

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch PAJEK Rechtsanwalts GmbH, Plankengasse 7/2/27, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 29. September 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 6. September 2022 betreffend Grunderwerbsteuer, Steuernummer ***BF1StNr1***, Erfassungsnummer 10-2019, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Kaufvertrag

Das XYZ ist Alleineigentümer der Liegenschaft EZ-1, in der KG-L, bestehend aus dem Grundstück Nr. 19/169 im Ausmaß von 551 m²..

Dieses Grundstück war an Herrn EK verpachtet.

Am 28.03.2019 unterzeichneten der Pächter und die Beschwerdeführerin (kurz: Bf) eine Ablösevereinbarung. Für die Aufgabe des Pachtrechtes an der obigen Liegenschaft wurde ein

Ablösepreis von € 85.000 vereinbart. Die Übergabe des Pachtgegenstandes erfolgte am 1.4.2019.

Am 6.11./16.12.2019 schlossen der Liegenschaftseigentümer, als Baurechtsgeber, und die Bf, als Bauberechtigte, einen Baurechtsvertrag an der gegenständlichen Liegenschaft ab. Beginnend mit 1.1.2020 wurde ein Baurecht iSd BauRG auf die Dauer von 100 Jahren vereinbart. Der jährliche Baurechtszins beträgt € 7.552,00 (VP. IV.).

Selbstberechnung

Vom Vertragserrichter wurde die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung in Höhe von € 135.936,00, das ist der 18fache Bauzins, selbstberechnet.

Außenprüfung

Das Finanzamt führte beim Selbstabrechner eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO durch.

Die Prüferin vertrat die Auffassung, dass die Pachtablöse eine zusätzliche Gegenleistung für den Erwerb des Baurechtes darstellen würde. Die Gegenleistung errechne sich aus dem 18fachen Bauzins plus Pachtablöse. Der Grundstückswert in Höhe von € 151.361,41 sei niedriger als die Gegenleistung in Höhe von € 220.936,00, weshalb diese als Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist.

Angefochtener Bescheid

Das Finanzamt Österreich schloss sich der Auffassung der Prüferin an und setzte die Grunderwerbsteuer gemäß § 201 BAO von einer Gegenleistung in Höhe von € 220.936,00 – unter Anrechnung des selbstberechneten Betrages - entsprechend fest und begründete dies wie folgt:

„Der Bescheid ergeht aufgrund der unrichtigen Selbstberechnung. Die Selbstberechnung erfolgte vom kapitalisiertem Baurechtszins ohne der Pachtablöse. Kaufpreis = jährlicher Baurechtszins € 22.828,95 (gemeint ist wohl: € 7.552,00) x 18 gem. § 15 Abs. 2 BewG

Sonstige Leistung ist Pachtablöse - Pachtablöse in Erf. Nr. 14-2019

Steht eine Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb eines Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes anzusehen Die Ablösesumme für das Pachtrecht ist eine zusätzliche Gegenleistung für die Einräumung des Baurechtes.

Das Hauptanliegen der Bauberechtigten liegt an dem Erwerb des Baurechtes an der Liegenschaft. Die Leistung für die Aufgabe der Pachtrechte steht in einem inneren Zusammenhang mit dem Erwerb des Baurechtes.

Für die Berechnung der Grunderwerbsteuer ist somit die Ablösesumme in Höhe von € 85.000,00 für die Aufgabe der Pachtrechte in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen.“

Beschwerde

Innerhalb offener Frist wurde Beschwerde erhoben und im Wesentlichen vorgebracht, dass Leistungen zur Abgeltung der Pachtrechte für das reine Grundstück keinen Tatbestand des GrEStG erfüllen würden. Überdies sei festzuhalten, dass es sich beim Pächter und dem Baurechtsgeber um unterschiedliche Personen handeln würde.

Gleichzeitig wurde der Antrag gestellt, eine mündliche Verhandlung durchzuführen.

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 21.10.2022 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass das Hauptanliegen der Bf im Erwerb des Baurechtes bestanden habe. Die Pacht ablöse stehe somit in einem inneren Zusammenhang mit dem Erwerb des Baurechtes.

Vorlageantrag

Fristgerecht wurde dagegen der Antrag gestellt, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Beschwerdevorlage

Mit Bericht vom 14.7.2023 wurde die Beschwerde samt den Teilen des Verwaltungsaktes laut Aktenverzeichnis an das Verwaltungsgericht vorgelegt.

Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Mit Fax vom 11.10.2024 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Vom Bundesfinanzgericht wurde – unter Wahrung des Parteienghört - ein Vorhalteverfahren durchgeführt. Zur rechtlichen Situation zwischen dem Abschluss der Ablösevereinbarung und des Baurechtsvertrages wurde mitgeteilt:

‘Der bisherige Pächter der Liegenschaft verzichtete in einer Erklärung auf seine Pachtrechte gegenüber dem Liegenschaftseigentümer. Der Liegenschaftseigentümer bot in einem Vorvertrag dem neuen Pächter die Übernahme der Pachtrechte an. In der Beilage übermitteln wir Ihnen die entsprechenden- bei uns im Akt dazu erliegenden - Unterlagen zur Pachtübernahme der Beschwerdeführerin in beiden Beschwerdefällen. Die Bf war ab 1.4.2019 bis zur Begründung des Baurechts Pächterin des Grundstücks und hatte – wie aus dem Vorvertrag ersichtlich – einen jährlichen Pachtzins in Höhe von € 4.740,25 zu entrichten.’

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im März 2019 traf die Bf mit dem bisherigen Pächter eine Ablösevereinbarung: Der Nutzungsberechtigten verzichtete gegen Bezahlung eines Betrages in Höhe von € 85.000 auf sein Pachtrecht. Mit Zustimmung des Grundeigentümers erfolgte die Übertragung der Pachtrechte an dem gegenständlichen Grundstück im Ausmaß von 551 m² an die Bf.

Ab 1.4.2019 war die Bf Pächterin des Grundstücks. Die Höhe des Pachtzinses wurde mit jährlich € 4.740,25 vereinbart.

Im November/Dezember 2019 vereinbarten der Grundstückseigentümer, als Baurechtsgeber, und die Bf, als Bauberechtigte, an eben diesem Grundstück ein Baurecht auf die Dauer von 100 Jahren zu bestellen.

Der jährliche Bauzins beträgt € 7.552,00.

Der Grundstückswert dieses Rechtes ist unstrittig und beträgt € 151.361,41.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Feststellungen gründen sich auf die im Verwaltungsakt einliegende Ablösevereinbarung und den Baurechtsvertrag.

Was die rechtlichen Verhältnisse in der Zwischenzeit betrifft, ist auf das vom Verwaltungsgericht durchgeführte Ermittlungsverfahren zu verweisen. Dem unwidersprochenen Parteienvorbringen ist zu entnehmen, dass die Bf zunächst das Pachtrecht erworben hat und ihr die Liegenschaft aus diesem Rechtstitel ab dem 1.4.2019 zur Nutzung zur Verfügung stand.

Eine wechselseitige Bezugnahme oder vertragliche Verbindung zwischen der Ablösevereinbarung und dem Baurechtsvertrag wurde in der Prüfung nicht festgestellt. Eine Beteiligung des Grundeigentümers bzw. Baurechtsgebers an der Ablösevereinbarung ist

ebenfalls nicht aktenkundig. Es kann die Intention der Bf gewesen sein, zunächst das Pachtrecht und dann in der Folge ein Baurecht zu erwerben.

Für einen 'inneren' Zusammenhang zwischen diesen Verträgen bedarf es aber eines Nachweises, dass es Absprachen mit dem Liegenschaftseigentümer gegeben hat bzw. dieser an der Freimachung des Grundstücks mitgewirkt hat.

Im gegenständlichen Fall spricht der Umstand, dass der Baurechtsvertrag mehr als 6 Monate nach der Ablösevereinbarung abgeschlossen wurde, gegen eine derartige Annahme, ebenso das Faktum, dass die Bf das Grundstück zunächst als Pächterin nutzen konnte und aus dieser Position heraus einen anderen Rechtstitel für die Nutzung erworben hat.

Grundsätzlich fehlt es in den Prüfungsfeststellungen an dem Nachweis eines 'inneren' Zusammenhanges zwischen den beiden Rechtsvorgängen. Der alleinige Umstand, dass es sich um das gleiche Grundstück gehandelt hat, reicht dafür nicht aus.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer.

Gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG stehen Baurechte den Grundstücken gleich.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG idF des StRefG 2015/2016, BGBl I 118/2015, ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung, mindestens aber vom Grundstückswert zu berechnen.

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Gemäß § 5 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 gehören zur Gegenleistung auch Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG 1987 ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht. Er ist vielmehr im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 BAO) zu verstehen. Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Unter einer Gegenleistung ist daher jede geldwerte entgeltliche Leistung zu

verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes zu zahlen ist (vgl. VwGH 11.9.2014, 2012/16/0108, mwN).

Im Sinne des § 5 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Grunderwerbsteuer in erster Linie die Gegenleistung d.h. jede bewertbare Leistung, die der Erwerber aufwenden muss, um das Grundstück zu erhalten. Es ist somit auf denjenigen abzustellen, der die Leistung erbringt, also auf den Erwerber des Grundstücks, der die Gegenleistung (für das Grundstück) erbringt (vgl. VwGH 24.2.2021, Ro 2020/16/0024, mwN).

Steht die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen - somit „inneren“ - Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des GrEStG anzusehen. Für die Frage nach der finalen Verknüpfung zwischen Erwerbsgegenstand und Gegenleistung ist es unerheblich, ob mehrere abgeschlossene Verträge nach dem Willen der jeweils vertragschließenden Parteien zivilrechtlich ihren Bestand nach voneinander abhängig sein sollen. Entscheidend für die Qualifikation einer Leistung als Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ist, dass die Verpflichtung zur Leistung auf den Erwerb des Grundstücks in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, bezogen ist (vgl. VwGH 25.8.2005, 2005/16/0104; 15.3.2022, Ra 2020/16/0018).

Werden vom Erwerber im Hinblick auf den beabsichtigten Erwerbszustand des Grundstückes - beispielsweise als bebaut, freigemacht oder unbelastet - neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag - an wen auch immer - weitere Leistungen erbracht, sind diese als Teil der Gegenleistung anzusehen, wenn sie mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung stehen. Diese Leistungen können also auch an Dritte - somit vom Veräußerer verschiedene Personen - erbracht werden, wobei es nicht darauf ankommt, ob sie auf Grundlage - vom Kaufvertrag - unterschiedlicher Verträge oder Vertragsurkunden geleistet werden (vgl. etwa VwGH 10.4.2008, 2007/16/0223; 20.2.2003, 2002/16/0123; 20.8.1998, 95/16/0334, jeweils mwN).

Ist hingegen der Erwerber bereit, das Grundstück belastet durch vorhandene Nutzungsrechte zu erwerben, um in Folge diese Nutzungsrechte aufgrund selbst getroffener Vereinbarungen über die Zahlung einer entsprechenden Entschädigung mit den Nutzungsberechtigten zu beseitigen, kann diese Entschädigung nicht als Teil der Gegenleistung angesehen werden. Dies gilt allerdings nicht, wenn der Verkäufer des Grundstücks an diesen Vereinbarungen beteiligt ist, weil in einem solchen Fall nach wie vor ein unmittelbarer, tatsächlicher und wirtschaftlicher - „innerer“ - Zusammenhang der Leistung des Erwerbers mit dem Erwerb des Grundstücks gegeben ist (vgl. VwGH 10.1.1985, 83/16/0181, 15.3.2022, Ra 2020/16/0018).

Als Gegenleistung iSd § 5 Abs. 1 und 2 GrEStG gilt eine Leistung nur dann, wenn sie in kausalem, „innerem“ Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstücks steht (VwGH 23. 1. 1964, 1756/63; 30. 4. 2003, 2002/16/0292, 0293 uam). Die Leistung muss mit dem Erwerb des

Grundstücks in einem unmittelbaren tatsächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, wobei bei Beurteilung dieses Zusammenhanges vom wahren wirtschaftlichen Gehalt des Erwerbsvorganges auszugehen ist. Die Verpflichtung des Erwerbers ist dann als Gegenleistung anzusehen, wenn sie zum Übergang des Grundstücks in einer solchen Wechselbeziehung steht, dass der Veräußerer ohne die Zahlungsverpflichtung des Erwerbers das Grundstück nicht veräußert hätte und sich der Erwerber nur unter der Voraussetzung des Kaufabschlusses zur Zahlung verpflichtet hat (BFH 15. 6. 1960, II 250/58 BStBl 1960/314; vgl. *Ressler/Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG, § 5 Tz 5*).

Im gegenständlichen Beschwerdefall hat die Bf zunächst aufgrund einer selbst getroffenen Vereinbarung über die Aufgabe des Pachtrechtes unmittelbar an den weichenden Nutzungsberechtigten eine Ablöse bezahlt und mit dem Liegenschaftseigentümer selbst einen Pachtvertrag abgeschlossen.

In der Folge hat die Bf, als nunmehrige Pächterin, vom Baurechtsgeber (Grundstückseigentümer) ein Baurecht an der Liegenschaft erworben.

Eine finale Verknüpfung zwischen Ablöse und Baurechtserwerb ist nicht gegeben. Auch wenn es die Absicht der Bf gewesen ist, nach dem Erwerb des Pachtrechtes auf den Abschluss eines Baurechtsvertrages hinzuarbeiten, so fehlt es an der Mitwirkung bzw. Beteiligung des Veräußerers an der Ablösevereinbarung.

In diesem Punkt war der Beschwerde stattzugeben.

Steuerberechnung laut Erkenntnis:

Mangels 'innerem' Zusammenhang ist die Pachtablöse in Höhe von € 85.000,00 nicht Teil der Gegenleistung für den Erwerb des Baurechtes.

Die Gegenleistung beträgt (wie in der Selbstberechnung) € 135.936,00.

Der Grundstückswert des Baurechtes beträgt € 151.361,41.

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a 3. Teilstrich GrEStG gilt der Erwerb als entgeltlich, wenn die Gegenleistung mehr als 70% des Grundstückswertes beträgt.

Im gegenständlichen Fall ergibt sich eine Gegenleistung von mehr als 80% des Grundstückswertes. Damit ist ein entgeltlicher Vorgang anzunehmen.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG idF des StRefG 2015/2016, BGBl I 118/2015, ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung, mindestens aber vom Grundstückswert zu berechnen.

Bemessungsgrundlage ist daher der Grundstückswert in Höhe von € 151.361,41.

Der Beschwerde war daher insgesamt teilweise stattzugeben.

Steuerfestsetzung laut Erkenntnis

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG wird die Steuer mit 3,5% vom Wert der Grundstücke in Höhe von € 151.361,41 sohin mit € 5.297,65 festgesetzt.

Aufgrund der festgesetzten Abgabe in Höhe von € 5.297,65 und des selbstberechneten Betrages in Höhe von € 4.757,76 ergibt sich eine Nachforderung laut Erkenntnis von € 539,89.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Der Schwerpunkt des Verfahrens lag auf der Sachverhaltsebene (Nachweis eines 'inneren' Zusammenhanges als weitere Gegenleistung), die einer Revision nicht zugänglich ist (vgl. etwa VwGH vom 04.12.2019, Ra 2019/16/0194, unter Hinweis auf den Beschluss vom 25.02.2016, Ra 2016/16/0006, mwN).

Im Übrigen konnte sich das Bundesfinanzgericht bei der Lösung der anstehenden Rechtsfrage (Gegenleistung) auf die im Erkenntnis zitierte (umfangreiche) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen.

Im Revisionsfall liegt somit bereits aus diesem Grund eine klare bzw. geklärte Rechtslage vor.

Salzburg, am 13. März 2025