

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Christian Mathias Themel LL.M. in der Beschwerdesache ***KG*** über die Beschwerde vom 30. Dezember 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, nunmehr Finanzamt Österreich, vom 15. Oktober 2019 betreffend Grunderwerbsteuer 31.03.2016 Steuernummer ***BF1StNr1***, Erfassungsnummer 10-234.***/2017 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

Mit 21 nahezu gleichlautenden Verträgen vom 30. Jänner 2003 vereinbarten die „***“ Grundstücksverwertungsgesellschaft m.b.H. & Co KEG (in der Folge: ***A-KG***) als Grundeigentümerin und die „***“ Errichtungs- und Finanzierungsgesellschaft m.b.H. (in der Folge: ***A-GmbH***) die Einräumung von Baurechten.

Am 29. Juli 2016 stellte die ***A-GmbH*** mit Rechnungsnummer 032a/2016 den Heimfallspreis iHv EUR 6.678.757,40 der ***A-KG*** in Rechnung.

Der verfahrensgegenständliche Vorgang wurde am 31. August 2017 unter der Erfassungsnummer 10-234.***/2017 zur Anzeige gebracht. Die Einreichung der Abgabenerklärung erfolgte laut Angaben der ***A-KG*** lediglich als vorsorgliche Maßnahme aufgrund von internen Divergenzen zwischen den Gesellschaftergruppen.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 20. Februar 2019 legte die Abgabenbehörde ihre Rechtsansicht dar, wonach die Baurechtsverträge bereits 2003 die Steuerschuld gemäß § 1 Abs

1 Z 1 GrEStG 1987 ausgelöst hätten und der nunmehrige Heimfall als Eigentumserwerb am Gebäude nach § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 zu besteuern sei.

In ihrer Antwort vom 15. März 2018 hielt die ***A-KG*** dem entgegen, dass die Baurechtsverträge mangels Verbücherung nie wirksam zustande gekommen seien. Die Gebäude seien stets im Eigentum der ***A-KG*** verblieben („*superficies solo cedit*“). Eine Verwertungsbefugnis der ***A-GmbH*** im Sinne des § 1 Abs 2 GrEStG 1987 liege nicht vor, da dieser keine eigentümerähnliche Stellung eingeräumt worden sei.

In Abweichung von dem Antrag der ***A-KG***, die Steuer mit Null festzusetzen, setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 15. Oktober 2019 Grunderwerbsteuer in Höhe von EUR 462.316,82 fest. Die Abgabenbehörde begründete dies damit, dass der durch Erlöschen oder Aufhebung des Baurechtes bewirkte Eigentumserwerb am Gebäude gemäß § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 steuerpflichtig sei. Selbst wenn mangels Verbücherung kein Baurecht im Sinne des BauRG vorliege, entsprächen die Vereinbarungen inhaltlich dem wirtschaftlichen Eigentum der GmbH an Gebäuden auf fremdem Grund. Es könne daher dahingestellt bleiben, ob das Baurecht erlösche oder Gebäude auf fremdem Grund übertragen würden. Zur Bemessung führte die Abgabenbehörde aus, dass ein teilentgeltlicher Vorgang vorliege, da die Gegenleistung (Heimfallspreis iHv EUR 6.678.757,40) lediglich einen Teil des Grundstückswertes (EUR 13.487.623,43) abdecke.

Gegen diesen Bescheid erhob die ***A-KG*** am 30. Dezember 2019 Beschwerde und führte aus, dass mangels Verbücherung nie Eigentum am Bauwerk auf die ***A-GmbH*** übergegangen sei. Der Heimfall nach § 9 BauRG sei zudem eine reine Gesetzesfolge des Zeitablaufs und erfülle nicht den Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 13. Mai 2020 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab. Sie verwies auf das Wiedererlangen des Vollrechts beim Grundeigentümer und die Bilanzierung der Gebäude bei der ***A-GmbH*** als Indiz für das wirtschaftliche Eigentum.

Im Vorlageantrag vom 18. Juni 2020 hielt die ***A-KG*** dem entgegen, dass der Heimfall unabhängig vom Parteiwillen eintrete und daher kein steuerbarer Rechtsvorgang vorliege.

Am 4. September 2020 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurde den Parteien mit Beschluss vom 14. Februar 2025 die vorläufige Rechtsansicht des Gerichts mitgeteilt.

Mit Stellungnahme vom 27. Februar 2025 verwies die Abgabenbehörde im Wesentlichen darauf, dass die ***A-GmbH*** wirtschaftliche Eigentümerin der streitgegenständlichen Gebäude sei.

Die ***A-KG*** hielt in ihrer Stellungnahme vom 15. Mai 2025 fest, dass es sich um einen Fall „sui generis“ handle. Die ***A-GmbH*** habe lediglich eine eingeschränkte Verwertungsmöglichkeit im Rahmen von Nutzungsüberlassungen gehabt. Der Eigentumszuwachs sei mit originären Erwerbsarten (wie Anschwemmungen) vergleichbar, die mangels Willensaktes nicht steuerpflichtig seien. Die Zahlung des Substanzwertes sei lediglich eine gesetzlich vorgesehene Entschädigung.

Mit Schreiben vom 28. Mai 2025 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen. Hinsichtlich der in der Beschwerde und im Vorlageantrag ebenfalls als Beschwerdeführerin angeführten ***A-GmbH*** wird darauf hingewiesen, dass über deren Begehren mit gesondertem Beschluss entschieden wird.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit insgesamt 21 fast identen Baurechtsverträgen vom 30. Jänner 2003 räumte die Eigentümerin „***“ Grundstücksverwertungsgesellschaft m.b.H. & Co KEG (kurz: „***A-KG***“) der Grundstücke ***XXX***, ***XXX*** in ***YYY*** (****) der „***“ Errichtungs- und Finanzierungsgesellschaft m.b.H. (kurz: „***A-GmbH***“) das Baurecht an den jeweiligen Liegenschaften ein. Die Baurechte wurden aufgrund eines grundbücherlich eingetragenen vorrangigen Geldpfandrechtes nie in das Grundbuch eingetragen.

Sämtliche auf diesen Grundstücken befindlichen Gebäude wurden in der Folge von der ***A-GmbH*** auf eigene Rechnung errichtet.

Laut 3.2. der Baurechtsverträge wird zwischen den Vertragsparteien vereinbart, dass das Baurecht bereits mit der mündlichen Willensübereinkunft über dessen Begründung begonnen hat (in 9 Fällen mit 1. April 2001, in einem Fall mit 1. September 2002, in einem Fall mit 1. September 1999 und in 10 Fällen mit 1. November 1999) und das wirtschaftliche Eigentum an den derart errichteten Bauwerken bereits ab dieser mündlichen Willensübereinkunft dem Bauberechtigten zuzurechnen ist. Laut 3.1. der Baurechtsverträge endet das Baurecht in 9 Fällen am 31. März 2016, in einem Fall am 31. August 2017 und in 11 Fällen am 31. Dezember 2014.

Laut 2.2 der Baurechtsverträge hat die ***A-GmbH*** aufgrund dieser mit der ***A-KEG*** getroffenen Vereinbarung auf den Grundstücken ein Geschäftsgebäude errichtet.

Laut 4.1. der Baurechtsverträge verpflichtet sich die ***A-GmbH*** der Baurechtsbestellerin für die Benützung des Baurechtsgrundes einen monatlichen Bauzins zu bezahlen.

Laut 7.1. der Baurechtsverträge fallen die Gebäude beim Erlöschen des Baurechtes in das Eigentum des Baurechtsbestellers.

Laut 7.2. der Baurechtsverträge leistet der Baurechtsbesteller der ***A-GmbH*** eine Entschädigung in der Höhe des Buchwertes des mit seiner Zustimmung errichteten Gebäudes, höchstens jedoch dessen Verkehrswert, welcher im Zweifel nach dem Substanzwert, ohne Berücksichtigung des Ertragswertes zu ermitteln ist. Maximal ist jedoch ein Viertel der Anschaffungskosten des Bauwerkes zu ersetzen, wobei die Anschaffungskosten vom Baurechtsnehmer urkundlich nachzuweisen sind.

Die Abrechnung erfolgte daher auf Basis der Anschaffungs- und Herstellungskosten unter Berücksichtigung der jeweiligen Restbuchwerte.

Die ***A-GmbH*** führte die auf den Liegenschaften der ***A-KG*** errichteten Gebäude ua in den Jahresabschlüssen zum 31.12.2013, zum 31.12.2014 und zum 31.12.2015 als Anlagevermögen. Im Anhang zu diesen Jahresabschlüssen wird explizit dargelegt, dass diese Baulichkeiten von der ***A-GmbH*** auf fremdem Grund und Boden errichtet wurden.

Die ***A-GmbH*** lukrierte für die Errichtung der Infrastruktur (Kreisverkehr/Bypass) einen Investitionszuschuss des Landes ***Land***. Diesen Zuschuss aktivierte sie in ihrem Anlagevermögen. Im Jahresabschluss der ***A-GmbH*** zum 31.12.2016 ist festgehalten, dass dieser Investitionszuschuss im betreffenden Geschäftsjahr aufgrund des Abgangs im Zuge des Heimfalls vorzeitig aufgelöst wurde.

Zwischen 2001 und 2004 wurden an das damalige Finanzamt ***Y*** Mitteilungen über Neubauten und bauliche Veränderungen (Formular Bew 9) sowie Erklärungen zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke (Formular BG 30) übermittelt. In den Erklärungen wurde angegeben, dass Gebäude auf fremden Grund und Boden errichtet wurden. Das Finanzamt ***Y*** erlies aufgrund der Erklärungen Feststellungs- und Einheitswertbescheide an die ***A-GmbH*** betreffend Gebäude auf fremdem Grund und Boden, worauf die ***A-GmbH*** Gemeindeabgaben (Grundsteuer sowie Wasser- und Kanalgebühren für das Bauwerk) entrichtete.

Im Jahre 2014 wurden jene Verträge, die mit 31. Dezember 2014 auslaufen, bis 31. März 2016 nach schriftlichem Anbot (betitelt wurde das Anbot mit „Verlängerung der Nutzungsrechte“) konkludent verlängert, indem ein Bestandvertrag zwischen der ***A-GmbH*** und ***M-GmbH*** abgeschlossen und eine Kopie davon an die ***A-KG*** übermittelt wurde.

Die ***A-GmbH*** trat im Außenverhältnis als Vermieterin auf und bezeichnete sich im Bestandvertrag mit der ***M-GmbH*** vom 8. August 2014 ausdrücklich als Eigentümerin des Grundstücks ***xxx*** GB *** ***YYY*** (vgl I.1. des Bestandvertrages).

Neben den Gebäuden aus den ursprünglichen Verträgen von 2003 wurde in den Jahren 2014 und 2015 (das Finanzamt führt in der BVE „2015 und 2016“ an) ein Zubau für den Mieter ***M-GmbH*** errichtet. Dieser Zubau erfolgte ohne Rechtsgrundlage der Baurechtsverträge aus dem Jahr 2003.

Die Abrechnung vom 29. Juli 2016 (Rechnungsnummer 032a/2016) weist explizit Investitionen aus den Jahren 2014 und 2015 aus, darunter insbesondere die Positionen „Verkehrsführung Süd/Busführung“ (Pos. 37-0), „Umbau Bestand ***M-GmbH***“ (Pos. 38-0) sowie „Zubau EG/Aufstockung OG ***M-GmbH***“ (Pos. 38-1). Die Anschaffungskosten für diese erst kurz vor der Beendigung der Nutzungsverhältnisse getätigten Investitionen belaufen sich allein für diese drei Positionen auf rund 2,1 Millionen Euro.

Am 29. Juli 2016 stellte die ***A-GmbH*** mit Rechnungsnummer 032a/2016 den Heimfallspreis iHv EUR 6.678.757,40 der ***A-KG*** in Rechnung. Dieser Betrag stellte die Ablöse für die auf den Liegenschaften errichteten Gebäude dar.

2. Beweiswürdigung

Der zugrundeliegende Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage, insbesondere aus den Baurechtsverträgen - abgeschlossen zwischen ***A-GmbH*** und ***A-KG***, aus dem Mietvertrag - abgeschlossen zwischen ***A-GmbH*** und ***M-GmbH*** -, aus den Jahresabschlüssen 2013 bis 2015 und aus den Erklärungen und Mitteilungen an das Finanzamt ***Y*** betreffend Neubauten und bauliche Veränderungen sowie aus dem Vorbringen der Parteien und der Einsichtnahme in das Grundbuch. Die Einbeziehung der Investition „Verkehrsführung Süd/Busführung“ und des Umbaus sowie Zubaus „***M-GmbH***“ in die finale Abrechnung vom 29. Juli 2016 ist durch die im Akt befindliche Rechnung dokumentiert.

Die Feststellungen zur Errichtung der Gebäude durch die ***A-GmbH*** auf eigene Rechnung gründen sich auf den übereinstimmenden und insoweit unbedenklichen Akteninhalt.

Dass die ***A-GmbH*** die Investition in den Kreisverkehr/Bypass auf eigene Rechnung tätigte und einen Investitionszuschuss des Landes ***Land*** erhalten hat, zeigt die Erfassung des Investitionszuschusses im Jahresabschluss zum 31.12.2016.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Zur Verwirklichung des Tatbestandes:

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG 1987) unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die einen Anspruch auf

Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen. Gemäß § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer Erwerbe des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist.

Gemäß § 2 Abs 2 Z 1 GrEStG 1987 stehen Baurechte den Grundstücken gleich. Gemäß § 5 Abs 1 Baurechtsgesetz (BauRG) entsteht das Baurecht durch die bürgerliche Eintragung als Last des Grundstückes. Gemäß § 9 Abs 1 BauRG fällt bei Erlöschen des Baurechtes das Bauwerk an den Grundeigentümer.

Fällt das aufgrund des Baurechtes errichtete Bauwerk an den Grundeigentümer heim, stellt dies grundsätzlich einen neuerlichen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 dar – und zwar unabhängig davon, ob ein Kündigungsrecht ausgeübt wurde oder der Heimfall infolge Zeitablaufs erfolgt (vgl. *Arnold* in *Arnold/Bodis*, GrEStG (8. Lfg 2000) § 2 GrEStG Rz 95; *Hofmann* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 2 Rz 87; vgl. auch offenlassend zum Zeitablauf VwGH vom 19. März 2003, 2002/16/0083 sowie vom 17. Dezember 2019, Ra 2018/16/0195). § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 setzt den Erwerb von Eigentum voraus. Da im vorliegenden Fall die Baurechte allerdings nicht ins Grundbuch eingetragen wurden, konnten die Baurechte nach § 5 Abs 1 BauRG nicht entstehen. Zivilrechtlich ist daher nie Eigentum an den Bauwerken übergegangen, sondern war die Grundeigentümerin (**A-KG**) kraft Grundsatzes „*superficies solo cedit*“ dauerhaft auch Eigentümerin der Gebäude. Ein Erlöschen des Baurechtes nach § 9 Abs 1 BauRG hat daher mangels Entstehung niemals stattfinden können, weswegen der „Heimfall“ nicht unter § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 fällt.

Dennoch unterliegt der „Heimfall“ gemäß § 1 Abs 2 GrEStG 1987 der Grunderwerbsteuer aus folgenden Gründen:

Nach § 2 Abs 2 Z 2 GrEStG 1987 stehen den Grundstücken Gebäude auf fremden Boden gleich.

Der grunderwerbsteuerrechtliche Begriff des „Gebäudes auf fremden Boden“ erfasst nicht nur Superädifika iSd § 435 ABGB. Er erfasst auch Gebäude, die nach dem Grundsatz „*superficies solo cedit*“ dem Grundeigentümer gehören. Denn auch in Bezug auf ein solches Gebäude kann vom Grundeigentümer dem Erbauer gestattet werden, dieses iSd § 1 Abs 2 GrEStG 1955 auf eigene Rechnung zu verwerten. Rechtsvorgänge über Gebäude auf fremden Boden unterliegen sohin grundsätzlich der Grunderwerbsteuer, unabhängig davon, ob das ABGB sie als Superädifika (§ 435 ABGB) oder als Bestandteile des Grundstückes (§ 279 ABGB) behandelt (VwGH vom 12. Dezember 1985, 85/16/0064).

Gemäß § 1 Abs 2 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. § 1 Abs 2 GrEStG 1987 ist ein Ergänzungstatbestand zu § 1 Abs 1 GrEStG 1987; von der Steuerpflicht sollen Rechtsvorgänge erfasst werden, bei denen eine Person zwar keinen

Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks erwirbt, allerdings die wesentlichen Befugnisse eines Eigentümers erhält (*Allram/Pinetz/Klokar in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 1 Rz 652; *Arnold in Arnold/Bodis*, GrEStG (19. Lfg 2026) § 1 Tz 287). Bei der Anwendung des § 1 Abs 2 GrEStG kommt es daher auf die Umstände des Einzelfalls an (vgl zB VwGH vom 21. Februar 1985, 84/16/0065 und vom 18. März 2013, 2011/16/0087).

§ 1 Abs 2 GrEStG 1987 unterwirft Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten, der Grunderwerbsteuer; sie lässt daher die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Gegensatz zur formalrechtlichen des § 1 Abs 1 GrEStG 1987 zu (vgl VwGH vom 18. März 2013, 2011/16/0087).

Wesentliche Voraussetzung für die Erfüllung dieses Steuertatbestandes ist eine Bindung des Eigentümers dergestalt, dass der Ermächtigte die Möglichkeit hat, unabhängig von den Eigentumsverhältnissen die Verfügungsmacht über die Liegenschaft auszuüben. Es bedarf für die Steuerpflicht allerdings nicht der Einräumung aller wesentlichen sich aus dem Eigentumsrecht ergebenden Befugnisse (*Fellner* Kommentar zum GrEStG 1987, Rz 247 zu § 1 GrEStG unter Hinweis auf VwGH vom 30. Juni 2005, 2004/16/0250 und vom 18. März 2013, 2011/16/0087).

Die Verschaffung der Verfügungsberechtigung über ein Grundstück kann dabei auch bloß durch konkludente Handlungen oder Unterlassungen erfolgen (vgl zB VwGH vom 27. Februar 1995, 94/16/0136).

Die ***A-GmbH*** hat die wirtschaftliche Möglichkeit, die Gebäude auf eigene Rechnung zu verwerten, dadurch erlangt, indem sie die Gebäude auf eigene Rechnung errichtet hatte (vgl 2.2. der Baurechtsverträge), sie die Gebäude ohne Mietzahlungen nutzen konnte (eine entsprechende Regelung zwischen der***A-GmbH***H und der***A-KG***G, wonach Mietzahlungen vereinbart wurden, liegt nicht vor) und aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen (vgl 7.2. der Baurechtsverträge) bei Erlöschen der Baurechte eine Entschädigung erhalten sollte (vgl dazu auch BFH vom 27.3.1985, II R 37/83, BStBl. 1985 II S. 526). Untermauert wird die Verwertungsbefugnis durch die Aufnahme der Gebäude in das Anlagevermögen der Jahresabschlüsse der ***A-GmbH*** und den Konsens der Vertragsparteien, dass die ***A-GmbH*** wirtschaftliche Eigentümerin der Gebäude sein soll (vgl 3.2. der Verträge).

Die Verschaffung der Verfügungsmacht erfolgte zudem durch die Erklärungen zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke – eingebracht an das damalige Finanzamt ***Y***. Darin wird angegeben, dass Gebäude auf fremden Grund und Boden errichtet wurden (Grundeigentümer: „***A-KEG***“). Das Finanzamt ***Y*** erlies aufgrund der Erklärungen Feststellungs- und Einheitswertbescheide an die ***A-GmbH*** betreffend Gebäude auf fremdem Grund und Boden. Auch wenn die Frage, ob die Einstufung eines Gebäudes auf

fremdem Grund in einem Einheitswertbescheid für die Entscheidung über die Grunderwerbsteuer bindend ist, in der Rechtsprechung unterschiedlich beurteilt worden ist (siehe *Fellner* Kommentar zum GrEStG 1987, Rz 61 zu § 2 GrEStG unter Hinweis auf [bejahend] VwGH vom 5. September 1974, 216/73 und [verneinend] VwGH vom 13. Oktober 1954, 1828/52 und 28. März 1979, 635/77), so kommt der bewertungsrechtlichen Beurteilung zumindest eine wesentliche Indizwirkung zu (vgl UFSW vom 14. Juni 2004, RV/3429-W/02, und vom 29. Oktober 2012, RV/2155-W/08).

Aufgrund der Erlassung von Feststellungs- und Einheitswertbescheiden an die ***A-GmbH*** entrichtete die ***A-GmbH*** für die Gebäude Grundsteuer sowie Wasser- und Kanalgebühren, was ebenso für die Verschaffung der Verfügungsberechtigung spricht, wie der Mietvertrag zwischen der ***A-GmbH*** und ***M-GmbH*** vom 8. August 2014. Darin wird in I.1. ausgeführt, dass die Bestandgeberin (***A-GmbH***) Eigentümerin des Grundstücks ***xxx*** GB *** **YY** ist. Sie tritt also nach außen als (wirtschaftliche) Eigentümerin auf. Der Mietvertrag wurde sodann an die ***A-KG*** übermittelt, wobei es betreffend die Formulierung im Mietvertrag seitens der ***A-KG*** keine Beanstandungen gegeben hat.

Dass die ***A-GmbH*** im Außenverhältnis (Bestandvertrag vom 8. August 2014) explizit als Eigentümerin auftrat, untermauert deren Stellung als wirtschaftlich Verfügungsberechtigte. Da dieser Mietvertrag der ***A-KG*** übermittelt wurde und von dieser unbeanstandet blieb, dokumentiert dies den internen Konsens der Vertragsparteien über die wirtschaftliche Eigentümerstellung der ***A-GmbH***. Die ***A-KG*** hat es damit wissentlich geduldet, dass die ***A-GmbH*** wie eine Volleigentümerin über die Substanz disponiert, was die Einräumung der Verwertungsbefugnis im Sinne des § 1 Abs 2 GrEStG 1987 zweifelsfrei bestätigt.

Ein weiteres Indiz für die Stellung der ***A-GmbH*** als Verfügungsberechtigte ist die Tatsache, dass diese für die Errichtung der Infrastruktur (Kreisverkehr/Bypass) einen Investitionszuschuss des Landes ***Land*** lukrieren konnte und die Infrastrukturmaßnahme in ihrem Anlagevermögen aktivierte. Die Gewährung und Erfassung eines solchen Zuschusses setzt nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung die wirtschaftliche Zurechnung des Objekts voraus. Wäre sie lediglich als vorübergehende Nutzerin ohne Verwertungsbefugnis anzusehen, hätte ihr der Zuschuss mangels Aktivierung der Investition im eigenen Anlagevermögen bereits dem Grunde nach nicht zugestanden. Dass die ***A-GmbH*** den Zuschuss im Jahr 2016 wegen Abgangs vorzeitig auflöste, bestätigt, dass sie bis zu diesem Zeitpunkt die wirtschaftliche Herrschaft über die Substanz beanspruchte und diese Position erst durch den Heimfall (gegen Entgelt) aufgab.

Mit dem Zeitablauf der Baurechtsverträge und dem damit verbundenen Verrechnen des „Heimfallpreises“ wurde die Verwertungsbefugnis wieder von der ***A-GmbH*** an die ***A-

KG*** rückübertragen. Grundsätzlich erfüllt die Rückübertragung nur dann den Tatbestand des § 1 Abs 2 GrEStG 1987, wenn ihr ein Rechtsvorgang zugrunde liegt. Wird allerdings eine Abschlagszahlung aufgrund der Beendigung geleistet, liegt hingegen die Verwertung der Verwertungsbefugnis vor (vgl. *Arnold in Arnold/Bodis* [Hrsg], Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 [19. Lfg 2026] zu § 1 GrEStG Rz 291c mit Hinweis auf die deutsche Lit. *Boruttau*, GrEStG¹⁷, § 1 Rn 654; *Allram/Pinetz/Klokar in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 1 Rz 780 mit Hinweis auf BFH vom 27. März 1985, II R 37/83, BStBl. 1985 II S. 526 und *Meßbacher-Hönsch in Viskorf*, GrEStG²⁰ § 1 Rz 579 f).

Indem die ***A-KG*** den Substanzwert („Heimfallspreis“) iHv EUR 6.678.757,40 an die ***A-GmbH*** geleistet hat, hat die ***A-GmbH*** von ihrer Verwertungsbefugnis Gebrauch gemacht und die Verwertungsbefugnis an die ***A-KG*** rückübertragen. Diese Wiederverschaffung der Verwertungsbefugnis unterliegt gemäß § 1 Abs 2 GrEStG 1987 der Grunderwerbsteuer (vgl. *Meßbacher-Hönsch in Viskorf*, GrEStG²⁰ § 1 Rz 579 f).

Die Befugnis, den Substanzwert einer baulichen Anlage durch deren Übertragung an den Grundeigentümer in Form eines Entgelts (Heimfallspreis) zu realisieren, stellt eine wesentliche Ausprägung der rechtlichen und wirtschaftlichen Verwertungsmöglichkeit im Sinne des § 1 Abs 2 GrEStG 1987 dar.

Die ***A-KG*** vermeint, der Vorgang sei als rein gesetzliche Folge des Zeitablaufs steuerfrei. Dieser Ansicht steht jedoch die tatsächliche Geschäftsabwicklung des gesamten Projekts entgegen:

Der Umstand, dass in der finalen Abrechnung vom 29. Juli 2016 neben der Altsubstanz auch massive Investitionen aus den Jahren 2014 und 2015 (Positionen 37-0, 38-0 und 38-1) wertmäßig abgegolten wurden, verdeutlicht den Charakter des gesamten Rechtsvorgangs. Es handelt sich nicht um ein passives Erlöschen von Altverträgen, sondern um eine umfassende rechtsgeschäftliche Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an dem gesamten Gebäudekomplex gegen Entrichtung eines dem Substanzwert entsprechenden Entgelts.

Die Einbeziehung dieser jüngsten Investitionen, die erst unmittelbar vor dem Ende der Baurechtslaufzeiten getätigt wurden, widerlegt die Ansicht der ***A-KG***, es läge ein bloß zeitlich bedingter, automatischer Rückfall vor. Vielmehr wurde hier – über die gesamte Gebäudesubstanz hinweg – die bis dahin bei der ***A-GmbH*** verbliebene Verwertungsbefugnis (dokumentiert durch Bilanzierung, Mietvertragsabschlüsse und Lastentragung) willentlich und gegen Entgelt an die ***A-KG*** rückübertragen.

Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen.

Zur Bemessung der Grunderwerbsteuer:

Gemäß § 7 Abs 1 Z 1 lit. a GrEStG 1987 liegt ein teilentgeltlicher Erwerb vor, wenn die Gegenleistung mehr als 30 %, aber nicht mehr als 70 % des Grundstückswertes beträgt.

Im vorliegenden Fall steht einer Gegenleistung (Heimfallspreis) von EUR 6.678.757,40 ein unbestrittener Grundstückswert von EUR 13.487.623,43 gegenüber. Dies entspricht einer Quote von 49,52 %. Da dieser Wert zweifelsfrei innerhalb der gesetzlich definierten Grenzen liegt, hat die Abgabenbehörde den Vorgang im Ergebnis zu Recht als teilentgeltlich qualifiziert.

Die Berechnung der Grunderwerbsteuer erfolgt bei Teilentgeltlichkeit wie folgt:

Der entgeltliche Teil bemisst sich unmittelbar von der Gegenleistung (EUR 6.678.757,40). Bei Anwendung des Regeltarifs von 3,5 % ergibt dies einen Steuerbetrag von EUR 233.756,51.

Der unentgeltliche Teil ergibt sich aus der Differenz zwischen Grundstückswert und Gegenleistung, sohin einem Betrag von EUR 6.808.866,03. Dieser Teil ist nach dem Stufentarif zu versteuern:

Für die ersten EUR 250.000 fallen 0,5 % an (EUR 1.250),

für die nächsten EUR 150.000 fallen 2,0 % an (EUR 3.000)

und für den darüber hinausgehenden Restbetrag von EUR 6.408.866,03 fallen 3,5 % an (EUR 224.310,31).

Dies ergibt für den unentgeltlichen Teil eine Steuer von insgesamt EUR 228.560,31.

Die Addition beider Komponenten führt exakt zu der im angefochtenen Bescheid festgesetzten Gesamtsumme von EUR 462.316,82.

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.

Da das Erkenntnis der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt (vgl zB VwGH vom 18. März 2013 2011/16/0087; VwGH vom 30. Juni 2005, 2004/16/0250) und die Frage nach dem Vorliegen der Verwertungsbefugnis einer Einzelfallbeurteilung bedarf (vgl zB VwGH vom 21. Februar 1985, 84/16/0065), liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Wien, am 20. April 2026