

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X-GmbH, Adr, vertreten durch Steuerberater , über die Beschwerde vom 09.05.2017 gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 12.04.2017, ErfNr, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Grunderwerbsteuer wird ausgehend von der Bemessungsgrundlage von € 1.046.490 mit 3,5 v. H., sohin im Betrag von **€ 36.627,15**, festgesetzt.
2. Der bislang vorläufige Bescheid wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO für **endgültig** erklärt.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang und Sachverhalt:

In dem am **16.3.2015** zwischen der Baurechtsbestellerin VerbandA und der X-GmbH (= Beschwerdeführerin, Bf) abgeschlossenen **Vorvertrag zu einem Baurechtsvertrag** wurde auszugsweise vereinbart:

- in I. Präambel:

Die Gemeinde B ist derzeit Alleineigentümerin der Liegenschaft Gst2 in EZ1, welches gemäß Vermessungskarte geteilt wird ua. in das Gst1 neu, Fläche 5.000 m². In der Folge wird Gst1 in das Eigentum des VerbandA übertragen und soll der Bf zum Zweck der Errichtung eines Senioren- und Pflegeheimes samt Stellplätzen und Freiflächen ein Baurecht eingeräumt werden. Da der durchzuführende Architektenwettbewerb

und die Grundteilung noch nicht durchgeführt und sohin die genaue Höhe des Baurechtszinses noch nicht bekannt ist, liegen die Voraussetzungen für den Abschluss des Baurechtshauptvertrages nicht vor, weshalb der Abschluss eines Vorvertrages notwendig ist. Nach Vorliegen der Voraussetzungen verpflichten sich die Vertragsparteien zum Abschluss des Baurechtshauptvertrages mit nachstehendem Inhalt.

- in III. Baurechtsbestellung:

Der VerbandA bestellt zugunsten der Bf ein Baurecht auf Gst1 zwecks Errichtung des Senioren- und Pflegewohnheimes.

- in IV. Baurechtsdauer:

Das Baurecht wird beginnend mit der Verbücherung auf 55 Jahre eingeräumt.

- in V. Bauzins:

Der jährliche, wertgesicherte Bauzins steht derzeit aus den genannten Gründen nicht fest und wird sich nach den förderbaren Flächen nach dem Wohnbauförderungsgesetz richten.

- in X. Kosten, Steuern, Gebühren:

Alle mit der Vertragserrichtung verbundenen Kosten und Gebühren werden von der Bf getragen.

Am **17.2.2017** wurde von denselben Vertragsparteien die **Aufsandungsurkunde** errichtet, worin bezugnehmend auf den Vorvertrag weiters vereinbart wurde:

- in I. Vertragsgrundlage:

Zum Zeitpunkt des Vorvertrages lag die endgültige Planung und Grundteilung nicht vor, sodass die genaue Höhe des Baurechtszinses nicht ermittelbar war. Nunmehr wurde die baubehördliche Genehmigung für die Errichtung eines Wohn- und Pflegeheimes mit Tiefgarage und Neubau einer Wohnanlage auf Gst1 erteilt und wurde mit dem Bau bereits begonnen. Mit Unterfertigung dieser Urkunde werden die Bestimmungen im Vorvertrag vom 16.3.2015 vollinhaltlich zum integrierenden Bestandteil erklärt.

- in III. und IV.: Baurechtsbestellung und Dauer geregelt wie bisher im Vorvertrag

- in V. Baurechtszins:

a) betreutes Wohnen: jährlich netto € 8.035

a.c. Allfällige Änderung bei Änderung/endgültiger Festsetzung der förderbaren Flächen

b) Wohn- und Pflegeheim: jährlich netto € 3.000

Der Baurechtszins beträgt daher gesamt jährlich netto und wertgesichert **€ 11.035**.

Mit e-mail vom 11.4.2017 wurde vom vertragserrichtenden Notar dem Finanzamt mitgeteilt, dass in der Abgabenerklärung die Gegenleistung in Höhe von € 1.046.490 entsprechend dem Grundstückswert angegeben worden sei. Der 18-fache Bauzins betrage € 198.630. Dazu wurde die Berechnung des Grundstückswertes auf Grundlage des Pauschalwertmodells gemäß § 2 Grundstückswertverordnung (GrWV) samt Bodenwertabfrage (€ 17,4415/m²) vorgelegt.

Laut im Akt erliegenden Abfragen aus der sogen. Kaufpreissammlung betreffend Grundstücksverkäufe in B in den Jahren 2014 bis 2016 hat das Finanzamt den durchschnittlichen Kaufpreis mit € 600/m² erhoben.

Das Finanzamt hat daraufhin mit gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufigem Bescheid vom 12.4.2017, StrNr, der Bf betreffend die Einräumung des Baurechtes ausgehend von der Bemessungsgrundlage von € 3.000.000 die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 105.000 vorgeschrieben und begründend ua. ausgeführt:

Die Steuerschuld sei bereits durch den Vorvertrag entstanden, weshalb nach der Rechtslage ab 1.6.2014 Bemessungsgrundlage die Gegenleistung (Bauzins), zumindest aber der gemeine Wert des Baurechtes sei. Dieser entspreche dem gemeinen Wert des Grundstückes. Nach dem erhobenen Mittelpreis des Verbrauchsortes (€ 600/m²) sei daher (x 5.000 m²) der Bemessung ein Wert von gesamt € 3.000.000 nach Vertragspunkt V. a.c. vorläufig zugrunde zu legen.

In der dagegen rechtzeitig erhobenen Beschwerde wurde eingewendet, die Grunderwerbsteuer sei nicht mit dem Vorvertrag entstanden, da er nur ein Anbot enthalte und Bedingungen wie zB die grundverkehrsbehördliche Genehmigung erst danach eingetreten seien.

Nach §§ 4 und 5 GrEStG und § 15 BewG sei die Grunderwerbsteuer vom 18-fachen Jahreswert des als Gegenleistung vereinbarten Baurechtszinses zu bemessen. Da ein Baurecht gem. § 2 GrEStG und § 6 Baurechtsgesetz ein vom belasteten Grund und Boden verschiedenes Grundstück sei und der Bauberechtigte am Grund und Boden lediglich die Rechte eines Nutznießers habe, sei der gemeine Wert des Baurechtes jedenfalls niedriger und könne nicht mit dem Wert des unbelasteten Grundstückes gleichgesetzt werden.

Die Gegenleistung bzw. der Bauzins betrage jährlich € 11.035. Dessen Kapitalisierung nach §§ 15 und 16 BewG diene der Ermittlung des gemeinen Wertes; der ermittelte Kapitalwert gelte als gemeiner Wert nach § 10 BewG. Die Kaufpreisbildung sei "im gewöhnlichen Geschäftsverkehr" erfolgt, da die Bf als gemeinnützige Wohnbauträgerin mit der Baurechtsgeberin nicht gesellschaftsrechtlich verflochten sei.

Regelbemessungsgrundlage nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 sei die Gegenleistung, der Grundstückswert diene als Ersatz- oder Mindestbemessungsgrundlage. Gegenständlich sei der Grundstückswert des Baurechtes mit Euro Null anzusetzen, da der Bodenwert dem Grundeigentümer zuzurechnen sei, dem die Belastung durch den Bauzins abgegolten werde. Ein Bauwerk sei nicht Gegenstand des Erwerbes, da dieses von der Bf erst nach Einräumung des Baurechtes auf eigene Kosten errichtet werde, sohin Wert ebenso Euro Null. Aus diesen Gründen sei die Gegenleistung (18-facher jährlicher Baurechtszins) der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 19.6.2017 wurde der Beschwerde teilweise Folge gegeben, die Grunderwerbsteuer ausgehend vom gemeinen Wert in Höhe von € 1.500.000 im Betrag von € 52.500 festgesetzt und ausgeführt:

Die Steuerschuld sei mit dem Vorvertrag entstanden, da keine grundverkehrsbehördliche Genehmigung, sondern lediglich eine Anzeige an die GV-Behörde erforderlich gewesen

und die Annahme des Baurechtes gem. Punkt III. des Vorvertrages erfolgt sei. Es gelte somit die Rechtslage idF BGBl I Nr. 36/2014, Mindestbemessungsgrundlage gemeiner Wert. Da die betr. Liegenschaft kurz vor Einräumung des Baurechtes zum Kaufpreis von ca. € 300/m² erworben worden sei, ergebe sich daraus der gemeine Wert des Baurechtes nunmehr in Höhe von € 1.500.000.

Im Vorlageantrag wurde nochmals die Festsetzung der Grunderwerbsteuer von der kapitalisierten Gegenleistung in Höhe von € 198.630 begehrt.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat mit Vorhalt vom 11.3.2019 der Bf die Rechtslage zur Frage der Entstehung der Steuerschuld sowie zur Steuerbemessung ua. mit Verweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 11.9.2018, Ra 2017/16/0005, dargelegt, demnach als "gemeiner Wert des Baurechtes" nie die Gegenleistung bzw. der nach § 15 BewG 18fach kapitalisierte jährliche Baurechtszins heranzuziehen sei. Dieser wäre lt. VwGH vielmehr völlig eigenständig nach § 10 BewG zu bewerten, weshalb es der Bf nach vorläufigem Ergebnis freigestellt wurde, ein Verkehrswertgutachten eines Immobilien-Sachverständigen zum Verkehrswert/gemeinen Wert des Baurechtes beizubringen. Andernfalls wäre, im Hinblick auf die geringere Gegenleistung, der vorliegend ermittelte Grundstückswert nach Pauschalwertmodell (€ 1.046.490) der Bemessung der Grunderwerbsteuer zugrunde zu legen.

Im Schreiben vom 22.3.2019 wurde dazu seitens der Bf zusammengefaßt wie folgt Stellung genommen:

Da Baurechte nach § 2 Abs. 2 GrEStG eigenständige, von Grund und Boden verschiedene "Grundstücke" sind, seien sie nach der VwGH-Judikatur (Erk. 11.9.2018, Ra 2017/16/0005 u.a.) *eigenständig* und nicht mit dem gemeinen Wert des Grund und Bodens und ebenso nicht mit dem Grundstückswert des belasteten Grundstückes zu bewerten. Dieses verbleibe im zivilrechtlichen Eigentum des Grundstückseigentümers (mit Verweis auf Artikel von *Beiser*). Gegenständlich sei ein Baurecht an unbebautem Grund und Boden auf 55 Jahre eingeräumt worden. Der "Grundstückswert" nach dem Pauschalwertmodell nach § 2 GrWV teile sich in den "Grundwert" und den "Gebäu dewert". Da der Grundwert dem Eigentümer zuzurechnen sei und das Gebäude nicht erworben, sondern erst von der Bf errichtet werde, sei beides nicht Erwerbsgegenstand und somit je mit Euro Null anzusetzen. Diesfalls sei Bemessungsgrundlage zwingend die hier höhere Gegenleistung.

Festgehalten wird, dass von der Bf kein Sachverständigengutachten zur (eigenständigen) Bewertung des Baurechtes beigebracht wurde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

A.) Vorvertrag – Aufsandung – Entstehung der Steuerschuld:

In Streit gezogen ist zunächst, ob für das der Bf vom VerbandA eingeräumte Baurecht auf Gst1 GB B die Steuerschuld bereits mit Abschluss des Vorvertrages vom 16.3.2015 (nach Ansicht Finanzamt) oder erst mit der Aufsandungsurkunde vom 17.2.2017 (laut Bf) entstanden ist.

1. Gesetzliche Grundlagen:

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) 1987, BGBl 1987/309 idgF, unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Rechtsvorgänge 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.

Da gem. **§ 2 Abs. 2 GrEStG** Baurechte Grundstücken gleichstehen, unterliegt auch die Begründung eines Baurechts durch Abschluss eines Baurechtsvertrages dem Steuertatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG (VwGH 20.2.2003, 2000/16/0012).

Nach § 8 Abs. 1 GrEStG 1987 entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

2. Rechtslage:

Ein Vorvertrag, welcher gemäß § 936 ABGB nur eine Verabredung darstellt, künftig erst einen Vertrag schließen zu wollen, lässt keine Abgabepflicht nach dem Grunderwerbsteuergesetz entstehen. Bei Beurteilung eines Vorvertrages ist wesentlich, ob nach dem Inhalt bereits ein klagbarer unmittelbarer Anspruch auf Übereignung besteht.

Unabhängig von der Bezeichnung des Übereinkommens als "Vorvertrag" wurde der nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 steuerpflichtige Hauptvertrag dann abgeschlossen, wenn sich die Parteien bereits auf **alle wesentlichen Punkte** geeinigt haben. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn **Vertragsobjekt und Preis** hinreichend bestimmt bzw. zumindest objektiv **bestimmbar** sind (vgl. dazu in *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 143 ff. mit einer Vielzahl an Judikatur).

3. Rechtliche Beurteilung:

Im Gegenstandsfalle ist im "Vorvertrag zum Baurechtsvertrag" zwar das Objekt bzw. die Liegenschaft, auf der das Baurecht begründet werden soll, d.h. das neu zu bildende Gst1 GB B mit 5.000 m², exakt bestimmt.

Dagegen ist zum "Preis" bzw. zum Baurechtszins als Gegenleistung im Vorvertrag lediglich festgehalten, dass mangels Durchführung von Architektenwettbewerb und Grundteilung "die genaue Höhe des Baurechtszinses noch nicht bekannt ist" bzw. "noch

nicht feststeht" (Punkte I. 5. und V. 1.). Es wurde lediglich ua. vereinbart, dass es sich um einen jährlichen, wertgesicherten und zu einem bestimmten Zeitpunkt zu entrichtenden Baurechtszins handelt.

Da sohin die Höhe des Baurechtszinses im Vorvertrag in keiner Weise bestimmt bzw. auch nicht annähernd bestimmbar festgelegt wurde, kann mangels Einigung über den *wesentlichen* Vertragsinhalt des Hauptvertrages (Baurechtsvertrages) nach dem Dafürhalten des BFG nicht davon ausgegangen werden, dass mit Abschluss des Vorvertrages bereits der Erwerbsvorgang verwirklicht wurde. Es ist vielmehr der Bf dahin beizupflichten, dass die Steuerschuld erst mit der am 17.2.2017 errichteten "Aufsandungsurkunde", worin erstmals unter Punkt V. eine im Detail aufgeschlüsselte Vereinbarung über die Höhe des zu leistenden Baurechtszinses getroffen wurde, entstanden ist.

Demzufolge steht fest, dass gegenständlich das Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG), BGBI 1987/309 idF BGBI I 2015/118, in Geltung ab 1.1.2016, zur Anwendung gelangt.

B.) Steuerbemessung:

Angefochten ist weiters, welche Bemessungsgrundlage hinsichtlich des der Bf auf die Dauer von 55 Jahren eingeräumten Baurechtes an obbezeichnete Liegenschaft - unbebautes Gst, Fläche 5.000 m², Baurechtszins jährlich gesamt (vorläufig) € 11.035 - der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen ist.

1. Gesetzliche Grundlagen:

Nach § 1 Abs. 1 Baurechtsgesetz idF BGBI 258/1990 ist das Baurecht das dingliche, veräußerliche und vererbliche Recht, auf oder unter der Bodenfläche ein Bauwerk zu haben. Es entsteht durch bucherliche 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.

Nach **§ 4 Abs. 1 GrEStG 1987 idF BGBI I 2015/118, in Geltung ab 1.1.2016**, ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen, **mindestens** aber vom Grundstückswert.

Dieser Grundstückswert ist - wahlweise – entweder

- als Summe ua. (bei unbebauten Grundflächen) des hochgerechneten Bodenwertes gem. § 53 Abs. 2 BewG, dh. in Anwendung des sogen. Pauschalwertmodells, oder
- in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Wertes

zu berechnen, wobei die jeweils näheren Regelungen in der Grundstückswertverordnung (GrWV), BGBl II Nr. 442/2015, getroffen sind.

§ 4 Abs. 1 letzter Absatz GrEStG 1987 idgF. lautet:

"Weist ein Steuerschuldner nach, dass der gemeine Wert des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als der nach der Verordnung (= GrWV) ermittelte Grundstückswert, gilt der geringere gemeine Wert als Grundstückswert. Erfolgt dieser Nachweis durch Vorlage eines Schätzungsgutachtens, das von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen erstellt wurde, hat der von diesem festgestellte Wert die Vermutung der Richtigkeit für sich".

2. Rechtslage:

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 11.9.2018, Ra 2017/16/0005 u.a., noch zu § 4 Abs. 2 Z 3 lit a GrEStG 1987 idF BGBl I 2014/36 ("Mindestbemessungsgrundlage bei einer niedrigeren Gegenleistung ist der gemeine Wert") ausgesprochen:

§ 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987, wonach Baurechte den Grundstücken gleichstehen, bedeutet nicht, dass bei der Bemessungsgrundlage des gemeinen Wertes derjenige des Grundstückes auch für das Baurecht heranzuziehen ist.

Der "gemeine Wert des Baurechtes" ist laut VwGH ausschließlich nach § 10 BewG 1955 zu ermitteln. Es kommt auf den Preis an, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr (am freien Markt) - unter zueinander fremden Personen - für die Einräumung eines solchen Baurechtes (zB bei Einmalerlag) gezahlt würde, wobei ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse auszublenden sind.

Die tatsächlich gezahlte Gegenleistung bildet nicht die Bemessungsgrundlage; § 15 BewG zur Bewertung wiederkehrender Nutzungen und Leistungen (= Beschränkung auf das 18fache des Jahreswertes) ist nur für die Bewertung der Bauzinsverpflichtung, somit der Gegenleistung für das eingeräumte Baurecht, von Bedeutung, nicht aber für die Bewertung des Baurechtes selbst. Der gemeine Wert des Baurechtes ist vielmehr eigenständig nach § 10 BewG zu ermitteln.

3. Rechtliche Beurteilung:

Nach der im Beschwerdefall anzuwendenden Rechtslage ist für die Einräumung des Baurechtes die Grunderwerbsteuer grundsätzlich von der Gegenleistung - diese beträgt unbestritten € 198.630 (= 18fach kapitalisierter jährlicher Baurechtszins) - , jedoch zumindest vom Grundstückswert zu bemessen. Letzterer kann entweder gemäß § 2 GrWV nach dem sogen. Pauschalwertmodell ermittelt oder nach § 3 GrWV von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleitet werden. Wird iSd § 4 Abs. 1 letzter Absatz GrEStG 1987 zB in Form eines Sachverständigungsgutachtens nachgewiesen, dass der gemeine Wert des Baurechtes geringer ist als der nach der GrWV ermittelte Grundstückswert, so gilt dieser geringere gemeine Wert als Grundstückswert.

Fest steht, dass gegenständlich ein solcher Nachweis mangels Beibringung eines Gutachtens eines Immobiliensachverständigen nicht erbracht wurde.

- a) In Zusammenhalt mit dem "**gemeinen Wert**" des Baurechtes gilt noch Folgendes festzuhalten:

Vom Finanzamt war - ausgehend von der fälschlichen Rechtsansicht, dass die Steuerschuld bereits mit Abschluss des Vorvertrages im Jahr 2015 entstanden sei, und sohin ausgehend von der Rechtslage noch vor dem 1.1.2016 - die Grunderwerbsteuer von der vormals geltenden Mindestbemessungsgrundlage "gemeiner Wert" vorgeschrieben worden. Der zu besteuernde "gemeine Wert des Baurechtes" wurde dabei dem "gemeinen Wert des Grundstückes" gleichgehalten. Dieser wurde anhand von Vergleichswerten laut Kaufpreissammlung in Höhe von durchschnittlich € 600/m² (lt. Erstbescheid) bzw. € 300/m² (lt. teilweise stattgebender Beschwerdevorentscheidung) im Schätzungswege angesetzt.

Zufolge der oben dargelegten VwGH-Judikatur (VwGH 11.9.2018, Ra 2017/16/0005 u.a.) ist die vom Finanzamt bislang vorgenommene Steuerbemessung ausgehend vom "gemeinen Wert des Grundstückes" aber jedenfalls verfehlt, da dieser laut VwGH dem "gemeinen Wert des Baurechtes" nicht gleichzuhalten ist.

Zugleich widerspricht auch die Rechtsansicht der Bf obigem VwGH-Erkenntnis, wenn sie in der Beschwerde vorbringt, der nach § 15 oder § 16 Bewertungsgesetz kapitalisierte Baurechtszins *gelte* als gemeiner Wert des Baurechtes gemäß § 10 BewG; die Grunderwerbsteuer sei daher erklärungsgemäß von dieser Gegenleistung = vom 18fachen jährlichen Baurechtszins in Höhe von € 198.630 festzusetzen. Laut VwGH ist nämlich als "gemeiner Wert des Baurechtes" niemals die Gegenleistung = der nach § 15 BewG 18fach kapitalisierte jährliche Baurechtszins heranzuziehen, sondern ist dieser völlig eigenständig nach § 10 BewG zu bewerten.

- b) Als der der "**Gegenleistung**" gegenüberzustellende Wertmaßstab verbleibt damit der "**Grundstückswert**" iSd § 4 Abs. 1 GrEStG.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kann in Zusammenhang mit der Einräumung eines Baurechtes ausschließlich der Grundstückswert jenes - bebauten oder unbebauten - Grundstückes in Betracht kommen, an dem das Baurecht eingeräumt wurde, da anderweitige pauschalierte oder statistische Bewertungsgrundlagen für die Bewertung spezifisch von Baurechten - jedenfalls derzeit - nicht zur Verfügung stehen.

Nach **§ 2 Abs. 1 GrWV (Pauschalwertmodell)** ist der Grundstückswert je nach Beschaffenheit (bebautes oder unbebautes Grundstück) entweder nur vom Grundwert (Abs. 2) oder nur vom Gebäudewert (Abs. 3) oder von beiden Werten zu berechnen.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung ist der Grundwert wie folgt zu berechnen:
dreifacher (anteiliger) zuletzt festgestellter Bodenwert/m² x Grundfläche x Hochrechnungsfaktor lt. Anlage für die betr. Gemeinde (hier B)

In diesem Sinne wurde seitens der Bf/vom vertragserrichtenden Notar mit mail vom 11.4.2017 dem Finanzamt an Unterlagen eine aktuelle Bodenwertabfrage (€ 17,4415/m²) und eine "Grundstückswert-Berechnung" auf Grundlage des § 2 GrWV nach dem Pauschalwertmodell vorgelegt. Demnach wurde der Grundstückswert (nur Grundstück) des Gst1 - ausgehend von den Prämissen Fläche 5.000 m², Bodenwert 17,4415/m² und

Hochrechnungsfaktor (HF) 4 – nach Überprüfung durch das BFG zutreffend in Höhe von gesamt **€ 1.046.490** ermittelt.

Wenn die Bf dagegen nunmehr vorbringt, der Grundwert sei nicht Erwerbsgegenstand des Baurechtes und betrage daher € Null, weil der Grund und Boden beim Grundstückseigentümer verbleibe und diesem zivilrechtlich zuzurechnen sei, ist dem zu entgegnen:

Das Baurecht als ein nach § 1 Abs. 1 Baurechtsgesetz dingliches, veräußerliches und vererbliches Recht, auf oder unter der Bodenfläche ein Bauwerk zu haben, ist eine völlig selbständige, unbewegliche Sache, die nach § 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG einem (eigenen) Grundstück gleichzuhalten ist. An dieser Qualifikation ändert auch nichts, dass – wie vorgebracht – der Bauberechtigte nach § 6 Baurechtsgesetz am Grund und Boden nur die "Rechte eines Nutznießers" erhält, da es sich im Rahmen der grunderwerbsteuerrechtlichen Beurteilung dennoch gem. § 2 GrEStG um ein eigenes "Grundstück" ("Baurecht ... als solches") handelt. Dieses ist vom Objekt "unbebaute Liegenschaft" bzw. "Grund und Boden" völlig getrennt zu betrachten. Es liegt in der Natur des Rechtsinstitutes "Baurecht", dass die Übertragung des Grund und Bodens nicht Erwerbsgegenstand ist. Dem Umstand, dass bei Begründung/Einräumung eines Baurechtes das Eigentum an der Liegenschaft sohin zivilrechtlich *immer* beim Eigentümer verbleibt, kann in Zusammenhang mit der Bewertung des eigenständigen Objektes "Baurecht" deshalb keine Bedeutung zukommen, da das Baurecht an sich als ein "grundstücksgleiches Recht" bzw. "Grundstück" iSd GrEStG zu bewerten ist.

Hinsichtlich des Einwandes, auch der Gebäudewert sei mit Null anzusetzen, da kein Gebäude übertragen und dieses erst von der Bf errichtet werde, übersieht die Bf, dass im Rahmen der oben dargestellten Ermittlung nach dem Pauschalwertmodell ohnehin *nur der Grundwert* für das unbebaute Grundstück und kein Gebäudewert in Ansatz gelangte.

Wie aus obigen Ausführungen ersichtlich, ergibt sich der ermittelte Grundstückswert des Baurechtes auch nicht aus dem gemeinen Wert der Liegenschaft, dh. abgeleitet aus zeitnahen Verkäufen vergleichbarer Grundstücke im freien Wirtschaftsverkehr (gem. § 10 BewG), sondern vielmehr anhand der eigenständigen Ermittlungsmethode nach dem vorhandenen Pauschalwertmodell nach § 2 GrWV. Grundlage dafür bildet der ohnehin seit Jahrzehnten äußerst niedrig festgestellte Bodenwert, der gegenständlich hochgerechnet ($\times 3 \times HF 4$) rund € 200 beträgt.

Im Übrigen stellt sich für das BFG grundsätzlich die Frage, warum die Bf für die Einräumung des Baurechtes eine Leistung von tatsächlich (wertgesichert) nominell € 606.925 (= jährl. Baurechtszins € 11.035 \times 55 Jahre) erbringen sollte, wenn sie nun vehement die Ansicht vertritt, das Baurecht habe einen Wert von € Null. Dies erscheint dem BFG bei einer Vereinbarung zwischen zueinander fremden (juristischen) Personen und sohin im freien Wirtschaftsverkehr, wie in der Beschwerde betont wird, wenig nachvollziehbar; dies umso weniger, als in der Stellungnahme vom 22.3.2019 abschließend unter Verweis auf *Beiser, ÖStZ 2018/905, 719 ff, 721*, zitiert wird:

"Ein marktkonformer Leistungsaustausch führt in der Regel zur wechselseitigen Ausgewogenheit (Äquivalenz) von Leistung und Gegenleistung".

c) Daneben wäre alternativ nach § 4 Abs. 1 GrEStG die Berechnung des Grundstückswertes ausgehend von einem **geeigneten Immobilienpreisspiegel** (ImmoPS) grundsätzlich möglich. Diesbezüglich ist in **§ 3 Abs. 2 GrWV** geregelt, dass für Erwerbsvorgänge, für die die Steuerschuld - wie im Gegenstandsfall – *nach dem 31.12.2016* entsteht, *ausschließlich* die im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zuletzt veröffentlichten Immobiliendurchschnittspreise der *Bundesanstalt Statistik Österreich* heranzuziehen sind. Dieser ImmoPS darf nur angewendet werden, wenn das Grundstück mit den für die Bewertung eines *gleichartigen Grundstückes* zugrunde liegenden Kategorien der Tabellen der Immobiliendurchschnittspreise übereinstimmt.

Laut Anwenderhinweisen der Statistik Austria werden die erhobenen Immobiliendurchschnittspreise auf Datengrundlage der "von Privathaushalten getätigten Käufe von Häusern, Wohnungen und Grundstücken" auf regionaler Ebene gebildet. Im Sinne dieser Anwenderhinweise sind unter "Grundstücken" somit unbebaute Grundstücke bzw. Baugrundstücke zwecks Errichtung vorrangig von Einfamilienhäusern, ev. auch Mehrfamilienhäusern oder auch Reihen- und Doppelhäusern von Privaten zu verstehen (siehe dazu auch: *Denk, "Der Grundstückswert nach den Immobiliendurchschnittspreisen der Statistik Österreich"*, in taxlex 2017, S. 201 ff.).

Im Gegensatz dazu wurde gegenständlich das Baurecht von der Bf als einer gemeinnützigen Wohnbaufirma an einem Baugrundstück mit der Fläche von 5.000 m² mit dem Zweck der Errichtung eines Wohn- und Pflegeheimes samt Tiefgarage sowie einer Wohnanlage mit 14 Wohnungen für betreutes Wohnen erworben (siehe Punkte I. 4. und V. 1. der "Aufsandungsurkunde"). Aus diesem Grund kann gegenständliche Liegenschaft offenkundig in keine der genannten Kategorien der Tabellen der Immobiliendurchschnittspreise lt. Statistik Austria eingeordnet werden, weshalb kein "geeigneter" ImmoPS für die Bewertung eines "gleichartigen" Grundstückes vorliegt.

Die Berechnung des Grundstückswertes nach einem "geeigneten Immobilienpreisspiegel" gem. § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist damit im Gegenstandsfall nicht möglich.

4. Ergebnis:

In Anbetracht dessen, dass die Gegenleistung weit niedriger ist als der nach dem – hier einzig möglichen - Pauschalwertmodell gem. § 2 GrWV ermittelte Grundstückswert und ein geringerer gemeiner Wert des Baurechtes nicht nachgewiesen wurde, kommt gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 idgF. als Steuerbemessungsgrundlage ausschließlich der **Grundstückswert** in Höhe von **€ 1.046.490** (= Mindestbemessungsgrundlage) in Betracht. Davon ausgehend bemisst sich die 3,5%ige Grunderwerbsteuer in Höhe von **€ 36.627,15**.

Da der Gegenleistung diesfalls keine Bedeutung beizumessen ist und auch bei einer etwaigen Änderung des Baurechtszinses (siehe in Punkt V. 1. ac. der "Aufsandungsurkunde") diese sich wohl nie derart gravierend erhöhen würde, dass der Grundstückswert überstiegen wird (Anm.: der jährliche Baurechtszins müsste sich um das mehr als 5fache erhöhen), liegt hinsichtlich des Umfanges der Abgabepflicht insofern keine Ungewißheit iSd § 200 Abs. 1 BAO vor und kann daher die bisher "vorläufige" bescheidmäßige Festsetzung gemäß § 200 Abs. 2 BAO für **endgültig** erklärt werden.

Der Beschwerde war daher 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.

Da zur Frage, wie der "Grundstückswert" gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 idF BGBI I 2015/118 bei einem Baurecht zu bemessen ist, bislang keine höchstgerichtliche Rechtsprechung existiert, ist die Revision zulässig.

Innsbruck, am 18. April 2019