StrNr, ausgehend vom Wert des Grundstückes, di. der dreifache Einheitswert gerundet € 59.301, die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 2.075,54 vorgeschrieben und ausgeführt, die Steuer sei vom Einheitswert zu bemessen, da eine Gegenleistung nicht vorhanden bzw. nicht zu ermitteln sei (§ 4 Abs. 2 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl. 1987/309 idgF).

In der dagegen erhobenen Berufung wird vorgebracht, der vereinbarte Bauzins von monatlich € 1 stelle – unter Verweis auf *Arnold/Arnold*, GrEStG 1987, Rz 19 zu § 4 – die Gegenleistung dar, was insgesamt bis 2054 eine Bemessungsgrundlage von € 623 sowie die vorzuschreibende Grunderwerbsteuer in Höhe von lediglich € 21,81 ergebe. Die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wurde beantragt.

In Beantwortung eines Ergänzungersuchens des Finanzamtes, worin um Bekanntgabe der voraussichtlichen Baukosten für die laut Vertragspunkt III. a) von der Bw zu errichtenden Dienstnehmerwohnungen gebeten wurde, hat die Bw im Schreiben vom 26. September 2003 auszugsweise Folgendes dargelegt: Aufgrund des Baurechtsvertrages ergebe sich keine Verpflichtung der Bw zur Errichtung der Wohnungen, welche nach Beendigung des Baurechtes unentgeltlich in das Eigentum der Liegenschaftsbesitzer zu übertragen seien. Vielmehr sei zum Einen die Bw zur Errichtung verpflichtet (Pkt. III.a) und bestehe zum Anderen (Pkt. V.) bei Erlöschen des Baurechtes ein Wahlrecht der Besteller, das Gebäude allenfalls unentgeltlich zu übernehmen. Beides sei jedoch für die Frage der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage nicht von Relevanz, weshalb von der Bekanntgabe der "voraussichtlichen Baukosten" für das Gebäude Abstand genommen werde. In der Verpflichtung der Gebäudeerrichtung sei von vorne herein keine Gegenleistung zu erblicken, sondern einzig die konkrete Ausgestaltung des Baurechtes. Das Gebäude werde eindeutig nicht für die Baurechtsbesteller, sondern von der Berechtigten für sich selbst (eigenbetriebliche Zwecke) errichtet und wirke sich nur in deren Vermögen aus, weshalb keine Gegenleistung für die Rechtseinräumung vorliege. Die Regelung des Vertragspunktes V. komme derzeit nicht zum Tragen, sondern erstmals bei entsprechender Ausübung des

Wahlrechtes mit Ablauf des Jahres 2054. Die Verwirklichung eines allenfalls weiteren steuerpflichtigen Vorganges werde erst zu diesem Zeitpunkt nach der zukünftig geltenden Rechtslage zu beurteilen sein. Als Gegenleistung gem. § 4 Abs. 1 GrEStG komme sohin nur der vereinbarte, in Abänderung des bisherigen Berufungsvorbringens nach § 15 Bewertungsgesetz mit dem maximal 18fachen Jahreswert zu kapitalisierende Bauzins, das sind gesamt € 216, in Betracht. Die Grunderwerbsteuer sei daher im Betrag von € 7,60 festzusetzen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 8. Oktober 2003 wurde dahin begründet, dass laut Judikatur (Verweis auf VwGH 20.8.1998, 95/16/0334) die wirtschaftliche Betrachtungsweise die Annahme einer Gegenleistung von nur € 1 ausschließe. Vielmehr bestehe die Gegenleistung auch in dem Bemühen der Bw, die Liegenschaft sinnvoll zu nutzen und zu verwerten. Da die Höhe dieser zu erbringenden Leistungen unbekannt und nicht feststellbar wäre, sei iSd § 4 Abs. 2 GrEStG der Wert der Liegenschaft als Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

Mit Antrag vom 23. Oktober 2003 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und ergänzend vorgebracht, ein Baurecht werde eingeräumt, damit ein Baurechtswerber mit entsprechender dinglicher Absicherung für eigene Zwecke ein Bauwerk errichten könne, nicht dagegen – wie das Finanzamt vermeine – weil der Grundstückseigentümer jemanden zur Errichtung eines Bauwerkes verpflichten wolle. Die Bw betreibe ein Hotel, das Personalunterkünfte bereit stellen müsse, weshalb deren Errichtung allein im betrieblichen Interesse der Bw gelegen sei. Das herangezogene Judikat gehe mangels vergleichbaren Sachverhalts ins Leere; der VwGH habe dort in jenen Bemühungen, die die Beschwerdeführerin für die Pfandfreilassung aufwenden müsse, damit das Grundstück einer wirtschaftlich sinnvollen Verwertung zugeführt werden könne, neben dem Kaufpreis von S 1 eine weitere Gegenleistung erblickt. Da gegenständlich die Bw neben dem Bauzins keine weiteren Aufwendungen zwecks Nutzung und Verwertbarkeit des Grundstückes erbringen müsse, sei im Bauzins die einzige zu bewirkende Gegenleistung zu erblicken. Selbst eine zugegebenermaßen sehr niedrige Gegenleistung sei als Bemessungsgrundlage heranzuziehen und schließe die Besteuerung vom höheren Einheitswert aus.

Mit Vorhalt des UFS vom 12. September 2005 wurde zunächst klargestellt, dass – entgegen der durchgehenden Argumentation hinsichtlich der Grunderwerbsteuerbemessung – unter Vertragspunkt III. b) kein monatlicher Bauzins, sondern vielmehr ein **jährlicher** Bauzins in Höhe von **€ 1** festgeschrieben wurde. Dass allein der vereinbarte Bauzins die Gegenleistung darstelle – folglich von der Bekanntgabe voraussichtlicher Baukosten als irrelevant Abstand genommen wurde -, wird in der Berufung gestützt auf *Arnold/Arnold*, Kommentar zum GrEStG 1987, Band I, Anm. 19 zu § 4. Die dortigen Ausführungen wurden der Bw, allerdings im

vollständigen Zitat, wie folgt vorgehalten: "Aus dem (in) § 4 Abs 1 GrEStG aufgestellten Besteuerungsgrundsatz, dass die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen ist, ergibt sich, dass auch bei Vorliegen einer geringen Gegenleistung die Steuer von dem Wert der Gegenleistung und nicht vom höheren Wert des Grundstückes zu berechnen ist. Liegt die Gegenleistung jedoch unter dem Wert des Grundstückes iSd § 6 Abs 1 GrEStG, so wird man grundsätzlich eine gemischte Schenkung annehmen müssen. Diesfalls ist von der Gegenleistung Grunderwerbsteuer, von der Differenz zum (gegebenenfalls dreifachen) Einheitswert hingegen Schenkungssteuer zu bezahlen". Folgte man sohin dem eigenen Vorbringen der Bw, wäre allenfalls von einer gemischten Schenkung auszugehen, was einerseits in Anerkennung der niedrigen Gegenleistung zwar eine Befreiung von der Grunderwerbsteuer (§ 3 Abs. 1 Z 1), andererseits aber anschließend die Vorschreibung einer Schenkungssteuer zeitigen würde.

In der schriftlichen Stellungnahme vom 21. September 2005 wurde die Vereinbarung eines Bauzinses von jährlich € 1 als zutreffend erkannt und zur Annahme allenfalls einer gemischten Schenkung eingewendet: Die Schlussfolgerung, dass die Beurteilung des Bauzinses als einziger Gegenleistung eine gemischte Schenkung nach sich ziehe, werde als unzutreffend zurückgewiesen. Es lägen diesbezüglich nicht sämtliche Tatbestandsmerkmale vor. Die Baurechtsbesteller seien an der OHG zu gleichen Teilen beteiligt. Vermögensübertragungen dieser Gesellschafter an die Gesellschaft stellten lediglich Vermögensumschichtungen dar. Konkret stehe dem Vermögensverlust der Gesellschafter aus einem niedrigen Bauzins ein entsprechender Vermögenszugang aus der dadurch wertvolleren OHG-Beteiligung gegenüber. Das Ganze stelle somit eine Einlage in die OHG dar, deren schenkungssteuerliche Unbeachtlichkeit außer Zweifel stehe.

In der am 19. Oktober 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Vertreter des Bw im Wesentlichen ergänzend ausgeführt, der Baurechtsvertrag sei deshalb abgeschlossen worden, um hinsichtlich der beabsichtigten Errichtung eines Personalhauses für den Hotelbetrieb durch die Bw (OHG als Bauführer) eine Wohnbauförderung des Landes zu lukrieren, welche die beiden Gesellschafter (Grundeigentümer) nicht in Anspruch hätten nehmen können. Die diesbezügliche Vertragsbestimmung unter Punkt III.a), wonach die Baurechtsberechtigte sich zur Errichtung insbesondere von Dienstnehmerwohnungen nach vorliegenden Plänen verpflichtet, sei deshalb in den Vertrag aufgenommen worden, um gegenüber der Wohnbauförderungsstelle eine entsprechende Zweckwidmung zu dokumentieren. Es wurde in der Verhandlung ausdrücklich außer Streit gestellt, dass die genannte Verpflichtung unter Vertragspunkt III.a) nicht als Gegenleistung anzusehen ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die einen Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

Unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes sind gem. § 2 Abs. 1 GrEStG Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Nach Abs. 2 Z 1 dieser Bestimmung stehen den Grundstücken gleich: Baurechte. 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. 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 24.9.2002, 2002/16/0058). Da das Baurecht als solches dem Grundstück gleich steht, wird durch den Vertrag über die Begründung des Baurechts der Anspruch auf Übereignung des Baurechts begründet, weshalb der Baurechtsvertrag den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG verwirklicht.

Gem. § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Als Gegenleistung bzw als Bemessungsgrundlage kommt beim Erwerb eines Baurechtes der vereinbarte Bauzins in Betracht, da dieser die wirtschaftliche Leistung des Bauberechtigten an den Grundeigentümer darstellt, gegen die der Grundeigentümer das Baurecht einräumt. Da der vereinbarte Bauzins nicht wie ein vereinbarter Kaufpreis zur Gänze in der Gegenwart fällig ist, sondern die einzelnen Zinsschuldigkeiten erst zu den im Vertrag vereinbarten Terminen fällig werden, stellt der Bauzins eine wiederkehrende Nutzung bzw Last gemäß § 15 Abs. 1 BewG dar und ist daher auch bei einer Einräumung auf zB 80 Jahre nur mit dem maximal 18fachen Jahreswert anzusetzen (vgl. VwGH 1.7.1982, 82/16/0047).

Unter der Voraussetzung, dass der gegenständlich vereinbarte Bauzins als (alleinige) **Gegenleistung iSd GrEStG** anzuerkennen wäre, käme demgemäß dem diesbezüglichen Vorbringen hinsichtlich der Bewertung der Bemessungsgrundlage insoweit Berechtigung zu.

Nach § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen, soweit (= wenn) eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist. Als Wert des Grundstückes ist in diesem Fall das Dreifache des Einheitswertes anzusetzen, der auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt wurde (§ 6 Abs. 1 lit b GrEStG, ab 2001).

Festgehalten wird dazu, dass nach der Erfahrung die Einheitswerte von Grundstücken nur einen Bruchteil des Verkehrswertes ausmachen und auch der Ansatz des dreifachen

Einheitswertes ab 2001 im Regelfall dem Verkehrswert der Liegenschaft nicht annähernd entspricht (vgl. VwGH 26.3.1992, 90/16/0202).

Gemäß dem in § 4 Abs. 1 GrEStG festgelegten Besteuerungsgrundsatz ist daher die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Die Berechnung vom Wert des Grundstückes (Einheitswert) ist nur in den in Abs. 2 des § 4 taxativ aufgezählten Fällen zulässig.

Das hat zur Folge, dass bei Vorliegen einer **geringen** Gegenleistung die Steuer dennoch von dieser (vgl. wiederum *Arnold/Arnold* aaO, Rz 19 zu § 4), beim gänzlichen **Fehlen** einer Gegenleistung aber die Steuer von dem - gegenüber der geringen Gegenleistung - höheren Wert des Grundstückes **zwingend** zu berechnen **ist** (vgl. *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil GrEStG 1987, Rz. 3 f. zu § 4; VwGH 1.7.1982, 82/16/0047; VwGH 26.6.1986, 84/16/0210).

Nach dem VwGH-Erkenntnis vom 26.11.1970, Zl. 1234/69, bleibt zwar dann, wenn eine Gegenleistung **vorhanden**, diese jedoch als unangemessen niedrig festgestellt ist, die Differenz zum Wert des Grundstückes grunderwerbsteuerlich außer Ansatz. Hinsichtlich der somit unentgeltlich erbrachten Leistung (Wertdifferenz) gelangt aber § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG zur Anwendung, sodass diesbezüglich – wie im eingangs dargelegten Vorhalt angesprochen – allenfalls Schenkungssteuer vorzuschreiben wäre. Im Gegenstandsfall ist aber der für eine Schenkung tatbestandsmäßig erforderliche Bereicherungswille insofern zu verneinen, als das Baurecht von den Gesellschaftern an ihre Gesellschaft eingeräumt wurde, diesfalls wohl die Verfolgung eines im Gesellschaftsverhältnis begründeten Gesellschaftszweckes bzw. die Verfolgung eines gesellschaftsrechtlichen/wirtschaftlichen Eigeninteresses anzunehmen sein wird und damit eine Schenkung – unabhängig von einer objektiv eintretenden Bereicherung – nicht in Betracht zu ziehen ist.

Soweit aber eine Gegenleistung **überhaupt nicht vorhanden** bzw. nicht zu ermitteln ist, ist die Steuer vom Einheitswert zu berechnen (vgl. VwGH vom 28.11.1991, Zl. 89/16/0023).

Betrug daher die vereinbarte Gegenleistung nur einen **symbolischen** Betrag von S 1 bzw DM 1, so war nach der Entscheidung des BFH vom 7.12.1994, II R 9/92, BStBl 1995 II 269, und des VwGH vom 20.8.1998, 95/16/0334, die Grunderwerbsteuer vom Einheitswert zu ermitteln.

Im vorgenannten Erkenntnis hat der BFH ua. ausgeführt, die Grunderwerbsteuer ist zwar grundsätzlich auch dann nach dem Wert der Gegenleistung zu ermitteln, wenn dieser zum Wert des übertragenen Vermögens außer Verhältnis steht. Die vermeintlichen Gegenleistungen von (zweimal) 1 DM stehen jedoch zu dem Wert des übertragenen Betriebsvermögens nicht lediglich in einem krassen Mißverhältnis. Vielmehr lassen sich die Beträge von 1 DM **mangels deren ernsthaften Gegenleistungscharakters** zu dem Wert des übertragenen Vermögens überhaupt nicht in Relation bringen. In diesem Fall der

Übertragung von Betriebsgrundstücken gegen den symbolischen Kaufpreis von 1 DM war daher die Grunderwerbsteuer vom Einheitswert zu bemessen. Auch hier war von Klagsseite eingewendet worden, der Kaufpreis von 1 DM möge zwar niedrig erscheinen, die Grunderwerbsteuer sei aber dennoch nach dem Wert dieser Gegenleistung zu berechnen. Was das vorgenannte VwGH-Erkenntnis anlangt, worauf sich das Finanzamt gestützt hat, so trifft es zwar zu, dass – wie die Bw entgegnet – der diesem zugrundeliegende Sachverhalt nicht unbedingt mit gegenständlichem vergleichbar erscheint, da dort Aufwendungen für die Freistellung von Pfandrechten auf dem Grundstück vom Erwerber zu tätigen waren und diese vom VwGH als weitere Gegenleistung beurteilt wurden. Allerdings ist nicht zu übersehen, dass der VwGH im Ergebnis ausführt, dass dann, wenn die tatbestandsmäßige Voraussetzung für die Grunderwerbsteuerpflicht – d. h. im Beschwerdefall das Kaufgeschäft – vorliegt, ansonsten nach ständiger RSpr Raum für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise bleibt und eine solche Betrachtungsweise ausschließt, die Gegenleistung habe nur S 1 betragen.

Dafür, dass auch die unter Vertragspunkt III. a) eingegangene Verpflichtung der Bw zur Errichtung von Dienstwohnungen nach vorhandenen Plänen und deren Erhaltung ebenso eine Gegenleistung darstellt, würden allenfalls die in der Senatsverhandlung getroffenen Angaben sprechen, dass der Baurechtsvertrag mit der Bw deshalb abgeschlossen wurde, um über die OHG eine Wohnbauförderung für das Personalhaus zu beanspruchen. Das würde bedeuten, dass – entgegen den diesbezüglichen Einwendungen – die Rechtseinräumung und Verpflichtung zur Errichtung des Gebäudes sehr wohl im Interesse der Baurechtsbesteller/Grundeigentümer gelegen sein könnte und daher eine solche, der Bw aufgetragene Verpflichtung als Gegenleistung zu qualifizieren wäre.

Abgesehen davon, dass die Höhe der Baukosten durch Einsichtnahme in die Bücher feststellbar erscheint, ist aber gleichzeitig – und ist hierin dem Berufungsvorbringen zu folgen – nicht außer Acht zu lassen, dass nach dem zivilrechtlichen Gehalt des Instituts "Baurecht" dieses in der dinglich abgesicherten Einräumung der Berechtigung, auf einem Grundstück ein Bauwerk zu errichten, besteht und dem Bauberechtigten an dem von ihm errichteten Gebäude das Eigentum zukommt. Dh. Sinn und Zweck des Baurechtes ist vorrangig gerichtet auf die Errichtung eines Gebäudes durch den Bauberechtigten in dessen eigenem Interesse, wovon im Gegenstandsfall konkret deshalb auszugehen sein wird, da das Personalhaus für den von der Bw geführten Hotelbetrieb benötigt wurde. Eine Qualifizierung der Baukosten als Gegenleistung iSd GrEStG ist demnach nicht in Betracht zu ziehen, was auch seitens des Finanzamtes in der Berufungsverhandlung ausdrücklich außer Streit gestellt wurde.

Nach dem Obgesagten ist sohin von einem entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen. Als einzige Gegenleistung verbleibt, auch zufolge des Berufungsbegehrens, der vereinbarte Bauzins in Höhe von jährlich € 1. In Anbetracht oben dargelegter Judikatur handelt es sich

dabei aber nicht bloß um eine "unangemessen niedrige", sondern vielmehr um eine gar **nicht vorhandene** Gegenleistung, da diesem Betrag ganz offensichtlich kein ernsthafter Gegenleistungscharakter im Verhältnis zum Nutzwert an der Liegenschaft zukommt und somit das Entgelt von € 1 lediglich symbolischen Charakter hat. Diese Schlussfolgerung ergibt sich bereits aus dem Umstand, dass eben der Erwerb des Baurechtes dem Erwerb eines Grundstückes gleichzuhalten ist, dessen Verkehrswert nach Erfahrungswerten mit einem Vielfachen des Einheitswertes (mit zumindest dem 5fachen Wert) anzusetzen wäre, was bedeutet, dass der als Entgelt vereinbarte Bauzins von nur € 1 pro Jahr, insgesamt kapitalisiert sohin € 18, nicht lediglich in einem krassen Mißverhältnis zum erworbenen Baurecht steht, sondern damit überhaupt nicht in Relation zu bringen ist. Diesfalls ist die Grunderwerbsteuer gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG zwingend vom Wert des Grundstückes (3facher Einheitswert) zu bemessen.

Bei dieser Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 20. Oktober 2005