

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X-GmbH., Adr, vertreten durch Notar, über die Beschwerde vom 28.09.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 31.08.2017, ErfNr, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Grunderwerbsteuer wird ausgehend von der Bemessungsgrundlage von € 528.337,56 gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit a GrEStG 1987 im Betrag von **€ 8.741,81** festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Mit dem am 2.2.2017 abgeschlossenen Baurechtsvertrag wurde der X-GmbH (= Beschwerdeführerin, Bf) von der GemeindeA an der in deren Alleineigentum stehenden Liegenschaft in EZ1 (unbebaut, Fläche 2.924 m²) ein Baurecht auf die Dauer von 65 Jahren, beginnend ab 1.1.2017, eingeräumt. Die Bauberechtigte verpflichtete sich symbolisch zur Zahlung eines jährlichen Baurechtszinses von € 1 (Punkt IV.). Vertragszweck ist die Errichtung einer Wohnanlage mit 32 Wohnungen. Die Besitzübergabe am gegenständlichen Grundstück erfolgt mit Vertragsunterfertigung.

Laut dem im Akt erliegenden Berechnungsblatt beträgt der Grundstückswert - berechnet nach der Pauschalwertmethode gemäß § 2 Grundstückswertverordnung und ausgehend ua. von den (lt. Überprüfung zutreffenden) Parametern: Bodenwert € 10,9009/m², Hochrechnungsfaktor 8, Grundfläche 2.924 m² - € 764.981,56.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bf mit Bescheid vom 31.8.2017, StrNr, ausgehend von der Bemessungsgrundlage = Grundstückswert von € 764.981,56 gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit a Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG), BGBI 1987/309 idgF., die Grunderwerbsteuer im Betrag von € 17.024,35 vorgeschrieben.

In der dagegen rechtzeitig erhobenen Beschwerde wird Bescheidaufhebung beantragt und eingewendet, entgegen der Ansicht des Finanzamtes entspreche der Grundstückswert des unbebauten Grundstückes nicht dem Grundstückswert des Baurechtes. Das Baurecht sei gemäß § 2 GrEStG und § 6 BauRG ein vom belasteten Grund und Boden verschiedenes Grundstück. Der nach § 4 Abs. 1 GrEStG hochgerechnete Bodenwert sei allein dem Eigentümer zuzurechnen, während die Bauberechtigte am Grund und Boden lediglich die Rechte eines Nutznießers habe. Das Baurecht am unbebauten Grund und Boden habe daher einen Grundstückswert von € 0,00. Diesfalls bilde die Gegenleistung iSd § 5 GrEStG die Bemessungsgrundlage, ds. gegenständlich € 1/Jahr, woraus sich die hier maßgebende Bemessungsgrundlage in Höhe von gesamt € 18 errechne. Die Grunderwerbsteuer sei daher mit Null festzusetzen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 21.11.2017 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Im Vorlageantrag wurde auf die Beschwerdeeinwendungen verwiesen und diese teils wiederholt.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat mit Vorhaltschreiben vom 11.2.2019 - nach Darstellung der Sach- und Rechtslage - der Bf die verschiedenen möglichen Wertermittlungsmethoden iSd Grundstückswertverordnung zur Kenntnis gebracht und der Bf zugleich freigestellt, zum Nachweis eines geringeren gemeinen Wertes des Baurechtes ein Verkehrswertgutachten eines Immobilien-Sachverständigen beizubringen.

Mit Schreiben vom 28.2.2019 wurde seitens der Bf mitgeteilt, dass in Ausübung der Wahlmöglichkeit iSd § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 um Berechnung des Grundstückswertes aufgrund des Immobilienpreisspiegels der Statistik Austria ersucht wird.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1.) 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.

Zufolge § 2 Abs. 1 GrEStG sind unter Grundstücken solche im Sinne des bürgerlichen Rechts zu verstehen und stehen nach Abs. 2 Z 1 dieser Bestimmung den Grundstücken gleich: **Baurechte**.

Da sohin 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 **§ 4 Abs. 1 GrEStG** 1987 idF BGBl 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.

Dem Steuerpflichtigen steht die Wahl der Berechnungsmethode grundsätzlich frei (vgl. auch *Denk* in taxlex 2017, S. 201 f., Abschn. A) 1.).

2.) Im Gegenstandsfalle ist nach obigen gesetzlichen Bestimmungen für den Erwerb des Baurechtes, das grunderwerbsteuerlich einem Grundstück gleichzuhalten ist, im Hinblick auf die vereinbarte Gegenleistung (Bauzins) von lediglich symbolisch € 1 pro Jahr die Grunderwerbsteuer gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG unzweifelhaft zumindest vom Grundstückswert zu berechnen.

Als solcher "Grundstückswert" kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes 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.

a) In diesem Sinne wurde seitens der Bf zunächst mit mail vom 30.8.2017 dem Finanzamt der betreffende Bodenwert (lt. Abfrage € 10,9009/m²) mitgeteilt sowie eine "Grundstückswert-Berechnung" auf Grundlage des § 2 GrWV vorgelegt, wonach der Grundstückswert der EZ1 (2.924 m², HF 8) zutreffend mit € 764.981,56 ermittelt wurde. Von diesem nach dem **Pauschalwertmodell** errechneten Grundstückswert wurde die Grunderwerbsteuer mit Bescheid vom 31.8.2017 in Höhe von € 17.024,35 (gem. § 7 Abs. 1 Z 2 lit a GrEStG, für den nach dortiger Z 1 lit a als unentgeltlich geltenden Erwerb) vorgeschrieben.

b) Daneben ist alternativ - bei freiem Wahlrecht der Bf - nach § 4 Abs. 1 GrEStG die Berechnung des Grundstückswertes ausgehend von einem geeigneten **Immobilienpreisspiegel** möglich.

Diesbezüglich ist in § 3 Abs. 2 GrWV geregelt, dass für Erwerbsvorgänge, für die die Steuerschuld - wie im Gegenstandsfalle - nach dem 31.12.2016 entsteht, ausschließlich die im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zuletzt veröffentlichten Immobiliendurchschnittspreise der Bundesanstalt Statistik Austria heranzuziehen sind, falls die dort zugrunde liegenden Kategorien gleichartig mit dem zu bewertenden Grundstück übereinstimmen. Bei Heranziehung des Immo-Preisspiegels ist ein Abschlag vorzunehmen, dh. der Grundstückswert beträgt letztlich 71,25 % vom ermittelten Wert.

Laut den allgemeinen Anwenderhinweisen der Statistik Austria können die veröffentlichten Durchschnittspreise (= Mittelwert in Euro pro m²-Wohn- oder Grundstücksfläche von

tatsächlich durchgeführten Immobilientransaktionen pro Bezirk/Gemeinde) gemäß der GrWV zur Berechnung der Grunderwerbsteuer auf unentgeltliche Erwerbe ua. von Grundstücken/Grundstücken zur Bebauung verwendet werden.

Für unentgeltliche Erwerbe - wie gegenständlich - zwischen 1.1.2017 und 12.6.2017 sind die Tabellen für das Jahr 2015 heranzuziehen.

c) Abgesehen von Obigem gilt nach § 4 Abs. 1 GrEStG dann, wenn der Steuerschuldner – zB durch Beibringung eines Schätzgutachtens eines Immobilien-Sachverständigen – nachweist, dass der **gemeine Wert** des Grundstückes im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld geringer ist als der nach der Verordnung (GrWV) ermittelte Grundstückswert, der geringere gemeine Wert als Grundstückswert und ist dieser nachgewiesene gemeine Wert der Steuerbemessung zugrunde zu legen.

In Zusammenhalt mit dem "gemeinen Wert" hat der Verwaltungsgerichtshof im jüngsten Erkenntnis vom 11.9.2018, Ra 2017/16/0005, zu § 4 Abs. 2 Z 3 lit a GrEStG 1987 idF BGBl I 2014/36 ("Mindestbemessungsgrundlage bei einer niedrigeren Gegenleistung ist der gemeine Wert") ua. Folgendes ausgeführt:

Der "gemeine Wert des Baurechtes" ist laut VwGH ausschließlich nach § 10 Bewertungsgesetz 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.

Laut VwGH bildet die tatsächlich gezahlte Gegenleistung nicht die Bemessungsgrundlage. § 15 BewG betr. die Bewertung wiederkehrender Nutzungen und Leistungen (= Beschränkung auf das 18fache des Jahreswertes) ist nur für die Bewertung der Bauzinsverpflichtung und 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.

Entgegen dem Beschwerdevorbringen im Gegenstandsfalle - bei Einräumung des Baurechtes am unbebauten Grund und Boden sei die Gegenleistung nach § 5 GrEStG die Bemessungsgrundlage und betrage diese bei einem jährlichen Bauzins von € 1 sohin insgesamt € 18 – gilt daher der Vollständigkeit halber festzuhalten, dass laut obigem VwGH-Erkenntnis die Gegenleistung bzw. der nach § 15 BewG 18fach kapitalisierte Bauzins *keinesfalls* als gemeiner Wert des Baurechtes in Betracht kommen würde.

d) Das Bundesfinanzgericht erachtet die Ausübung der Wahlmöglichkeit iSd § 4 Abs. 1 GrEStG hinsichtlich der Berechnung des Grundstückswertes noch im Zuge des Beschwerdeverfahrens für zulässig.

Die Bf hat nunmehr mit Schreiben vom 28.2.2019 von der Wahlmöglichkeit in diesem Sinne Gebrauch gemacht und die Berechnung des Grundstückswertes aufgrund des (geeigneten) Immobilienpreisspiegels der Statistik Austria beantragt.

e) Laut Tabelle der Statistik Austria 2015 für "Baugrundstücke" beträgt der Durchschnittspreis in der Gemeinde A € 253,60 pro m², woraus sich im Gegenstandsfall der Grundstückswert im Hinblick auf die Grundfläche (2.924 m²) und nach Vornahme des Abschlages gemäß § 3 GrWV (- 28,75 %) mit **€ 528.337,56** ergibt.

Ausgehend von diesem nach dem zutreffenden Immobilienpreisspiegel ermittelten Grundstückswert als Bemessungsgrundlage errechnet sich die Grunderwerbsteuer gem. § 7 Abs. 1 Z 2 lit a GrEStG wie folgt:

für die ersten € 250.000 mit 0,5 % =	€ 1.250,00
für die weiteren € 150.000 mit 2 % =	€ 3.000,00
für die restlichen € 128.337,56 mit 3,5 % =	€ 4.491,81

und sohin insgesamt im Betrag von **€ 8.741,81**.

3.) Ergebnis:

Im Hinblick auf obige 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.

Da zur Frage der Ermittlung des "Grundstückswertes" gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 idF BGBl I 2015/118 eines Baurechtes bislang keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt, wird die Revision für zulässig erachtet.

Innsbruck, am 5. März 2019