

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R und die weiteren Senatsmitglieder X und Y in der Beschwerdesache Z, vertreten durch V, über die Beschwerde gegen die Bescheide der belangten Behörde A vom 15. Jänner 2013 betreffend 1. Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2010 (Artfortschreibung (§21 (1) Z 2 BewG) und 2. Grundsteuermessbescheid zum 1. Jänner 2010 (Fortschreibungsveranlagung (§21 (1) GrStG) in der Sitzung am 12. November 2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung 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

### 1. Sachverhalt

Mit Baurechtsvertrag vom xxx bestellte die Eigentümerin zugunsten der Bauberechtigten, G (nun mehr Z), an der Liegenschaft xy ein Baurecht im Sinne des Baurechtsgesetzes für die Zeit bis zum 31. Dezember 2087 (Punkt 1. des Vertrages).

Im Baurechtsvertrag wird folgender Sachverhalt dargestellt:

Die Bauberechtigte wird aufgrund dieses Baurechtes ein Gebäude errichten und hat über dieses Gebäude einen Mietvertrag mit der "Z1" abgeschlossen (Punkt 2.1).

Sollten die Fristen laut Punkt 2.2. aus Verschulden der Bauberechtigten nicht eingehalten werden, ist die Eigentümerin nach Setzung einer angemessenen Nachfrist berechtigt, die Rückübertragung des Baurechtes zu verlangen. Die Bauberechtigte verpflichtet sich, in diesem Fall der Eigentümerin über ihr Verlangen das der Bauberechtigten mit diesem Vertrag eingeräumte Baurecht samt Zubehör entschädigungslos rückzuübertragen (Punkt 2.2.)

Das Gebäude soll voraussichtlich während der gesamten Baurechtsdauer als Fachhochschule genutzt werden. Für die Zeit der Nutzung als Fachhochschule sowie während der Planungs- und Baudauer ist die Bauberechtigte verpflichtet, für die Benützung des Baurechtsgrundes bis zur Verbücherung des Vertrages ein jährliches

Benützungsentgelt und ab Verbücherung einen jährlichen pauschalen Bauzins jeweils in Höhe von EUR 100,- zu bezahlen (Punkt 4.1.).

Wird das Gebäude nicht als Fachhochschule genutzt, hat die Bauberechtigte einen jährlichen pauschalen Bauzins (ein jährliches Benützungsentgelt) in der Höhe von EUR 255.000,- netto zu bezahlen (Punkt 4.2.).

Die Eigentümerin ist berechtigt, gemäß § 4 des Baurechtsgesetzes das Baurecht als erloschen zu erklären, wenn der Bauzins für zwei aufeinander folgende Jahre rückständig wird. Die Eigentümerin ist weiters berechtigt, die Übertragung des Baurechtes an die Eigentümerin bzw. zugunsten eines von der Eigentümerin namhaft gemachten Dritten zu verlangen, wenn der Bauzins durch zwei aufeinander folgende Jahre auch in der gewährten Nachfrist nicht entrichtet wird oder wenn die Zwangsversteigerung oder Zwangsverwaltung des Baurechtes angeordnet oder wenn gegen die Bauberechtigte ein Insolvenzverfahren eröffnet wird oder die Bauberechtigte ihre Zahlungen einstellt.

Für den Fall der Übertragung des Baurechtes an die Eigentümerin aus den oben genannten Gründen bzw. Erlöschen desselben, hat die Übertragung der Bauwerke in das Eigentum der Eigentümerin **entschädigungslos** zu erfolgen (Punkt 4.6).

Die Bauberechtigte darf die Baurechtseinlage mit Ausnahme der zur Finanzierung der Errichtung und Erhaltung bzw. Neuerrichtung des Bauwerkes im Sinne des Punktes 5.6. dieses Vertrages erforderlichen Darlehen und Kredite nicht belasten (Punkt 8.)

Die Bauberechtigte verpflichtet sich, das ihr mit diesem Vertrag eingeräumte Baurecht ohne vorherige Zustimmung der Eigentümerin nicht zu veräußern. Die Eigentümerin wird ihre Zustimmung zu einer Veräußerung unter der Bedingung erteilen, dass dieses Veräußerungsverbot und sämtliche in diesem Vertrag begründeten Verpflichtungen von der Bauberechtigten an den Erwerber des Baurechtes vollständig überbunden werden und von diesem vollinhaltlich in eigene Verpflichtungen übernommen werden (Punkt 9.).

Die Bauberechtigte räumt der Eigentümerin für alle Fälle der Veräußerung des Baurechtes ob der neu zu eröffnenden Baurechtseinlage ein Vorkaufsrecht gemäß §§ 1072 ABGB ein. Die im § 1075 ABGB genannte Frist wird einvernehmlich auf sechs Monate erstreckt. Das Vorkaufsrecht zugunsten der Eigentümerin ist auf jeden etwaigen Rechtsnachfolger zu überbinden und grundbürgerlich einzuverleiben.

Die Eigentümerin wird ihr Vorkaufsrecht jedenfalls dann nicht ausüben, wenn das Baurecht an den "Z2" (im Folgenden "Z2") oder einen Rechtsnachfolger des Z2 oder ein mit dem Z2 (oder einem Rechtsnachfolger) verbundenes Unternehmen veräußert wird. "Verbundenes Unternehmen" (Punkt 10.).

Bei Erlöschen des Baurechtes hat die Eigentümerin die Wahl, entweder das Bauwerk **entschädigungslos** in ihr Eigentum zu übernehmen oder der Bauberechtigten oder deren Rechtsnachfolger am Baurecht zu einem angemessenen Bauzins ein neuerliches Baurecht anzubieten.

Mit Bescheid des Magistrates der XY, vom 6. August 2007 hat die Eigentümerin die Bewilligung erteilt, nach den mit dem amtlichen Sichtvermerk versehenen Plänen, auf den genannten Liegenschaften eine Fachhochschule, bestehend aus einer Tiefgarage mit 169 PKW-Stellplätzen, einem darüber liegenden zweigeschossigen Gebäudesockel mit Aula, einem Festsaal, einer Bibliothek, einer Mensa, Hörsälen und einem Labortrakt sowie zwei winkelförmigen Gebäudetrakten, welche in weiteren drei bis vier Stockwerken Institute und Seminarräume enthalten, zu errichten.

Der Bescheid erging an die "Z1" als Bauwerberin.

Am 9. März 2009 erteilte die XY die "Bewilligung zur 1. Abweichung vom bewilligten Bauvorhaben".

Der Bescheid erging an die "G" als Bauwerberin.

Am 17.10.2008 übermittelte das Finanzamt an die "G" die Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke (BG 30). Mit Schreiben vom 28.10.2008 teilte die steuerliche Vertretung mit, dass sich das Gebäude noch in der Bauphase befindet und die Fertigstellung für September 2009 geplant sei.

In Folge dessen erließ das Finanzamt für das unbebaute Grundstück am 1. Jänner 2009 einen Einheitswertbescheid (Nachfeststellung gem. § 22 (1) BewG) mit Wirkung ebenfalls ab 1. Jänner 2009 und rechnete dieses zur Gänze der "G" zu.

Am 18.10.2012 übermittelte die G die Einheitswerterklärung. Auf Grund der Erklärung erließ das Finanzamt am 15. Jänner 2013 einen Feststellungsbescheid (Artfortschreibung gem. § 21 Abs. 1 Z 2 BewG) zum 1. Jänner 2013 an die "G".

Für den angeführten Grundbesitz Betriebsgrundstück, bewertet als Geschäftsgrundstück, wurde der Einheitswert mit 4.986.500 Euro, erhöht gem. AbgÄG 1982 um 35% mit 6.731.700 Euro festgestellt. Gleichzeitig erging der Grundsteuermessbescheid (Fortschreibungsveranlagung gem. §21 (1) GrStG) zum 1. Jänner 2010, womit ein Grundsteuermessbetrag in Höhe von 13.459,75 Euro festgesetzt wurde.

Dagegen wurde Berufung eingebracht, welche nun mehr als Beschwerde zu behandeln ist.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. November 2013 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Dagegen wurde Berufung eingebracht, welche nun mehr als Beschwerde zu behandeln ist.

Die Beschwerdeführerin (Bf) bringt vor:

*"Ad Feststellungsbescheid:*

*Gemäß Ziffer 11 des Baurechtsvertrages zwischen der Eigentümerin als Grundeigentümer und der G als Bauberechtigter fällt das auf dem mit dem Baurecht belasteten Grundstück errichtete Gebäude nach Erlöschen des Baurechtes entschädigungslos in das Eigentum des Grundeigentümers, der Eigentümerin. Damit liegt ein Anwendungsfall des § 56*

(4) BewG vor, der trotz einer Restdauer des Baurechtes von mehr als 50 Jahren eine Zurechnung eines Anteiles des Wertes des Gebäudes an den Grundeigentümer rechtfertigt. Wir beantragen daher, dem Grundeigentümer einen angemessenen Anteil des Gebäudes und den Grundwert zuzurechnen.

Ad Grundsteuermessbescheid:

Die Liegenschaft xy steht im Eigentum der Eigentümerin und es wurde zugunsten der G ein Baurecht begründet. Diese Gesellschaft verleast das auf dem Grundstück errichtete Gebäude an die Z1, die ihrerseits die Gebäude weitervermietet. Mieter und Nutzer der Gebäude ist eine Fachhochschule, die in der Rechtsform eines Vereines betrieben wird, steuerlich gemeinnützig ist und das Gebäude zu Zwecken gemäss § 1 Z 7 (Anm. gemeint verm. § 2 Z 7) Grundsteuergesetz 1955 nutzt (Z2). Somit liegt nach unserer Rechtsansicht ein Anwendungsfall des § 2 Z 6 oder 7 Grundsteuergesetz 1955 vor.

Wir beantragen daher die Änderung des Feststellungsbescheides und Festsetzung des Grundsteuermessbetrages für die Berufungswerberin mit Null."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. November 2013 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab:

"Gemäß § 56 BewG sind Grundstücke, die mit Baurechten oder sonstigen grundstücksgleichen Rechten belastet sind, wie bebaute oder unbebaute Grundstücke zu bewerten. Beträgt die Dauer des Baurechtes in dem für die Bewertung maßgebenden Zeitpunkt noch 50 Jahre oder mehr, so ist der Gesamtwert in vollem Umfang dem Berechtigten zuzurechnen (§ 56 Abs. 2 BewG).

Im bg. Fall ist das Baurecht bis 31.12.2087 eingeräumt, weshalb ein Anwendungsfall des § 56 Abs. 2 BewG vorliegt.

Gem. § 2 Z 7 lit. a GrStG ist keine Grundsteuer zu entrichten für Grundbesitz, der von einer Gebietskörperschaft oder einer anderen Körperschaft des öffentlichen Rechtes für Zwecke der Wissenschaft, des Unterrichtes oder der Erziehung, insbesondere für Zwecke von Schulen, Erziehungsanstalten, Schülerheimen, Halbinternaten, Tagesschulheimstätten, Lehrlingsheimen, Kindergärten, Kinderheimen, Horten und Kindertagesstätten benutzt wird und nicht bereits nach den vorstehenden Vorschriften befreit ist. Wird der Grundbesitz nicht vom Eigentümer für die bezeichneten Zwecke benutzt, so tritt die Befreiung nur ein, wenn der Eigentümer eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist.

Im vorliegenden Fall befindet sich die Liegenschaft xy im Eigentum der Eigentümerin, Zugunsten der G wurde ein Baurecht bis 31.12.2087 eingeräumt. Das auf dem Grundstück errichtete Gebäude wird an die Z1 geleast. Eigentümer des Gebäudes ist die G, weshalb die Befreiung gem. § 2 Z 7 lit.a GrStG nicht zur Anwendung kommt."

Im Vorlageantrag vom 10. Dezember 2013 bringt die Beschwerdeführerin (Bf) ergänzend vor:

*„Ergänzend zu der in der Berufung bereits vorgebrachten Begründung dürfen wir ergänzen, dass in der Berufungsvorentscheidung in keiner Weise auf unser Argument, dass eine Anwendung des § 56 (4) BewG geboten erscheint, eingegangen wurde. Dies erfolgte nach mündlicher Auskunft von Frau ... mit der Begründung, dass die Restdauer des Baurechtsvertrages länger als 50 Jahre ist. Jedoch ist nach unserer Rechtsansicht und nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes die Norm des § 56 (4) BewG gerade als Ausnahme zu § 56 (3) BewG zu sehen. Das bedeutet, dass auch bei längerer Baurechtsdauer dann eine Aufteilung auf Grundeigentümer und Bauberechtigten erfolgt, wenn zB (wie in unserem Fall) das Gebäude nach Ablauf des Baurechtes entschädigungslos in das Eigentum des Baurechtsgebers übergeht.*

*Zum weiteren Argument, dass eine Befreiung gemäss § 2 Z 6 vorliegt, ergänzen wir:*

*Das Grundstück steht im Eigentum der Eigentümerin, also einer öffentlich rechtlichen Körperschaft. Bauberechtigt und Eigentümer des Gebäudes ist die FH Z, die das Gebäude an den Endnutzer Z2 und den Z3 (unter Zwischenschaltung der Z1) vermietet.*

*Das bedeutet:*

- Eigentümer der Liegenschaft ist eine öffentlich rechtliche Körperschaft*
- Baurechtsnehmer und Eigentümer des Gebäudes ist eine Kapitalgesellschaft, die nur deshalb nicht gemeinnützig ist, da die Vermietung eines Gebäudes keinen gemeinnützigen Zweck im Sinne der §§ 34 bis 45 BAO darstellt. Diese Kapitalgesellschaft hat keine andere Geschäftstätigkeit ausser die Vermietung des Gebäudes. Sie erzielt keine Gewinne.*
- Nutzer des Gebäudes sind ein gemeinnütziger Verein und eine öffentlich-rechtliche Körperschaft.*
- In dem Gebäude wird (ausschließlich) eine Fachhochschule betrieben.*

*Daher sind unseres Erachtens die Voraussetzungen des § 2 Z 6 GrStG gegeben...."*

Die Bf beantragt weiters eine mündliche Verhandlung vor dem Senat.

Mit Vorlagebericht vom 18. Dezember 2013 legte das Finanzamt gegenständlichen Akt dem BFG zur Entscheidung vor.

Mit Vorhalt vom 12. März 2019 wurden sowohl der Bf als auch dem Finanzamt die Sach- und Rechtslage nach dem gegenwärtigen Stand des Verfahrens zur Kenntnis gebracht.

Mit E-Mail vom 18. September 2019 hat die steuerliche Vertretung der Bf folgende Unterlagen übermittelt:

- Schreiben an das FAGVG vom 4. Juni 2019 über die Vorlage der Unterlagen*
- Baubeschreibung*
- Bauansuchen*
- Einreichpläne*
- Bau- und Benützungsbewilligung*

Am 12. November 2019 fand die mündliche Senatsverhandlung statt, welche folgendes Ergebnis gebracht hat:

"Die Berichterstatterin trägt die Sache vor und berichtet über den bisherigen Verfahrensablauf wie in der den Anwesenden ausgehändigte Beilage zur Niederschrift.

Auf die Frage der Vorsitzenden, ob es zum vorgetragenen Sachverhalt noch Ergänzungen gibt, erklären die Parteien:

PV: Auch nach Ende der Baurechtsdauer wird das Gebäude noch einen erheblichen Verkehrswert aufweisen, dies auch unter Berücksichtigung der Lage durch Ausbau der U-Bahn.

Die Zwischenschaltung der Bf. war erforderlich, um dem Bau der FH finanzieren zu können.

Wenn man später das Gebäude herausgelöst hätte und an den Verein übertragen hätte, hätte man die gesamte Umsatzsteuer nachzahlen müssen.

FA: Es gibt keine Ergänzungen.

Zur rechtlichen Beurteilung führt die PV aus wie in den bisherigen Schriftsätze im Rechtsmittelverfahren und ergänzt:

Wir haben bereits alles vorgebracht.

Dazu erwidert das FA Folgendes:

Der Absatz 4 des § 56 BewG ist nicht anwendbar weil die Restlaufzeit mehr als 50 Jahre beträgt. Zur Grundsteuerbefreiung verweisen wir auf die Entscheidung VwGH 22.10.2015, Ra 2014/16/0032.

PV: Wir wollen dazu keine Erklärung abgeben.

Festgehalten wird, dass keine Beweisanträge mehr offen sind.

Das Finanzamt ersucht abschließend, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die PV ersucht abschließend, der Beschwerde antragsgemäß Folge zu geben.

Die Vorsitzende schließt um 13:25 Uhr die mündliche Verhandlung.

Der Senat zieht sich zur Beratung zurück. Über die Beratung des Senates wird eine gesonderte Niederschrift aufgenommen.

Nach dem Wiedererscheinen des Senates um 13:35 Uhr verkündet die Vorsitzende in der oben angeführten Beschwerdesache jeweils das Erkenntnis samt den wesentlichen Entscheidungsgründen

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision unzulässig

Ende der Verhandlung: 13:45 Uhr"

## **2. Beweiserhebung**

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Einheitswertakt Steuernummer des Finanzamtes A, den Vorbereitungsvorhalt vom 12. März 2019 sowie durch Abhaltung der mündlichen Senatsverhandlung am 12. November 2019.

### **3. Rechtslage und Erwägungen**

#### **3.1. Baurecht**

§ 56 BewG 1955 lautet:

##### **"§ 56. Bewertung des Baurechtes und der sonstigen grundstücksgleichen Rechte.**

*(1) Grundstücke, die mit Baurechten oder sonstigen grundstücksgleichen Rechten belastet sind, werden wie bebaute oder unbebaute Grundstücke bewertet.*

*(2) Beträgt die Dauer des Baurechtes in dem für die Bewertung maßgebenden Zeitpunkt noch 50 Jahre oder mehr, so ist der Gesamtwert gemäß Abs. 1 in vollem Umfang dem Berechtigten zuzurechnen.*

*(3) 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. Dabei sind 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 Dauer des Baurechtes zu bemessen. Er beträgt bei einer Dauer des Baurechtes unter 50 bis zu 45 Jahren 90 vom Hundert,*

*„, 45 „, „, 40 „, „, 80 „, „, „,*

*„, 40 „, „, 35 „, „, 70 „, „, „,*

*„, 35 „, „, 30 „, „, 60 „, „, „,*

*„, 30 „, „, 25 „, „, 50 „, „, „,*

*„, 25 „, „, 20 „, „, 40 „, „, „,*

*„, 20 „, „, 15 „, „, 30 „, „, „,*

*„, 15 „, „, 10 „, „, 20 „, „, „,*

*„, 10 „, „, 5 „, „, 10 „, „, „,*

*„, 5 „, „, 0 „, „, „,*

*des Wertes des Grund und Bodens;*

*2. dem Eigentümer des Grund und Bodens der Wert des Grund und Bodens, der nach Abzug des in Z 1 genannten Anteiles verbleibt.*

*(4) Abweichend von Abs. 3 kann auch dem Eigentümer des Grund und Bodens ein Anteil am Wert des Gebäudes zugerechnet werden, wenn besondere Vereinbarungen es rechtfertigen. Dies gilt insbesondere, wenn bei Erlöschen des Baurechtes durch Zeitablauf*

*der Eigentümer des Grund und Bodens keine dem Wert des Gebäudes entsprechende Entschädigung zu leisten hat.*

*(5) Das Recht auf den Bauzins ist nicht als Bestandteil des Grundstückes zu berücksichtigen, sondern erst bei der Ermittlung des sonstigen Vermögens oder Betriebsvermögens des Eigentümers des Grund und Bodens anzusetzen. Dementsprechend ist die Verpflichtung zur Zahlung des Bauzinses nicht bei der Bewertung des Baurechtes zu berücksichtigen, sondern erst bei der Ermittlung des Gesamtvermögens (Inlandvermögens) oder Betriebsvermögens des Berechtigten abzuziehen."*

Nach § 1 Abs. 1 Baurechtsgesetz idF BGBI. Nr. 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 grundstücksgleiches Recht.

Das Baurecht gilt gemäß § 289 ABGB in Verbindung mit dem Gesetz vom 26.4.1912, RGBI Nr 86, als grundstücksgleiches Recht, die auf Grund dieses Rechtes erworbenen oder hergestellten Bauwerke als Zugehör des Rechtes. Auch bewertungsrechtlich wird das Baurecht als grundstücksgleich behandelt, es bildet als Grundstück eine selbständige wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens. 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.

Das Baurecht ist zwar eine besondere wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens, sein Wert kann jedoch kaum anders als am Wert des belasteten Grundstücks selbst gemessen werden. Er wird sich, wenn das Baurecht noch lange Zeit läuft, mit dem Wert des ganzen Grundstücks decken und gegen Ende der Laufzeit des Baurechts allmählich abnehmen. Diesem Gedankengang entspricht die Regelung der Abs. 2 und 3. Grundstücke, die mit einem Baurecht belastet sind werden wie bebaute oder unbebaute Grundstücke bewertet, dh. die Ermittlung des Wertes des Baurechts an Hand des Grundstückswertes erfolgt zunächst so, wie wenn das Baurecht nicht bestünde. Wurde vom Baurecht noch nicht Gebrauch gemacht, dann ist der Wert des Baurechtes höchstens gleich dem Wert des belasteten unbebauten Grundstückes. (Twaroch-Wittmann-Frühwald, Komm. z. BewG, 28. Lfg, § 56, Rz 1ff).

Twaroch-Wittmann-Frühwald, s.o., schreiben zur Wertzurechnung nach Abs. 2 und 3, dass 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, hier bestimmt wird, dass in diesem Fall *der gesamte Wert des Grund und Bodens einschließlich dem Wert des Gebäudes als Wert des Baurechtes dem Berechtigten zuzurechnen ist*, während das Grundstück beim Verpflichteten 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. Eine steuerliche Zurechnung zu Gunsten des Berechtigten auf Grund des § 24 BAO ist jedoch beim Baurecht nicht möglich, da der Berechtigte das belastete Grundstück nicht innehaben kann, um darüber die Herrschaft gleich einem Eigentümer auszuüben, sondern das Grundstück nur im Rahmen des Baurechtsvertrages zu nutzen berechtigt ist.

Unter Punkt "5. Zurechnung von Baurechten unter 50 Jahren Restdauer" besprechen Twaroch-Wittmann-Frühwald die Abs. 3 und 4 BewG.

Beträgt die Dauer des Baurechtes im Feststellungszeitpunkt weniger als 50 Jahre, so ist gemäß Abs. 3 der Gesamtwert des Grund und Bodens und des Gebäudes nach dem Verhältnis der gemeinen Werte aufzuteilen, wobei der Bodenwert für den Berechtigten einen umso geringeren Vermögenswert darstellt, als die Laufzeit des Baurechtes sich ihrem Ende nähert (Z 1), für den Eigentümer hingegen einen umso höheren Vermögenswert darstellt, je mehr sich die Laufzeit des Baurechtes ihrem Ende nähert.

Nach Abs. 4 kann - abweichend von Abs. 3 - dem Grundstückseigentümer neben dem Wert des Grund und Bodens auch ein Anteil am Gebäudewert zugerechnet werden, wenn eine besondere Vereinbarung besteht, wonach beim Erlöschen des Baurechtes das Gebäude ohne entsprechende Entschädigung an den Grundstückseigentümer überzugehen hat.

Twaroch-Wittmann-Frühwald s.o. schreiben dazu:

"Abs. 4:

*Gemäß § 9 des Gesetzes vom 26. 4. 1912, RGBI Nr 86, fällt das Bauwerk beim Erlöschen des Baurechtes an den Grundstückseigentümer und gehen gesetzliche Pfand- und Vorzugsrechte auf das Grundstück über. Mangels anderer Vereinbarung ist dem Berechtigten eine Entschädigung in Höhe eines Viertels des vorhandenen Bauwertes zu leisten.*

*Besteht jedoch eine besondere Vereinbarung, wonach beim Erlöschen des Baurechtes das Gebäude ohne entsprechende Entschädigung an den Grundstückseigentümer überzugehen hat, dann kann diesem neben dem Wert des Grund und Bodens auch ein Anteil am Gebäudewert zugerechnet werden. Das Gesetz regelt nicht näher, wie dieser Anteil zu bemessen ist. Die hinsichtlich des Grund und Bodens getroffene Regelung über die Aufteilung des Bodenwertes bietet jedoch einen auch für die Aufteilung des Gebäudewertes brauchbaren Maßstab, wenn davon ausgegangen wird, dass bei einem ersatzlosen Heimfall des Gebäudes an den Grundstückseigentümer die gleiche Zurechnung gerechtfertigt ist, wie hinsichtlich des Grund und Bodens, und dass das Ausmaß des dem Eigentümer zuzurechnenden Gebäudewertes sich entsprechend verringert, je höher die Entschädigung ist, die der Grundstückseigentümer für das Gebäude zu leisten hat.*

*Entspricht die zu leistende Entschädigung dem Normalfall oder ist sie sogar höher, dann kann dem Grundstückseigentümer kein Anteil am Gebäudewert zugerechnet werden."*

Sowohl nach der Systematik des Gesetzes als auch nach der dieser Systematik folgenden Kommentierung nimmt die Ausnahmebestimmung des Abs. 4 nach dem eindeutigen Wortlaut nur auf Abs. 3 des § 56 Bezug.

Liegt eine Restdauer von mehr als 50 Jahren vor, bestimmt Abs. 2, dass *der Gesamtwert gemäß Abs. 1 in vollem Umfang dem Berechtigten zuzurechnen ist.*

Beträgt die Dauer des Baurechtes in dem für die Bewertung maßgebenden Zeitpunkt weniger als 50 Jahre, so ist nach Abs. 3 *der Gesamtwert gemäß Abs. 1 auf den Grund und Boden und auf die Gebäude nach dem Verhältnis der gemeinen Werte zu verteilen.*

Abs. 4 bestimmt, dass - **abweichend von Abs. 3** - auch dem Eigentümer des Grund und Bodens ein Anteil am Wert des Gebäudes zugerechnet werden kann, wenn besondere Vereinbarungen es rechtfertigen. Dies gilt insbesondere, wenn bei Erlöschen des Baurechtes durch Zeitablauf der Eigentümer des Grund und Bodens keine dem Wert des Gebäudes entsprechende Entschädigung zu leisten hat.

Da im vorliegenden Fall die Dauer des Baurechtes in dem für die Bewertung maßgebenden Zeitpunkt mehr als 50 Jahre beträgt, kommen weder Abs. 3 noch Abs. 4 zur Anwendung.

Diese Rechtsansicht bestätigte auch der Verwaltungsgerichtshof jüngst in seinem Erkenntnis Ro 2018/15/0006 vom 3.9.2019, wo er unter anderem ausführt:

*"....19 Die Ermittlung des Einheitswertes eines Baurechts regelt das BewG in seinem zweiten Teil. Aus § 56 Abs. 1 BewG ergibt sich, dass das BewG nicht eine Bewertung des (zivilrechtlichen) Baurechts als solches kennt. Vielmehr hat zunächst eine Einheitswertbewertung des gesamten (bebauten bzw. unbebauten) Grundstücks nach den Regelungen der §§ 53 bis 55 BewG zu erfolgen.*

*Beträgt die Dauer des Baurechtes noch zumindest 50 Jahre, ist der Gesamteinheitswert des (bebauten oder unbebauten) Grundstücks dem Bauberechtigten zuzurechnen (§ 56 Abs. 2 BewG).*

*Beträgt die Dauer des Baurechtes weniger als 50 Jahre, aber nicht weniger als fünf Jahre, ist der Gesamteinheitswert des Grundstücks nach den Regelungen des § 56 Abs. 3 und 4 BewG auf den Bauberechtigten einerseits und den Grundstückseigentümer andererseits aufzuteilen, sodass im Einheitswert des Baurechts zwingend der Wert des Grund und Bodens mitberücksichtigt wird. § 56 Abs. 5 BewG ordnet auch an, dass die zivilrechtliche Verpflichtung des Bauberechtigten zur Zahlung des Bauzinses bei der Einheitsbewertung des Baurechts nicht (wertmindernd) zu berücksichtigen ist...."*

Die Eigentümerin hat bei Erlöschen des Baurechtes die Wahl, entweder das Baurecht entzündungslos in ihr Eigentum zu übernehmen oder der Bauberechtigten oder deren Rechtsnachfolger am Baurecht zu einem angemessenen Bauzins ein neuerliches Baurecht anzubieten.

Eine allfällige neuerliche Einräumung des Baurechtes und damit die Begründung der Bauzinsberechtigung zugunsten der Eigentümerin stellt ein zukünftiges ungewisses

Ereignis dar, das im Sinne des § 6 BewG ("Aufschiebend bedingte Lasten") erst mit Eintritt der Bedingung schlagend wird (vgl.zB. UFS 18.03.2003, GZ. RV/548-S/02, RV/549-S/02).

### **3.2. Grundsteuerbefreiung**

Laut Ausführungen in der Berufung/Beschwerde steht die Liegenschaft xy im Eigentum der Eigentümerin und es wurde zugunsten der G ein Baurecht begründet. Diese Gesellschaft verleast das auf dem Grundstück errichtete Gebäude an die Z1, die ihrerseits die Gebäude weitervermietet. Mieter und Nutzer der Gebäude ist eine Fachhochschule, die in der Rechtsform eines Vereins betrieben wird, steuerlich gemeinnützig ist und das Gebäude zu Zwecken gemäß § 1 Z 7 Grundsteuergesetz 1955 nutzt (Z2). Somit liege ein Anwendungsfall des § 2 Z 6 oder Z 7 Grundsteuergesetz 1955 vor.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis Ra 2014/16/0032 vom 22.10.2015 zu § 2 Z 7 lit. a GrStG ausgeführt:

*"§ 2 Z 7 lit. a des Grundsteuergesetzes 1955 (GrStG) lautet:*

*"§ 2. Befreiungen.*

*Keine Grundsteuer ist zu entrichten für:*

...

*7. a) Grundbesitz, der von einer Gebietskörperschaft oder einer anderen Körperschaft des öffentlichen Rechtes für Zwecke der Wissenschaft, des Unterrichtes oder der Erziehung, insbesondere für Zwecke von Schulen, Erziehungsanstalten, Schülerheimen, Halbinternaten, Tagesschulheimstätten, Lehrlingsheimen, Kindergärten, Kinderheimen, Horten oder Kindertagesstätten benutzt wird und nicht bereits nach den vorstehenden Vorschriften befreit ist. Wird der Grundbesitz nicht vom Eigentümer für die bezeichneten Zwecke benutzt, so tritt Befreiung nur ein, wenn der Eigentümer eine Körperschaft des öffentlichen Rechtes ist,*

*b) ...*

..."

*Eigentümer der in Rede stehenden Liegenschaft ist unstrittig die Mitbeteiligte, welche keine Körperschaft öffentlichen Rechts ist.*

*Das Bundesfinanzgericht sieht zutreffend den Tatbestand des § 2 Z 7 lit. a erster Satz GrStG erfüllt, vernachlässigt aber, dass durch § 2 Z 7 lit. a zweiter Satz leg. cit. diese Befreiung wieder auf diejenigen Fälle eingeschränkt wird, in denen der Eigentümer der Liegenschaft eine Körperschaft öffentlichen Rechts ist.*

*Ist somit die den Steuergegenstand benützende Gebietskörperschaft oder öffentlich rechtliche Körperschaft nicht zugleich auch Eigentümer des Grundstücks, so tritt die Befreiung nur ein, wenn der Eigentümer eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist (vgl. etwa Dorazil/Wittmann, Das Grundsteuerrecht in Österreich<sup>2</sup>, Anmerkung 13 zu § 2 GrStG).*

*Die Mitbeteiligte trägt in ihrer Revisionsbeantwortung vor, die vom Finanzamt angestellte Auslegung des § 2 Z 7 lit. a GrStG widerspräche dem Sinn und Zweck der Bestimmung, nämlich Grundbesitz, der von einer Körperschaft öffentlichen Rechts benutzt werde, zu befreien. Damit vernachlässigt auch die Mitbeteiligte den die Befreiung nach § 2 Z 7 lit. (Anmerkung: a) erster Satz GrStG ausdrücklich und unmissverständlich einschränkenden § 2 Z 7 lit. a zweiter Satz leg. cit. Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben."*

Wie das Finanzamt zutreffend ausführt, ist in gegenständlichem Fall Eigentümer des Gebäudes, welches in dieser Baurechtseinlage erfasst wurde, Z (vormals G), welche weder eine Gebietskörperschaft, noch eine andere Körperschaft öffentlichen Rechts ist. Benutzer des Gebäudes ist ebenso keine der beiden genannten.

Ist also weder der Benutzer eine Gebietskörperschaft oder eine andere Körperschaft öffentlichen Rechts (§ 2 Z 7 lit. a 1. Satz) noch der Eigentümer eine Körperschaft öffentlichen Rechts (§ 2 Z 7 lit. a 2. Satz), so kommt die Befreiung nicht zur Anwendung.

Die Zurechnung an die Bf im Einheitswertverfahren wurde nicht bekämpft und war auch im Zuge der Artfortschreibung (§ 21 Abs. 1 Z 2 BewG) nicht bekämpfbar.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

#### **4. 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. Das Erkenntnis entspricht der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (Ra 2014/16/0032 v 22.10.2015, Ro 2018/15/0006 v 3.9.2019)

Wien, am 15. November 2019