

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Christandl & Partner Rechtsanwälte, Mag. Heinz Bauer, Elisabethstraße 50b, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 13. Jänner 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 11. Dezember 2019 betreffend Grunderwerbsteuer 27.02.2019 Steuernummer***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

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

Die ***Bf1*** (=Bf.) erwarb mit Kaufvertrag vom 25.01.2019 die Liegenschaften EZ BBB und CCC je KG XX um einen Barbetrag von pauschal 100.000 Euro von der X GmbH (= X GmbH). Auf den kaufgegenständlichen Liegenschaften waren zum Zeitpunkt des Kaufes Pfandrechte (iHv gesamt 340.691,34 Euro) grundbücherlich zu Gunsten der Bf. einverleibt. Im Kaufvertrag wurde eine lastenfreie Übergabe der Liegenschaften vereinbart. Die Bf. löschte die Pfandrechte mit Erklärung vom 22.05.2019. Mit Eingabe vom 03.06.2019 erfolgte die Einbringung der Abgabenerklärung zur Grunderwerbsteuer betreffend des o.a. Kaufvertrages.

Nach Übermittlung weiterer Unterlagen sowie Beantwortung ergänzender Fragen (Vorhalt vom 07.01. sowie 20.11.2019) durch die Bf. setzte die Abgabenbehörde die Grunderwerbsteuer für diesen Rechtsvorgang mit **Bescheid vom 11.12.2019** in Höhe von 16.552,77 Euro basierend auf einer Bemessungsgrundlage von 472.936,25 Euro fest. Diese Bemessungsgrundlage resultierte einerseits aus dem Barbetrag von 100.000 Euro, andererseits

aus den im Insolvenzverfahren der X GmbH geltend gemachten und gerichtlich anerkannten Forderung der Bf. iHv 372.936,25 Euro.

Dagegen erhob die Bf. **fristgerecht Beschwerde**, die sich gegen die Einbeziehung der im Bescheid als übernommene Verbindlichkeit bezeichnete Erhöhung der Bemessungsgrundlage in der Höhe von 372.936,25 Euro richtete.

Die Bf. habe im Insolvenzverfahren der X GmbH eine Forderung iHv 513.875,98 Euro angemeldet (davon festgesetzte Forderung 448.875,98 Euro) und sodann – um den Sanierungsplan nicht zu gefährden – auf die ihr zugesprochene Barquote in Höhe von 20% verzichtet. Nach Aufhebung des Konkurses sei ein Exekutionsantrag über die gesamte noch **offene Forderung** der Bf. iHv **372.936,25 Euro** (Differenzbetrag wurden von Gläubigern entrichtet) gestellt worden.

Seitens der X GmbH sei im Gegenzug eine Klage gegen die Bf. auf Löschung der einverleibten Pfandrechte zugunsten der Bf. gegen Zahlung eines Betrages von 100.098 Euro Zug um Zug eingebracht worden.

Mit **Vereinbarung vom 21.12.2018** zw. der Bf. und der X GmbH sei vereinbart worden, dass die gegenständlichen Liegenschaften zu einem Preis von pauschal 100.000 Euro von der X GmbH an die Bf. veräußert werden und bei Umwidmung eines Teils der EZ CCC in Bauland der Verkaufspreis dieser EZ je zur Hälfte der Bf. sowie dem Geschäftsführer der AB zufallen solle.

Mit Kaufvertrag vom 15.02.2019 über die Liegenschaften EZ BBB und CCC, je KG XX wurden diese um einen pauschalen Geldbetrag von 100.000 Euro verkauft. Daneben wurde unter Pkt. 1.5 des Kaufvertrages vereinbart, dass die verkaufende Partei die Geldlastenfreiheit zu garantieren hat sowie die Einstellung des Zwangsversteigerungsverfahrens und die zugunsten der Käuferin bestehenden Pfandrechte gelöscht werden.

Zwischen den Parteien sei eine Einigung dahingehend erfolgt, dass das Zwangsversteigerungsverfahren eingestellt und ein ewiges Ruhen des Verfahrens des LG für ZRS Graz zu GZ Cg bezüglich der Löschung der Pfandrechte erfolgte. Es seien somit keine Verbindlichkeiten übernommen worden, weswegen die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer zu reduzieren sei.

Mit **Bescheid vom 11.12.2019** wurde die Grunderwerbsteuer mit 16.552,77 Euro seitens der Abgabenbehörde festgesetzt (Bemessungsgrundlage Kaufpreis plus der Forderungen, auf die verzichtet wurde).

Dagegen wurde am 10.01.2020 **Beschwerde** eingebracht. Begründet wurde diese damit, dass ein Anspruch auf Löschung des Pfandrechtes bestehe, wenn Zug um Zug die Zahlung des Betrages erfolge, welcher dem Wert beider Liegenschaften im Zeitpunkt der Bestätigung des Sanierungsplanes entspreche. Daher sei als Bemessungsgrundlage der Betrag von 100.000 Euro anzusetzen.

Die Beschwerde wurde mit BVE vom 09.12.2020 abgewiesen und argumentiert, dass die offenen Forderungen zum Zeitpunkt des Kaufes noch bestanden haben und auf diese verzichtet wurde. Daher würden diese auch einen Teil der Gegenleistung darstellen und seien in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 13.01.2021, der keine weiteren Argumente enthielt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***Bf1*** (=Bf.) hatte der X GmbH 2 Kredite gewährt, welche auf den hier gegenständlichen Liegenschaften EZ BBB sowie EZ CCC der KG XX mit Pfandrechten iHv insgesamt 340.691,34 Euro sichergestellt wurden.

Über das Vermögen der X GmbH wurde am 28.11.2016 vor dem LG für ZRS Graz zu GZ S das Konkursverfahren eröffnet, in dem die Bf. Forderungen in Höhe von gesamt 513.875,98 Euro anmeldete, wovon 448.875,98 Euro gerichtlich anerkannt wurden.

Im Konkursverfahren wurde der Schätzwert der Liegenschaften unter Zugrundelegung der Daten des gültigen Bebauungsplanes durch Gutachten des SV D.I. Boden für

EZ CCC der KG XX mit 271.972,50 Euro

EZ BBB der KG XX mit 57.910,07 Euro festgelegt.

Eine Teilfläche der EZ CCC der KG XX von ca. 7000m² war und ist laut gültigem Flächenwidmungsplan der Gemeinde Gleisdorf als Aufschließungsgebiet Allgemeines Wohngebiet LF (WA) bzw. nun als Folgenutzung Aufschließungsgebiet WA, Allgemeines Wohngebiet mit einer Bebauungsdichte von 0,2-0,4 ausgewiesen.

Der Verkehrswert dieser Teilfläche wurde mit 254.578,22 Euro (Aufschließungsgebiet 230.380,50 Euro, Bauland 24.197,72 Euro) bewertet.

Mit **Beschluss vom 16.11.2017** wurde der Sanierungsplan bestätigt (20% Barquote auszuschütten binnen 14 Tagen) und das Insolvenzverfahren mit **Beschluss vom 14.12.2017** aufgehoben.

Zuvor war von der Bf. mit **Rückstehungserklärung vom 03.10.2017** auf die ihr in diesem Verfahren zustehende Barquote verzichtet worden.

Nach Abschluss des Insolvenzverfahrens stellte die Bf. einen Exekutionsantrag über die **gesamte noch offene Forderung** lt. Anmeldeverzeichnis im Insolvenzverfahren von 372.936,25 Euro, welcher am **01.08.2018** durch das BG Weiz bewilligt wurde.

Dagegen erhob die X GmbH **Rekurs** sowie **Klage auf Löschung** der ob den gegenständlichen Liegenschaften einverleibten Pfandrechten Zug um Zug gegen Bezahlung eines Betrages von 100.098 Euro.

Am **21.12.2018** wurde eine Vereinbarung zwischen der Bf. und der X GmbH abgeschlossen welche – neben einer weiteren Kreditvergabe der Bf. an die X GmbH - betreffend gegenständlicher Liegenschaften festhielt, dass sich die X GmbH verpflichtete die Liegenschaften EZ BBB und EZ CCC, KG XX, Bezirksgericht Weiz zu einem Pauschalkaufpreis von 100.000,00 Euro an die Bf. zu veräußern, das Verfahren vor dem LGZ Graz zu GZ Cg nach Umsetzung dieser Vereinbarung ewig ruhend gestellt wird sowie mit Umsetzung dieser Vereinbarung das beim Bezirksgericht Weiz zu GZ E eingeleitete Zwangsversteigerungsverfahren eingestellt wird.

Am **27.02.2019** wurde **ein Kaufvertrag** zwischen der Bf. und der X GmbH über die EZ BBB sowie EZ CCC der KG XX mit einem Kaufpreis von pauschal 100.000 Euro in bar abgeschlossen. **Der sodann abgeschlossene Kaufvertrag** lautet auszugsweise:

*1.4. Die verkaufende Partei verkauft und übergibt sohin den Vertragsgegenstand und zwar die EZ BBB und die EZ CCC, je KG XX, BG Weiz, in das alleinige Eigentum der ***Bf1*** (mbH) und diese kauft und übernimmt von der verkaufenden Partei diese Liegenschaften mit allen Rechten und Pflichten, **mit allen Nutzen und Lasten**, mit allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör wie besichtigt, so wie die verkaufende Partei das Vertragsobjekt bisher selbst besessen und benützt hat oder sie zu besitzen und benützen berechtigt war, gemäß den näheren Bestimmungen dieses Vertrages.*

*Die verkaufende Partei garantiert, dass der **Vertragsgegenstand geldlastenfrei** der kaufenden Partei aufgrund des gegenständlichen Kaufvertrages übergeht. Dahingehend wird festgehalten, dass das anhängige Versteigerungsverfahren zur Einstellung gebracht worden ist, die **Pfandrechte zugunsten der kaufenden Partei sind zu löschen.***

Im Zeitpunkt der Kaufvertragsunterfertigung waren auf den gegenständlichen Liegenschaften Pfandrechte zu Gunsten der Käuferin iHv einverleibt.

Mit **Löschungserklärung vom 22.05.2019** wurden die auf den gegenständlichen Liegenschaften befindlichen Pfandrechte gelöscht.

2. Beweiswürdigung

Der seitens des Gerichts festgestellten Sachverhalts basiert auf dem vorgelegten Verwaltungsakt sowie den durch die Bf. vorgelegten Unterlagen.

Die Feststellung, dass zum Zeitpunkt des Kaufes die Pfandrechte noch bestanden gründet sich auf den Kaufvertrag, der einen Auszug aus dem Grundbuch (Stand zum Zeitpunkt des Kaufvertrages).

Die Feststellungen zu der Bewertung der Liegenschaften bzw. Liegenschaftsteilen resultieren aus dem Gutachten vom 25.04.2016 (Bewertungstichtag 01.04.2016 sowie dem Ergänzungsgutachten vom 11.07.2017 des SV Dr. Boden.

Die Feststellung, dass die betreffende Teilfläche der EZ CCC nach wie vor als Folgenutzung Aufschließungsgebiet WA, Allgemeines Wohngebiet, mit einer Bebauungsdichte von 0,2 – 0,4, teilweise WA Allgemeines Wohngebiet, und teilweise Verkehrsfläche bzw. Waldfläche. ausgewiesen ist, resultiert aus der Einsichtnahme des Gerichts in den frei zugänglichen Flächenwidmungsplan der Gemeinde Gleisdorf (<https://wo.psc.at>) sowie durch Nachfrage im Bauamt der Gemeinde Gleisdorf.

3. Rechtliche Beurteilung

Strittig ist die Einbeziehung der gelöschten Pfandrechte in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer.

§ 5 (1) GrEStG 1987

Gegenleistung ist

1. bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen,

...

(2) Zur Gegenleistung gehören

1. 1. Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt,
2. 2. Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen, ausgenommen dauernde Lasten.

...

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Für die Bemessung der Grunderwerbsteuer ist alles als Gegenleistung einzubeziehen, was hinzugeben ist.

Gegenleistung ist daher im Sinne einer **weiten Auslegung** jede geldwerte Leistung (VwGH 25. 8. 2005, 2005/16/0104, Huber, NZ 2006/16), die vom Erwerber für den Erwerb des Grundstücks dem Veräußerer versprochen wird (VwGH 15. 9. 1966, 415/66; 9. 8. 2001, 98/16/0319 uam), und alles, was der Käufer (sonst) aufwenden muss, um das Grundstück zu bekommen (VwGH 22. 9. 1966; 22. 2. 1997, 95/16/0116 uam). Es kommt dabei vor allem auch darauf an, zu welchen Leistungen sich der Käufer im **zeitlichen Umfeld des Kaufvertrags** verpflichtet hat (VwGH 6. 11. 2002, 99/16/0204).

Ihrem Inhalt nach kann jede nur denkbare Leistung, die vom Käufer für den Erwerb des Grundstücks versprochen wird, Gegenleistung sein (VwGH 21. 9. 1964, 2123/63; 30. 4. 2003, 2002/16/0292, 0293 uam), wenn sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung wirtschaftlichen Wert hat und dazu dient, Eigentum am Grundstück zu erlangen (VwGH 21. 2. 1985, 84/16/0019; 25. 3. 2004, 2003/16/0106)

Die Gegenleistung kann in einem Tun oder Unterlassen bestehen (VwGH 20. 11. 1980, 1651/79) sowie auch in Leistungen zugunsten Dritter (zB der Verzicht auf Forderungen des Käufers aus einem mit dem Verkäufer geschlossenen Vergleich (VwGH 20. 11. 1980, 1651/79), die Übernahme der Kreditkosten für die vom Verkäufer vorgenommenen Investitionen (VwGH 27. 6. 1984, 84/16/0083, 0084) etc.. (siehe Ressler/Arnold in Arnold/Bodis (Hrsg), Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 (16. Lfg 2018) zu § 5 GrEStG Rz 4c)

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). Das Erfordernis des inneren Zusammenhanges mit dem Erwerbsvorgang muss auch für Leistungen iSd Abs 3 gelten. Insofern orientiert sich der Gegenleistungsbegriff am wirtschaftlichen Erfolg eines v erwirklichten Sachverhaltes (§ 21 BAO).

Wie die Vertragsparteien die Gegenleistung bewerten, ist für die Steuerbemessung ohne Bedeutung (VwGH 27. 6. 1984, 84/16/0077); ein neben dem Kaufpreis vereinbarter Betrag für die Verzinsung bei ratenweiser Abstattung des Kaufpreises ist Teil der Gegenleistung (VwGH 18. 10. 1984, 84/16/0162; 22. 11. 1984, 83/16/0162).

Zur Gegenleistung gehören auch Leistungen die der Erwerber dem Veräußerer erbringt, um das Grundstück möglichst vorteilhaft nutzen zu können (VwGH 27. 6. 1984, 84/16/0077).

Wird auf Schulden und auf damit zusammenhängende Pfandrechte verzichtet und dann das Grundstück lastenfrei übertragen, stellt der Verzicht auf Schulden bzw. auf Forderungen der Käuferin gegen die Verkäuferin eine Gegenleistung dar.

Die gegenständlichen Liegenschaften standen im Eigentum der X GmbH und waren zum Zeitpunkt der Kaufvertragsunterfertigung (25.02.2019) mit Pfandrechten zugunsten der Bf. belastet. Durch das Landesgericht für Zivilrechtssachen Graz wurde am 12.07.2018 die Vollstreckbarkeit der anerkannten Forderung in der Höhe von 448.875,98 Euro nach Maßgabe des am 26.09.2017 abgeschlossenen Sanierungsplans bestätigt. Von der Käuferin wurde ein Exekutionsantrag über einen Betrag von 372.936,25 Euro gestellt. Dieses Verfahren wurde eingestellt. Im Kaufvertrag wurde **neben** der Barkaufpreiszahlung **auch** die Löschung der Pfandrechte der Bf. auf den gegenständlichen Liegenschaften vereinbart. Dies erfolgte kurz nach Abschluss des Kaufvertrages. Damit wurde von der Bf. auf die zuvor von ihr aktiv betriebene Hereinbringung (siehe Einleitung des Zwangsversteigerungsverfahrens) der aushaftenden Forderungen verzichtet. Auf den Liegenschaften lasteten vollstreckbare Forderungen iHv gesamt 372.936,25 Euro, als Kaufpreis wurde 100.000 Euro sowie Lastenfreiheit der Grundstücke vereinbart. Somit ergibt sich der von der Abgabenbehörde angesetzte Betrag für die Heranziehung als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Grunderwerbsteuer.

Wird auf Schulden und auf damit zusammenhängende Pfandrechte verzichtet und dann das Grundstück lastenfrei übertragen, stellt der Verzicht auf Schulden bzw. auf Forderungen der Käuferin gegen die Verkäuferin **jedenfalls eine Gegenleistung** dar und ist in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen.

Vorliegend waren die Pfandrechte zum Zeitpunkt des Kaufvertrages aufrecht und erfolgte erst mittels Löschungserklärung vom 22.05.2019 ein Verzicht. Daher stellt dieser Verzicht – neben der geleisteten Zahlung – eine Gegenleistung für den Kaufvertrag dar und ist in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Geht eine Belastung ohne entsprechende vertragliche Verpflichtung kraft Gesetzes auf den Erwerber über, so ist diese als Belastung iSd § 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG Teil der Gegenleistung, wenn sie nicht bereits nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG als Gegenleistung gilt. Zu diesen Belastungen gehören vor allem die auf dem Grundstück einverleibten Hypotheken im Ausmaß des am Stichtag aushaftenden Betrages. Zur Gegenleistung gehören auch diejenigen Lasten, die abzulösen wären, wenn das Grundstück sofort lastenfrei übergehen würde. Dabei ist es nicht von Bedeutung, ob es als Folge des Erwerbsvorgangs zur Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit kommt. Wird somit vom Hypothekargläubiger die Liegenschaft rechtsgeschäftlich erworben, so zählt zur Bemessungsgrundlage neben dem Kaufpreis auch der Wert der Forderung des nunmehrigen Erwerbers.

Die Bf. beruft sich in ihrem Einwand auch auf das nachträglich ergangene Gutachten, welches einen geringeren Wert der ausgewiesenen Teilfläche 511/10 der EZ CCC attestierte. Dabei übersieht die Bf. allerdings, dass dieses nachträgliche Gutachten das Ziel hatte „festzustellen, **welchen Wert** die im Erstgutachten als Aufschließungsgebiet – Allgemeines Wohngebiet ausgewiesene Teilfläche des Grundstücks 511/10 **aufweisen würde**, wenn eine Bebauung der gegenständlichen Fläche nicht möglich wäre. ...

Bewertung

Die nachstehende Bewertung wird **unter der Annahme einer Widmung als Freiland und einer ausschließlich landwirtschaftlichen Nutzung vorgenommen.**„ (Ergänzungsgutachten S. 2 – 3, Auftraggeber und Zweck des Ergänzungsgutachtens, Bewertung)

Tatsächlich ist das Grundstück 511/10 nach wie vor ausgewiesen als „Folgenutzung Aufschließungsgebiet WA, Allgemeines Wohngebiet, mit einer Bebauungsdichte von 0,2 – 0,4, teilweise WA Allgemeines Wohngebiet, und teilweise Verkehrsfläche bzw. Waldfläche“.

Unter exakt diesen Gegebenheiten wurde auch das erste Gutachten erstellt, das von einer Widmung als Wohngebiet für die hier strittige Teilfläche ausgegangen ist. Das zweite erstellte Gutachten hatte lediglich **eine hypothetische Annahme als Grundlage** für die Erstellung eines Grundstückswertes, die **nicht** den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht.

Die von der Bf. ins Treffen geführte Verminderung des Wertes des Grundstücks kann aus den vorliegenden Werten und Unterlagen nicht erkannt werden, weswegen somit 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 Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor, weshalb die ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 5. Juni 2025