

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Mag. Norbert Doppelbauer Wirtschaftstreuhand- Steuerberatungs GmbH, Fadingerstraße 15, 4730 Waizenkirchen, über die Beschwerde vom 17.08.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 14.07.2015, EN XXXX betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt und Parteienvorbringen:

Die m (Beschwerdeführerin) hat mit Baurechtsvertrag vom 03.03.1993/21.2.1994/29.04.1998 der öö GmbH das Baurecht an der ihr gehörigen Liegenschaft ezz KG xxxx Wk eingeräumt.

Auf der Baurechtseinlage ez, kg Wk wurde von der Bauberechtigten ein Schulzentrum (Volksschule, Hauptschule, Klassentrakt, Turnhalle) errichtet und mit Immobilienleasingvertrag vom 21.02.1994 an die m verleast.

Im **Immobilienleasingmietvertrag** vom 21.2.1994 wurde insbesondere vereinbart:

"...

### III. Gesamtleasingrate

(1) *Die monatliche Gesamtleasingrate wird für das Leasingobjekt I.b) mit einem Prozentsatz von den Gesamtinvestitionskosten exkl. MWSt. gemäß Pkt. II. Abs. 6 abzüglich der allenfalls geleisteten Leasingmietvorauszahlung gemäß Pkt. III. Abs. 3 und der allenfalls erlegten Kaution gemäß Pkt. III. Abs. 4 errechnet und setzt sich zusammen aus:*

a) *der Leasingmiete, das ist die Refinanzierungsannuität inkl. vereinbarten pauschaliertem monatlichen Verwaltungsentgelt (Abs. 2 lit.a) bei voll erlegter Kaution mit Berücksichtigung einer allenfalls geleisteten Leasingmietvorauszahlung*

- b) der allenfalls geleisteten, monatlich aufgelösten Leasingmietvorauszahlung
- c) der Umsatzsteuer in der jeweils gesetzlichen Höhe (derzeit 10 %)
- d) der allfälligen monatlich zu erbringenden Kaution.

...

(4) Spätestens bei Übernahme des Leasingobjektes I.b) erlegt der Leasingnehmer auf das Konto Ig des Leasinggebers bei der R-Bank reg.Gen.m.b.H. für das Leasingobjekt I.b) eine Kaution in Höhe von öS 25.333.000,--. Die vorläufige monatlich zu erbringende Kaution beträgt öS 96.066,67,--. Nach Übernahme des Leasingobjektes I.b) erlegt der Leasingnehmer folgende weitere Kautionsen: 0 Monate nach dem dem Übernahmedatum folgenden Monatsersten öS 0,00. Die vorläufige monatlich zu erbringende Kaution beträgt dann öS 96.066,67/Monat nach dem Übernahmedatum folgenden Monatsersten öS 0,00. Die vorläufige monatlich zu erbringende Kaution beträgt dann öS 96.066,67. Insgesamt erlegt der Leasingnehmer Kautionsen in Höhe von S 25.333.000,-- das sind 37,145161 % der geschätzten Gesamtinvestitionskosten von öS 68.200.000,--. Wenn die zu erlegenden Kautionsen nicht zum vereinbarten Zeitpunkt beim Leasinggeber einlangen, verändert sich die Gesamtleasingmiete (siehe Punkt II. Abs. 2 lit. b) erster Satz). Insgesamt erlegt und erbringt der Leasingnehmer Kautionsen in Höhe von öS 42.625.000,-- das sind 62,50 % der geschätzten Gesamtinvestitionskosten von öS 68.200.000,--. Erhöhen sich die tatsächlichen gegenüber den geschätzten Gesamtinvestitionskosten, so kann der Leasingnehmer über sein Verlangen im Einvernehmen mit dem Leasinggeber die erlegte Kaution bis zu 37,145161 % der tatsächlichen Gesamtinvestitionskosten aufstocken oder den Aufstockungsbetrag durch monatliche Kautionszahlungen erbringen. Verringern sich die tatsächlichen gegenüber den geschätzten Gesamtinvestitionskosten, wird die erlegte Kaution entsprechend verringert; der Mehrbetrag wird innerhalb eines Monats an den Leasingnehmer zurückgezahlt.

Die allfällige monatliche Kaution wird gleichzeitig mit der Gesamtleasingmiete zur Zahlung vorgeschrieben.

Für die Kautionsen werden keine Zinsen verrechnet. Die erlegten und/oder monatlich erbrachten Kautionsen dienen zur Sicherung der Gesamtleasingmieten, zur Sicherung der Abdeckung der ordnungsgemäßigen Instandhaltung des Leasingobjektes sowie zur Sicherung der Unterlassung wertmindernder baulicher Veränderungen. Bei vorzeitiger Beendigung dieses Vertrages gilt bezüglich der Kautionsen Pkt. XIII. Abs. 2.

...

### XIII. Optionen

...

2) Der Leasingnehmer oder eine von ihm namhaft gemachte natürliche oder juristische Person kann das Leasingobjekt I.b) jederzeit und im Falle der vorzeitigen Auflösung

des Vertrages gemäß Punkt XI. innerhalb von 60 Tagen ab Vertragsauflösung, nach schriftlicher Erklärung zu den nachfolgenden Bedingungen erwerben. In diesem Fall ist der Kaufpreis wie folgt festzusetzen: Der Barwert der zum Zeitpunkt des Erwerbes des Leasingobjektes I.b) bis zum Ende der Grundvertragsdauer aushaltenden Gesamtleasingraten (exkl. MWSt), abgezinst mit dem der Gesamtleasingrate (exkl. MWSt) zu diesem Zeitpunkt zugrundeliegenden Zinssatz, zuzüglich der bis zu diesem Zeitpunkt bereits verrechneten Kautionen, zuzüglich der bis zu diesem Zeitpunkt allenfalls nicht bezahlten Gesamtleasingmieten samt Kosten der Grundbenützung, Betriebskosten und Verzugszinsen (gemäß Pkt. X.), zuzüglich der bis zu diesem Zeitpunkt nicht amortisierten Teile der vom Leasinggeber auf das Leasingobjekt I.b) allenfalls getätigten Aufwendungen. Die aus dem vorzeitigen Verkauf des Leasingobjektes I.b) dem Leasinggeber entstehenden Kosten, Abgaben, Gebühren und Steuern (auch hinsichtlich § 12 Abs. 10 UStG), hat der Leasingnehmer zu tragen. Bei der Berichtigung des Kaufpreises werden die bereits erlegten und die monatlich erbrachten Kautionen angerechnet. Der Barwert der bis zu diesem Zeitpunkt nicht verbrauchten restlichen Leasingmietvorauszahlung wird ebenfalls angerechnet und ein allfälliger Mehrbetrag innerhalb eines Monats an den Leasingnehmer zurückgezahlt."

Im **Auflösungsvertrag** vom 17.12.2013 wurde insbesondere vereinbart:

"

#### I. Vertragslage

1. Die Vertragsparteien haben am 3.3.1993/21.2.1994/29.4.1998 einen Baurechtsvertrag über die Baurechtsliegenschaft ezz, gb Wk abgeschlossen. Mit diesem Baurechtsvertrag hat der Leasingnehmer das auf der Baurechtsliegenschaft bestandene Bauwerk erworben. Der Baurechtsvertrag wurde dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz am 8.3.1994 zu erfn angezeigt.
2. Weiters haben die Vertragsparteien am 3.3.1993/21.2.1994 einen Immobilien-Leasingmietvertrag Nr. 113.981 (alt 636.010) über die oben angeführte Liegenschaft abgeschlossen. Dieser Vertrag wurde dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz am 8.3.1994 zu erfn angezeigt.

#### II. Auflösungsvereinbarung

Die Vertragsparteien vereinbaren hiermit die einvernehmliche Auflösung des unter I.2. angeführten Vertrages unter der aufschiebenden Bedingung, dass bis längstens 31.12.2013 ein rechtswirksamer Kaufvertrag zwischen dem Leasinggeber und dem Leasingnehmer über das in Punkt I. bezeichnete: Baurecht (Volksschule, Hauptschule, Klassentrakt und Turnhalle) abgeschlossen wird. Der in diesem Kaufvertrag als Stichtag für die Übergabe vereinbarte Termin gilt auch als Stichtag für die Auflösung des in I.2. genannten Vertrages.

..."

Der entscheidungswesentliche Inhalt des **Kaufvertrages** vom 03.02.2014 lautet:

"

## I. Feststellung

Die Verkäuferin ist aufgrund des Baurechtsvertrages vom 3.3.1993/21.2.1994/29.4.1998 Baurechtseigentümerin der Baurechtseinlage ez, gb Wk, Bezirksgericht Feuerbach, Baurecht bis 31.12.2042, an der der Käuferin gehörenden Liegenschaft ezz, GB xxxx Wk, BG, mit dem Grundstück Nr. Nr, im Ausmaß von 11.859 m2. Die auf den Baurechtsliegenschaften befindlichen Bauwerke sind Zugehör zum Baurecht.

## II. Kaufgegenstand

Gegenstand dieses Kaufvertrages ist das unter I. beschriebene Baurecht samt Zugehör (in der Folge kurz Kaufgegenstand bezeichnet).

## III. Kaufvereinbarung

1. Die Verkäuferin verkauft und übergibt an die Käuferin und diese kauft und übernimmt von der Verkäuferin den in Punkt II. genannten Kaufgegenstand mit allen Rechten und mit allen Pflichten, mit denen die Verkäuferin den Kaufgegenstand bisher besessen und benutzt hat bzw. zu besitzen und zu benutzen berechtigt war. Festgehalten wird, dass Inventar oder Fahrnisse nicht Gegenstand dieses Vertrages sind und daher nicht mitverkauft werden.

2. Der Kaufpreis beträgt EUR 4.819.027,70 (in Worten: EURO vier Millionenachthundertneunzehntausendsiebenundzwanzig und CENT siebzig).

Die Verkäuferin verzichtet auf die Ausübung der Option gemäß § 6 Abs. 2 Umsatzsteuergesetz in der geltenden Fassung. Sollte im Zuge der Erstellung der Steuerklärung, des finanzamtlichen Veranlagungsverfahrens oder einer Wiederaufnahme (insbesondere im Zuge einer Betriebsprüfung) oder aus anderen Gründen Vorsteuer festgestellt werden, erhöht sich der Kaufpreis um diesen Vorsteuerbetrag und ist die Verkäuferin berechtigt, diesen Betrag der Käuferin gesondert in Rechnung zu stellen.

...

## V. Kaufpreiszahlung

Die während der Laufzeit des Leasingvertrages zwischen der Käuferin als Leasingnehmerin und Verkäuferin als Leasinggeberin durch die Käuferin einbezahlten Käutionen in Höhe von EUR 4.819.027,70 (in Worten EURO vier Millionen achthundertneunzehntausendsiebenundzwanzig und CENT siebzig) werden mit dem Kaufpreis gegenverrechnet, die zu bezahlende Restzahlung beträgt daher EUR 0,00 (in Worten EURO null CENT null).

..."

Über die kaufgegenständlichen Gebäude wurde am 04.05.2015 vom allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen sv ein Gutachten erstellt, wonach der Verkehrswert der Gebäude € 2.095.000,-- betrage. Dieser Betrag wurde mittels

elektronisch eingebrachter Abgabenerklärung vom 19.5.2015 als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer erklärt.

Mit Bescheid vom 14.07.2015 wurde die Grunderwerbsteuer von der belangten Behörde mit 3,5% von € 4.819.027,70 (Kaufpreis laut Kaufvertrag) in der Höhe von € 168.665,97 festgesetzt.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 17.8.2015 mit der Begründung, der im Kaufvertrag vom 3.2.2014 ausgewiesene Wert von € 4.819.027,70 für den Erwerb des Baurechtes inklusive Zugehör (Schulzentrum) könne in zweierlei Hinsicht nicht für die Bemessung der Grunderwerbsteuer akzeptiert werden:

1.) Die Kautionen seien laut Leasingvertrag vom 21.02.1994 Bestandteil der Gesamtleasingrate (siehe Pkt. III (1) a) bis d)). Somit seien die Gesamtinvestitionskosten während der Leasingdauer zur Gänze rückgeführt worden. Mit der letzten Leasingrate werde in wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Leasingobjekt (Schule) übernommen. Der oöl GmbH entstünden keinerlei Risiken, da das Land OÖ der Gemeinde Bedarfszuweisungen und Landeszuschüsse zur Umsetzung des konkreten Projektes gewährt. Damit sei die Absicherung der Gesamtleasingraten mittels Kautionen widersprüchlich. Die Sicherung der Abdeckung der ordnungsgemäß Instandhaltung, welche in den ersten 15 Jahren als sehr überschaubar gelte und die Sicherung der Unterlassung wertmindernder baulicher Veränderungen rechtfertige nicht eine Kaution von monatlich € 20.079,28 über eine Laufzeit von 20 Jahren.

Conclusio: Die Kautionen seien gemäß Leasingvertrag und in wirtschaftlicher Betrachtungsweise typischerweise Bestandteil der Leasingraten.

Der Kaufpreis im Kaufvertrag könne nicht gelten, da die Gesamtinvestitionskosten mit den Leasingraten vollständig abgedeckt worden seien.

Der Kaufpreis für das Baurecht sei daher € NULL. Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer sei ebenso € NULL.

Das Land OÖ sei selbst mittelbar an dem Leasinggeber der oöl für Gebietskörperschaften GmbH beteiligt und es bestehe daher auch ein Naheverhältnis zum Leasingnehmer. Die oöl für Gebietskörperschaften GmbH wurde am 31.10.1991 zum Zwecke der Finanzierung von Projekten der Gebietskörperschaften vor allem für Gemeinden gegründet.

2.) In der BMF Information vom 11.11.2014 (BMF-010206/0101-VI/5/2014) werde zur Thematik „Gemeiner Wert eines Baurechtes“ (Pkt. 1.1.8.) für die Grunderwerbsteuer-Bemessungsgrundlage klarstellend erläutert. Gemäß diesen Ausführungen sei der gemeine Wert als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Grunderwerbsteuer heranzuziehen. Der gemeine Wert von € 2.095.000,00 ohne Grund und Boden werde durch den namhaften allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für Liegenschaftsbewertung Herrn sv nachgewiesen. Nach telefonischer Rücksprache mit dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel in Wien und nach Vorlage der Verträge sei die Bf. informiert worden, dass der gemeine Wert als

Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer heranzuziehen sei. Die vereinbarte Gegenleistung im Kaufvertrag entspreche nicht dem gemeinen Wert und sei zum Zeitpunkt des Übergangs am 3.2.2014 nicht mehr der den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Wert. Die angesetzte kalkulatorische Abschreibung von 2,5 % pro Jahr von den Gesamtinvestitionskosten, welche im Leasingvertrag für die Berechnung des kalkulatorischen Restbuchwertes (Kaufpreis) herangezogen wurde, stelle sich nach der Liegenschaftsbewertung vom Sachverständigen sv als nicht richtig heraus. Der Verkaufswert sei viel niedriger ausgefallen und damit können realitätsnahe Abschreibungen vorgenommen werden. Daraus lasse sich ableiten, dass die Kautionen in die Leasingraten eingegliedert wurden, um das Projekt ausfinanzieren zu können.

Für die Gemeinde Wk wären bereits Instandhaltungen an der Außenfassade nach dem Erwerb des Baurechtes angefallen und es sei zukünftig mit größeren Instandhaltungen zu rechnen. Dies rechtfertigte wiederum einen niedrigeren Wert für die Bemessung der Grunderwerbsteuer.

Keinesfalls sei der ausgewiesene Wert im Kaufvertrag für die Bemessung der Grunderwerbsteuer heranzuziehen.

Die Grunderwerbsteuer fließe zwar den Ländern gemäß § 9 Abs. 7 FAG nach dem örtlichen Aufkommen in den Gemeinden zu, aber die Gemeinden hätten keinen Rechtsanspruch auf die Durchschleusung der angefallenen Grunderwerbsteuer in ihr Gemeindegebiet. Dies werde durch § 10 Abs. 1 und 2 FAG geregelt.

Es werde beantragt die Grunderwerbsteuer auf € NULL herabzusetzen. Die Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG 1987 sei durch die erhöhten Leasingraten während der Dauer von 20 Jahren nicht mehr gegeben.

Die belangte Behörde hat mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 17.9.2015 die gegenständliche Beschwerde mit der Begründung abgewiesen, für nicht begünstigte Erwerbsvorgängen sei die Steuer gem. § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Als begünstigte Erwerbe gelten nur Erwerbe durch die im § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 GrEStG angeführten natürlichen Personen. Die Steuer sei gem. § 4 Abs. 2 Z 3 lit. a GrEStG dann vom gemeinen Wert zu berechnen, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der gemeine Wert des Grundstückes.

Für den vorliegenden Erwerb sei im Punkt III.2. des Kaufvertrages ein Kaufpreis von € 4.819.027,70 ausgewiesen, welcher durch die Verrechnung von bereits einbezahlten Kautionen berichtigt worden sei.

Die monatlich entrichteten Kautionen dienen lt. Pkt. III. Abs. 4 des Immobilienleasingmietvertrages der Sicherung der Leasingraten, der Sicherung der Abdeckung der Instandhaltung etc. und seien bei Vertragsauflösung zurückzuzahlen und

beim Erwerb des Leasinggegenstandes auf den Kaufpreis anzurechnen (vgl. Pkte XI. und XIII. Abs. 2 des Leasingvertrages).

Die Kautionen seien damit nicht Teil des Leasingentgeltes und seien den vertraglichen Vereinbarungen entsprechend dem ermittelten und ausgewiesenen Kaufpreis angerechnet worden. Somit sei eine Gegenleistung vorhanden, die höher als der gemeine Wert des Bauwerkes ist und gem. § 4 Abs. 1 GrEStG die Steuer vom vereinbarten Kaufpreis zu erheben.

Im Vorlageantrag vom 21.10.2015 verwies die Bf. auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 17.08.2015 und brachte ergänzend vor, dass die eingezahlten Kautionen während der Leasinglaufzeit Bestandteile der Leasingrate seien. Dies sei auch aus den Berechnungen in der Beilage A/Seite 1 des Leasingvertrages ersichtlich. Weiters sei auch das Gutachten über die Liegenschaftsbewertung durch den Sachverständigen sv zu beachten. Dieses habe einen Gebäudewert in der Höhe von € 2.095.000,00 ergeben.

In der Information des BMF vom 11.11.2014 sei zum gemeinen Wert eingehend Stellung genommen worden. Beim Leasing zwischen Fremden sei davon auszugehen, dass der am Ende der Grundmietzeit festgesetzte Kaufpreis dem gemeinen Wert entspreche. Im Verhältnis zum im Kaufvertrag ausgewiesenen Wert von € 4.819.27,70 liege eine erhebliche Schieflage vor. Die Gegenleistung entspreche nicht dem gemeinen Wert. Sollte der gemeine Wert offenkundig den steuerlichen Buchwert überschreiten, dann gelte lt. Information des BMF auch der gemeine Wert.

Im Sinne einer gerechten Besteuerung müsse bei erheblichem Unterschreiten des steuerlichen Buchwertes bzw. des Kaufpreises der gemeine Wert maßgebend sein. Der steuerliche Buchwert sei vom unternehmensrechtlichen Buchwert zu unterscheiden, da vor allem bei Schulen eine erheblich schnellere Abnutzung vorliege. Eine Schule sei von der Abnutzung her nicht vergleichbar mit einem Verwaltungsgebäude. Die Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG 1987 sei durch die erhöhten Leasingraten während der Dauer von 20 Jahren nicht mehr gegeben und die Grunderwerbssteuer daher mit NULL festzusetzen.

Im Vorlagebericht der belangten Behörde vom 18.11.2015, der der Bf. zur Kenntnis gebracht wurde, wurde von der belangten Behörde folgende Stellungnahme abgegeben, welche auch der Bf. zur Kenntnis gebracht wurde:

Auf Grund des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliege ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründe, der Grunderwerbssteuer soweit sich ein solcher Rechtsvorgang auf inländische Grundstücke beziehe. Nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG sei die Gegenleistung – von deren Wert die Steuer aufgrund des § 4 Abs. 1 GrEStG zu berechnen ist – bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Gemäß § 1 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes (BewG) würden die Bestimmungen des ersten Teiles des BewG (§§ 2 bis 17) für die bundesrechtlich geregelten Abgaben gelten. Nach § 14 Abs. 1 BewG seien Kapitalforderungen, die nicht in

§ 13 bezeichnet sind, und Schulden mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen. Der Gegenleistungsbegriff des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG decke sich grundsätzlich mit dem Kaufpreis der §§ 1053 ff ABGB. Demnach müsse der Kaufpreis bestimmbar sein, welcher aus einem nominellen Kaufpreis und zusätzlich aus übernommenen Leistungen des Käufers bestehen könne.

Dass es sich beim hier gegenständlichen der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorgang um einen Kaufvertrag handle, sei unbestritten. Die für das Zustandekommen eines Kaufvertrages erforderliche Einigung über Kaufgegenstand und Kaufpreis (§ 1054 ABB) sei erfolgt, wobei der Kaufpreis zur Gänze ziffernmäßig bestimmt wurde. Als Gegenleistung sei der nominale Kaufpreis maßgebend. Auch ein nicht sofort fälliger Kaufpreis eines Grundstückes bilde mit seinem Nennwert die Gegenleistung. Wie aus dem Erkenntnis des VwGH vom 11.4.1991, Zlen. 90/16/0079, 0080 klar hervorgehe, sei bei einem vertraglich ziffernmäßig bestimmten Kaufpreis eine Bewertung des Kaufpreises gar nicht erforderlich, weil dieser mit dem vereinbarten Betrag bestimmt sei. In der Gegenleistung komme der Wert zum Ausdruck, den das Grundstück nach den Vorstellungen der Vertragspartner habe. Als Gegenleistung sei daher grundsätzlich der nominale Kaufpreis maßgebend.

Auch ein im Kaufvertrag vereinbarter Kaufpreis, der durch einbezahlte Kautioen aufgrund eines Leasingvertrages abgedeckt werde, bilde mit dem Nennbetrag die Gegenleistung. Zur Gegenleistung gehöre jene Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewähre oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfange. Gegenleistung sei somit die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspreche, um das Grundstück zu erhalten (vgl. VwGH 21.11.1985, 84/16/0093; VwGH 30.08.1995, 94/16/0085). Am Wesen eines Kaufvertrages und der Bestimmtheit des Preises ändere es auch nichts, wenn die Kontrahenten vereinbaren, dass Teile des Kaufpreises mit irgendwelchen Beträgen verrechnet werden. Gleichzeitig stehe aber, entgegen dem Dafürhalten der Bf. anhand des Vertragsinhaltes in Punkt III. 1. Absatz eindeutig fest, dass dort der Kaufpreis im Nominale von € 4.819.027,70 bestimmt worden sei. Dieser festgelegte Kaufpreis stelle jenen als Gegenleistung für die Grunderwerbsteuer maßgeblichen Wert dar, den die Liegenschaft ganz offenkundig nach den Vorstellungen der Vertragsparteien habe. Erst im Anschluss sei von den Parteien vereinbart worden, in welcher Form dieser Kaufpreis seitens der Bf. zur Zahlung fällig bzw. wie er abzustatten sei, nämlich dass die während der Laufzeit des Leasingvertrages zwischen der Käuferin als Leasingnehmerin und Verkäuferin als Leasinggeberin durch die von der Käuferin einbezahlten Kautioen in einer Gesamthöhe von € 4.819.027,70 mit dem Kaufpreis gegenverrechnet würden, und die zu bezahlende Restzahlung € 0,00 betrage.

Das Rechtsmittel ging bei der Gerichtsabteilung g des Bundesfinanzgerichtes am 18.11.2015 ein. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28.9.2017 wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung g gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und der Gerichtsabteilung ga neu zugeteilt.

## **Rechtslage**

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) in der für den gegenständlichen Fall maßgeblichen Fassung des BGBI. 309/1987 unterliegt unter anderem ein Kaufvertrag der Grunderwerbsteuer, soweit er sich auf ein inländisches Grundstück bezieht.

Nach § 2 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987, BGBI. 309/1987 sind unter Grundstücken im Sinne des GrEStG Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Gemäß Abs. 2 Z 2 leg. cit. sind Gebäude auf fremdem Boden diesen Grundstücken gleichgestellt.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 in der für den gegenständlichen Fall maßgeblichen Fassung des BGBI. I 135/2009 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Nach § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 in der für den gegenständlichen Fall maßgeblichen Fassung des BGBI. I 135/2009 ist die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen, wenn

- eine Gegenleistung nicht vorhanden oder
- nicht zu ermitteln ist oder
- die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes.

Nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987, BGBI. 309/1987 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, BGBI. 309/1987 gehören zur Gegenleistung Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt.

Gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG 1987 in der für den gegenständlichen Fall maßgeblichen Fassung des BGBI. I Nr. 85/2008 entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

## **Erwägungen**

Unstrittig ist, dass die Bf. (als Käuferin) mit der oö GmbH (als Verkäuferin) den Kaufvertrag 3.2.2014 wie beurkundet abgeschlossen hat.

Auf Grund des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegt ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, der Grunderwerbsteuer soweit sich ein solcher Rechtsvorgang auf inländische Grundstücke bezieht. Nach § 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 werden - in Übereinstimmung mit dem bürgerlichen Recht - Baurechte den Grundstücken gleichgestellt (vgl. VwGH 19.5.1983, 16/2527/80; VwGH 26.1.1989, 88/16/0030).

Bei einem Verpflichtungsgeschäft im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 entsteht die Steuerschuld in dem Zeitpunkt, in dem der Erwerber einen Rechtsanspruch auf Übertragung des Eigentumsrechtes erwirkt. Für die Entstehung der Steuerschuld maßgeblich ist beim Kaufvertrag grundsätzlich der Zeitpunkt der Einigung über

Kaufgegenstand und Kaufpreis, weil damit der Vertrag zustandekommt (siehe *Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern*, Band II, Rz 5 zu § 8 GrEStG 1987 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Die Entrichtung des Kaufpreises betrifft die Erfüllung des Rechtsgeschäftes (VwGH 21.1.1998, 97/16/0345). Für die Entstehung der Steuerschuld ist allein das Verpflichtungsgeschäft, nicht aber das Erfüllungsgeschäft von Bedeutung.

Im gegenständlichen Fall wurde mit Unterzeichnung des Kaufvertrages durch die oö GmbH am 03.02.2014 ein der Grunderwerbsteuer unterliegender Vorgang verwirklicht. Die Steuerschuld ist gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG 1987 iVm § 4 Abs. 1 BAO mit 03.02.2014 entstanden und nach der zu diesem Zeitpunkt geltenden Rechtslage zu beurteilen.

Grundsätzlich ist die Steuer gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung zu berechnen (vgl. VwGH 20.6.1990, 89/16/0101).

Die Berechnung vom Wert des Grundstückes hingegen ist nur in den in § 4 Abs. 2 GrEStG taxativ aufgezählten Fällen, welche hier nicht einschlägig sind, zulässig (vgl. VwGH 01.7.1982, 82/16/0047; VwGH 07.3.1991, 90/16/0021; VwGH 19.1.1994, 93/16/0139). Eine Gegenleistung ist also immer dann vorhanden, wenn einer der Tatbestände des § 5 GrEStG gegeben ist.

Nach § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 in der für diesen Fall maßgeblichen Fassung des BGBl. 309/1987 ist Gegenleistung - von deren Wert die Steuer auf Grund des § 4 Abs. 1 leg. cit. zu berechnen ist - bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen (vgl. VwGH 30.8.1995, 94/16/0085; 28.6.2007, 2007/16/0028; und auch *Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern*, Band II, Rz 59 zu § 5 GrEStG 1987). Der Gegenleistungsbegriff des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 deckt sich grundsätzlich mit dem Kaufpreisbegriff der §§ 1053 ff ABGB.

Im Grunderwerbsteuergesetz ist der Begriff der Gegenleistung im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 BAO) zu verstehen (vgl. VwGH 23.01.1992, 90/16/0154; VwGH 15.03.2001, 2001/16/0018). 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. Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ist somit die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält (vgl. VwGH 21.11.1985, 84/16/0093).

Entscheidend ist, welche Leistungen in Summe für den Erwerb vereinbart werden. Im gegenständlichen Fall ist der Kaufgegenstand das unter Punkt I. des Kaufvertrages beschriebene Baurecht samt Zugehör. Der Kaufpreis wurde im Kaufvertrag unter Punkt III. 2. mit € 4.819.027,70 iSd §§ 4 Abs. 1 und 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ziffernmäßig mit € 4.819.027,70 bestimmt und auch tatsächlich bezahlt.

Unter Punkt V. des Kaufvertrages wurden die Zahlungsmodalitäten dahingehend festgelegt, dass der Kaufpreis durch die Anrechnung der, während der Dauer des Immobilienleasingmietvertrages, bereits geleisteten Kautionszahlungen (in Summe € 4.819.027,70) als getilgt anzusehen ist. Wie der vereinbarte Betrag beglichen wird, ob durch Barzahlung, Überweisung, Einmalzahlungen oder wie im gegenständlichen Fall unter Berücksichtigung von schon vor Abschluss des Kaufvertrages geleisteten Zahlungen, ist für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung nicht maßgeblich (vgl. VwGH 30.08.1995, 94/16/0085; 28.06.1007, 2007/16/0028). Aus dem Inhalt des Kaufvertrages und auch aus dem Immobilienleasingmietvertrag (Pkte. III. Abs. 4, XI. und XIII. Abs. 2) geht eindeutig hervor, dass die Kautions bei Vertragsauflösung entweder zurückzuzahlen oder beim Erwerb des Leasinggegenstandes auf den Kaufpreis anzurechnen sind. Im Immobilienleasingmietvertrag Pkt. III. Abs. 4 wird ausdrücklich festgelegt, dass die monatlich zu erbringende Kautions zwar gleichzeitig mit der Gesamtleasingmiete zur Zahlung vorgeschrieben wird, diese allerdings nur zur Sicherung der Gesamtleasingmieten, zur Sicherung der Abdeckung der ordnungsgemäßen Instandhaltung des Leasingobjektes sowie zur Sicherung der Unterlassung wertmindernder baulicher Veränderung dient. Daraus lässt sich eindeutig ableiten, dass die Kautions eben nicht Teil des Leasingentgeltes ist.

Wenn die Bf. vorbringt, dass die vereinbarte Gegenleistung im Kaufvertrag nicht mehr den tatsächlichen Verhältnissen entspreche, verkennt sie die zu diesem Zeitpunkt geltende Rechtslage, wonach bei einem vertraglich bereits ziffernmäßig bestimmten und auch tatsächlich bezahlten Kaufpreis dieser als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer maßgeblich ist.

Wird - wie im gegenständlichen Fall - ein Leasingobjekt von der Leasingnehmerin mittels Kaufvertrag erworben und ein bestimmter Kaufpreis vereinbart und stellt sich im Nachhinein die kalkulatorische Berechnung des Restbuchwertes (=Kaufpreis) als unrichtig dar, ist dies entgegen der Auffassung der Bf. aus rechtlicher Sicht kein Grund, nicht den vereinbarten Kaufpreis als Gegenleistung und damit als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer heranzuziehen.

Auch das im gegenständlichen Fall ein Teil der Baukosten durch Bedarfsszuweisungen und Landeszuschüsse zur Umsetzung des Projektes finanziert wird, führt nicht zu einer Verringerung der Bemessungsgrundlage, zumal gemäß § 5 Abs. 3 Z 2 GrEStG 1987 auch Leistungen von Dritten der Gegenleistung hinzuzurechnen sind (vgl. VwGH 29.9.2010, 2009/16/0054). Ob zwischen der oö GmbH und dem Land OÖ eine Naheverhältnis besteht spielt steuerrechtlich ebenso keine Rolle, wie die Regelungen der §§ 9 Abs. 7 und 10 Abs. 1 und 2 des FAG.

Die von der Bf. angesprochene Information des BMF (BMF-010206/0101-VI/5/2014) vom 11.11.2014 stellt die Ansichten des Bundesministeriums für Finanzen dar und ist mangels ordentlicher Kundmachung für das Bundesfinanzgericht nicht bindend (vgl. VwGH 17.8.1994, 91/15/0083; VwGH 22.9.1999, 97/15/0005; VwGH 22.4.2009, 2007/15/0143; VwGH 24.6.2014, 2013/17/0643). Da für die Beurteilung des gegenständlichen Falles die

Rechtslage vor 1.0.2014 heranzuziehen ist, wäre die angesprochene Information schon aus diesem Grund nicht einschlägig.

Mit dem Vorbringen der Bf., dass das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel in Wien nach Vorlage der Verträge die telefonische Auskunft erteilt habe, dass als Bemessungsgrundlage der gemeine Wert heranzuziehen sei, wird offenbar der Grundsatz von "Treu und Glauben" angesprochen. Unter diesem Grundsatz ist zu verstehen, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist aber das im Artikel 18 B-VG verankerte Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jedes andere Prinzip, insbesondere jenes von Treu und Glauben. Das bedeutet, dass die Gesetzesbindung des Handelns der Abgabenbehörde Vorrang vor anderen, allgemeinen Rechtsgrundsätzen, wie eben Treu und Glauben, hat. Dem Grundsatz von Treu und Glauben kommt nur dann Bedeutung zu, wenn die betroffene Vorgangsweise der Abgabenbehörde nicht gegen zwingendes Recht verstößt. Im gegenständlichen Fall gibt es wie bereits ausführlich dargelegt, eine klare Regelung hinsichtlich der Bemessungsgrundlage im Grunderwerbsteuergesetz (vgl. VwGH, 27.6.1991, 90/13/0156, 0157; VwGH, 22.6.1993, 93/14/0086; VwGH 15.9.2011, 2011/15/0126).

Der angefochtene Bescheid erweist sich daher als rechtmäßig.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 5. Jänner 2018

