

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 30. August 2022 betreffend Grunderwerbsteuer, Steuernummer ***BF1StNr2***, Erfassungsnummer 10-2017, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Vertrag

Am 12.9.2017 unterzeichneten zwei „Verkäufer“ und die Beschwerdeführerin (kurz: Bf) den nachstehenden (auszugsweise) wiedergegebenen „**VERTRAG**“:

„1 KAUFGEGENSTAND

Die Verkäufer sind Pächter des Grundstückes 1/2 KG-A. Bestandgeber ist das XYZ. Die Verkäufer sind Eigentümer des Superädifikates, welches zur Gänze auf dem gegenständlichen Grundstück 1/2 KG-A errichtet ist.

.....

2 KAUFABREDE

Die Verkäufer verkaufen und übergeben, und(die Bf) kauft und übernimmt das in Punkt 1 näher bezeichnete Superädifikat mit allen Rechten und Pflichten samt allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör, so wie es die Verkäufer bisher besessen und benützt haben oder zu besitzen und benützen berechtigt waren.

3 ABLÖSEVEREINBARUNG

Für die Aufgabe an den Pachtrechten hinsichtlich der unter Punkt 1 genannten Pachtliegenschaft wird ein Ablösespreis von € 1,100.000,-- vereinbart.

4 KAUFPREIS

Als Kaufpreis für das Superädifikat wird der Betrag von € 150.000,-- vereinbart.

5 AUSZAHLUNG DES KAUF- ABLÖSEPREISES

5.1 Der Kauf- und Ablösepreis in Höhe von € 1.250.000,-- wird überwiesen.

.....

6 ÜBERGABE

Übergabe und Übernahme des Kaufgegenstandes und des Bestandgegenstandes erfolgt am 31.10.2017. Der Zugang des Grundbuchsbeschlusses gilt als Stichtag für den Übergang von Gefahr, Zufall, Nutzen und Lasten.

.....“

Die Grunderwerbsteuer betreffend „Ankauf Superädifikat“ wurde zur Erfassungsnummer 2017 vom Kaufpreis in Höhe von € 150.000,00 bescheidmäßig festgesetzt (Bescheide vom 27.4.2018).

Baurechtsvertrag

Das XYZ ist der Alleineigentümer des Grundstücks Nr. 1/2, inneliegend KG-A, im Ausmaß von 1.455 m².

Mit Vertrag vom 14.9. bzw. 9.10.2017 bestellten der Eigentümer als Baurechtsgeber und die Bf als Bauberechtigte an dem vorangeführten Grundstück ein Baurecht für die Zeit vom 1.11.2017 auf die Dauer von 60 Jahren. Laut Vertragspunkt III. war die Bauberechtigte berechtigt und verpflichtet auf der Baurechtsliegenschaft eine Wohnhausanlage zu errichten. Als jährlicher Bauzins wurde ein Betrag von € 22.828,95 vereinbart.

Selbstberechnung

Für den Baurechtsvertrag wurde die Grunderwerbsteuer vom 18fachen des jährlichen Bauzinses, sohin von € 410.921,10, selbstberechnet.

Außenprüfung

Beim Vertragsrichter wurde eine Außenprüfung gem. § 147 BAO durchgeführt. Gegenstand der Prüfung war ua. die Grunderwerbsteuer für den Zeitraum 01.01.2014 bis 30.06.2019.

Die Prüferin vertrat die Auffassung, dass die Pachtablöse iHv EUR 1.100.000,- in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sei, da zwischen der Ablösezahlung für die Aufgabe der Pachtrechte und dem Erwerb des Baurechtes an vertragsgegenständlichen Liegenschaft ein innerer Zusammenhang bestehen würde.

Angefochtener Bescheid

Das Finanzamt schloss sich der Rechtsansicht der Prüferin an und setzte die Grunderwerbsteuer gemäß § 201 BAO von der gesamten Gegenleistung (€ 410.921,10 + € 1.100.000,00 =) € 1.510.921,10 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 x 18 gem. § 15 Abs. 2 BewG

Sonstige Leistung ist Pachtablöse - Pachtablöse in Erf. Nr. 2017

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 den 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 € 1.100.000,00 für die Aufgabe der Pachtrechte in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen.“

Beschwerde

Innerhalb offener Frist wurde dagegen Beschwerde erhoben und vorgebracht:

„Die belangte Behörde begründet die Festsetzung der Nachzahlung damit, dass die Ablösezahlung für die Aufgabe der Pachtrechte in Höhe von € 1.100.000,00 einem unmittelbaren tatsächlichen wirtschaftlichen „inneren“ Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes stehe und daher in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sei. Diese Ansicht ist unrichtig.

Entgegen der Ansicht der belangten Behörde unterliegt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und der Bundesfinanzgerichte nur der auf die Baulichkeit (samt Zubehör) entfallende Anteil der Grunderwerbssteuer, nicht jedoch Leistungen zur Abgeltung der Pachtrechte für das reine Grundstück. Die (Höchst)-Gerichte haben in den Entscheidungsgründen dabei auch ausdrücklich festgehalten, dass die Abgeltung von Pachtrechten keinen Abgabentatbestand des GrEStG erfüllt.¹ [für viele: BFG vom 8.8.2018, RV/7104569/2015, BFG 30.10.2017 RV/7102754/2013, VwGH vom 12.12.1985, 85/16/0064, 0065 uvm.]

Festzuhalten ist überdies, dass es sich beim Pächter und den Baurechtsgeber jeweils um unterschiedliche Rechtspersonen handelt und die Ablösezahlung in keinem innerlichen Zusammenhang mit der Begründung des Baurechts steht!

Es ist an dieser Stelle insbesondere auch die Rechtsprechung zum § 26 Abs. 3 ZI GGG anzuführen und zu beachten, wonach es sich bei einem Pachtrecht um kein grundstücksgleiches Recht handelt. Gegenstand der Gebührenpflicht und damit auch allein maßgebend für die Beurteilung der Bemessungsgrundlage kann nämlich immer nur die Rechtsänderung sein, die durch eine vorgenommene bücherliche Eintragung bewirkt wird.² [VwGH vom 09.04.2020, Ra 2020/16/0052; VwGH vom 01.03.2018, Ra 2018/16/0012, mwN]

Zusammengefasst ist die Rechtsansicht der belangten Behörde nicht haltbar. Unter Berücksichtigung der einschlägigen Rechtsprechung ergibt sich, dass die Ablösezahlung für die Aufgabe der Pachtrechte nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist und die Festsetzung der Nachzahlung rechtswidrig erfolgte.“

Gleichzeitig wurde der Antrag gestellt, eine mündliche Verhandlung durchzuführen.

Beschwerdevorentscheidung

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 21.10.2022 als unbegründet ab.

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 Aktenteilen laut Aktenverzeichnis an das Verwaltungsgericht vorgelegt.

Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Im Vorhaltenschriftsatz vom 8.1.2025 (per Mail) wurde die Bf auf die kurze Zeitspanne zwischen Unterzeichnung der Ablösevereinbarung (12.9.2027) und des Baurechtsvertrages (14.9.2017) hingewiesen und ersucht, bekannt zu geben, welche Vereinbarung zwischen Liegenschaftseigentümer und Bf im Vorfeld bestanden hat.

Von der Bf wurde mitgeteilt, dass die bisherigen Pächter am 6.9.2017 eine Verzichtserklärung abgegeben haben und unter einem der ‚beiliegende Vorvertrag‘ mit dem Grundstückseigentümer unterzeichnet wurde, der die vertragliche Grundlage bis zum Abschluss des eigentlichen Baurechtsvertrages am 14.9.2017 bildete.

Dieses Schriftstück weist am Kopf das XYZ Immobilienverwaltung samt weiteren Informationen, wie Tel., Mail-Adresse, Bankverbindung etc., aus und trägt die Überschrift „*PACHTÜBERTRAGUNG*“ mit der Orts- und Datumsangabe „K, 06.09.2017“.

Neben den Grundstücksdaten ist als „*Verwendungszweck*“ angegeben: „*Errichtung von Reihenhäusern/Baurechtswohnungseigentum und Nutzung als Garten*“.

Die Urkunde enthält weiters den Vermerk: „*Eine Verzichtserklärung wird von den Herren RT unterfertigt.*“

Auf der Rückseite wird die Vereinbarung eines Vorvertrages zum Abschluss eines Baurechtsvertrages ua. mit folgendem Inhalt dokumentiert:

- Die Verpflichtung der Bf den Nachweis über den Abbruch des auf der Pachtfläche befindliche Gebäudes zu erbringen (Pkt. 1),
- die genaue Berechnung des Bauzinses (Pkt. 2),
- der Hinweis, dass der Vorvertrag vorbehaltlich der Beibringung der Verzichtserklärung der bisherige Pächter abgeschlossen wird (Pkt. 3) und
- die Dauer (Pkt. 8).

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

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Am 6.9.2017 wurde die „*PACHTÜBERTRAGUNG*“ mit dem Liegenschaftseigentümer vereinbart und unter einem ein Vorvertrag mit der Bf zum Abschluss eines Baurechtsvertrages an dem gegenständlichen Grundstück abgeschlossen.

Am 12.9.2017 unterzeichneten die bisherigen Pächter und die Bf den „*VERTRAG*“ über den Verkauf des Superädifikates (KP € 150.000) und die Ablöse des Pachtrechtes an dem betreffenden Grundstück (Ablösepreis € 1,100.000).

Am 14.9.2017 unterfertigte die Bf den Baurechtsvertrag.

Das Finanzamt setzte die Grunderwerbsteuer für den Baurechtsvertrag unter Hinzurechnung des Ablösebetrages und unter Berücksichtigung des selbstberechneten Betrages fest.

Dagegen wurde Beschwerde erhoben.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Feststellungen ergeben sich aus den im Verwaltungsakt einliegenden Verträgen sowie aus den durchgeführten Ermittlungen und sind unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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 Grundstückes, 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 Grundstückes 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).

Bei einem mit Nutzungsrechten belasteten Grundstück ist daher zunächst ausschlaggebend, ob der Erwerber das Grundstück belastet oder lastenfrei erwerben will.

Beabsichtigt ein Erwerber, ein Grundstück frei von bestehenden Nutzungsrechten - etwa Mietrechten - zu erhalten, und soll daher das Grundstück lastenfrei übertragen werden, so ist eine neben dem Kaufpreis zu leistende Entschädigungszahlung an die (weichenden) Nutzungsberechtigten Teil der Gegenleistung gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987. Dabei ist bedeutungslos, ob der Veräußerer selbst Nutzungsberechtigter (z.B. Mieter) von Räumen auf dem veräußerten Grundstück ist oder ob er sich Leistungen zukommen lässt, um andere Nutzungsberechtigte durch entsprechende Aufwendungen dazu zu bewegen, ihre Nutzungsrechte aufzugeben (vgl. VwGH 17.10.1985, 84/16/0214; 26.5.1966, 2181/65; 23.1.1964, 1756/63).

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*).

Beim Kauf eines Gebäudes auf fremden Grund und Boden ist stets zu prüfen, welches der Hauptzweck des Rechtsgeschäfts war (vgl. VwGH 5.9.1974, 0216/73, ÖStZB 1975/5).

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage ergibt sich für den konkreten Beschwerdefall Folgendes:

Am 6.9.2017 schloss die Bf mit dem Grundstückseigentümer einen Vorvertrag über den Abschluss eines Baurechtsvertrages – vorbehaltlich der Verzichtserklärung der bisherigen Pächter - ab. Sechs Tage später vereinbarten die Bf und die bisherigen Nutzungsberechtigten den Verkauf des Superädifikates und den Preis für die Aufgabe des Pachtrechtes. Wiederum zwei Tage später wurde der Baurechtsvertrag von der Bf unterzeichnet.

Der Vorvertrag nimmt Bezug auf die Verzichtserklärung der weichenden Nutzungsberechtigten. Innerhalb weniger Tage wurden die Vereinbarungen – Vorvertrag, Ablösevereinbarung, Baurechtsvertrag – unterfertigt. Neben der Bezugnahme ist daher auch ein zeitlicher Zusammenhang gegeben. Sämtliche Verträge stellen zudem auf ein gemeinsames Wirksamkeitsdatum (Zeitpunkt der Übergabe am 31.10.2017 bzw. Beginn des Baurechtes am 1.11.2017) ab.

Das Superädifikat wurde zum Zweck des Abbruchs erworben. Das Hauptanliegen der Bf war nicht der Erwerb des Gebäudes, sondern das Grundstück frei von Nutzungsrechten zu stellen, um in der Folge – wie im Vorvertrag vereinbart – das Baurecht an der Liegenschaft zu erhalten.

Der Zusammenhang zwischen dem Erwerb des Baurechtes und der Aufgabe des Pachtrechtes ist ein innerer, der das Rechtsgeschäft zu einer Einheit zusammenfasst.

Die Ablösezahlung der Bf an die weichenden Nutzungsberechtigten steht daher in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen – somit „inneren“ – Zusammenhang mit dem Erwerb des Baurechtes und ist als Gegenleistung im Sinne des GrEStG anzusehen.

Der angefochtene Bescheid entspricht somit der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

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.

Eine ordentliche Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG unzulässig, da sich das Bundesfinanzgericht bei der Lösung der anstehenden Rechtsfrage (Leistung des Erwerbers in einem „inneren“ Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstücks) auf die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen konnte.

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

Salzburg, am 18. März 2025