

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X-GmbH., Adr,

vertreten durch Steuerberater , über die Beschwerde vom 31.10.2017 gegen den Bescheid der belannten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 25.8.2017, ErfNr, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang und Sachverhalt:

Mit dem am 7.12.2016 abgeschlossenen Baurechtsvertrag hat A an der ihm gehörigen Liegenschaft in EZ1, Fläche 1.980 m², der X-GmbH (= Beschwerdeführerin, Bf) zum Zweck der Errichtung einer Wohnanlage mit 31 Wohnungen, Geschäfts- und Büroräumlichkeiten und Tiefgarage (Pkt. I.) ein Baurecht auf die Dauer von 50 Jahren eingeräumt.

Unter Vertragspunkt IV. wurde ein dafür zu entrichtender Baurechtszins in Höhe von jährlich wertgesichert netto € 44.264 vereinbart.

In Vertragspunkt VI. wurde - neben dem Übergabstichtag/Beginn des Baurechtes mit 1.10.2016 - festgehalten:

" ... Auf der vertragsgegenständlichen Liegenschaft befanden sich zum Zeitpunkt des Abschlusses des Vorvertrages zu diesem Baurechtsvertrag zwei freistehende Wohnhäuser. Um den Vertragszweck zu erreichen, mussten diese Baulichkeiten abgebrochen werden. Es wird hiemit einvernehmlich festgehalten, dass die Bauberechtigte für diese Baulichkeiten keine wie immer geartete Ablöse bezahlt hat, jedoch die Kosten des Abbruches und der Entsorgung übernommen hat. Die Bauberechtigte hat den Abbruch der Baulichkeiten auf ihre Kosten durchgeführt".

Sämtliche mit der Vertragserrichtung verbundenen Kosten, Gebühren und Abgaben werden von der Bf getragen (Punkt XII.).

Das Finanzamt hat mit Ergänzungsersuchen vom 14.6.2017 um Bekanntgabe des Grundstückswertes der Liegenschaft gem. § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 sowie der Kosten für Abbruch und Entsorgung der Gebäude ersucht.

In der Folge wurde von der Bf ein Verkehrswertgutachten eines Immobiliensachverständigen vorgelegt, wonach der Verkehrswert/*gemeine Wert* der Liegenschaft gerundet € 310.000 beträgt; dies unter Berücksichtigung bzw. nach Abzug von Abbruchkosten in Höhe von € 75.000.

Vom Finanzamt wurde zum Einen die *Gegenleistung* ausgehend vom mit dem 18fachen Jahreswert kapitalisierten Baurechtszins, ds. € 796.752, zuzüglich der Abbruchkosten von € 75.000, sohin im Betrag von gesamt € 871.752 ermittelt.

Zum Anderen wurde der *Grundstückswert* gem. § 4 Abs. 1 GrEStG iVm § 2 der Grundstückswertverordnung (GrWV) nach dem Pauschalwertmodell ausgehend von den Prämissen Fläche 1.980 m², Hochrechnungsfaktor 1,5 und dem laut Einheitswertabfrage zuletzt festgestellten Bodenwert von € 36,3364/m² in Höhe von € 323.757,32 berechnet.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bf mit Bescheid vom 25.8.2017, StrNr, ausgehend von der Gegenleistung von € 871.752 (= 18facher jährlicher Baurechtszins + Abbruchkosten) als Bemessungsgrundlage die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 30.511,32 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Beschwerde wurde die Nichteinbeziehung der Abbruchkosten in die Steuerbemessungsgrundlage bzw. Vorschreibung der Grunderwerbsteuer lediglich vom Kapitalwert des Baurechtszinses beantragt und eingewendet:

Die bauberechtigte Bf habe zur Erreichung des Vertragszweckes die zwei auf der Baurechtsliegenschaft befindlichen Wohnhäuser abbrechen müssen, wozu einvernehmlich festgelegt worden sei, dass die Bf anstelle der Zahlung einer Ablöse lediglich die Kosten für Abbruch und Entsorgung übernehmen müsse. Rechtlich und wirtschaftlich betrachtet habe der Baurechtsgeber allein ein Interesse am Baurechtszins gehabt und habe keinesfalls die Abbruchkosten für die leerstehenden, nicht benutzbaren Wohnhäuser tragen wollen. Daher sei vereinbart worden, dass dies die Sache der Bf sei.

Anders wäre der Fall, wenn der Baurechtsgeber den Abbruch vorgenommen hätte. Diesfalls hätte er die dafür anfallenden Kosten über einen höheren Baurechtszins an die Bf weiterverrechnet. Dies sei aber hier gerade nicht gegeben, sondern habe der Baurechtsgeber die Liegenschaft mit den "wertlosen" Häusern der Bf gegen Zahlung des Baurechtszinses zur Nutzung überlassen. Alles andere (Abbruch und Entsorgung) sei Sache der Bf gewesen, weshalb die betreffenden Kosten keine Gegenleistung *für die Einräumung des Baurechtes* darstellen und vielmehr bereits in die Nutzungsberechtigung der Bf fallen würden.

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung vom 19.2.2018 wurde dahin begründet, dass es im Hinblick auf den Vertragszweck und die vertragliche Verpflichtung zur

Kostentragung unbeachtlich sei, von wem der Abbruch vorgenommen worden wäre. Es sei allein von Bedeutung, dass die Bf die Kosten dafür übernommen habe. Diese neben dem Baurechtszins von der Bf übernommene Leistung stelle daher zweifellos eine weitere grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung dar.

Im Vorlageantrag wurde darauf repliziert, bei der vertraglichen Vereinbarung, dass die Bf die Abbruchkosten zu tragen habe, handle es sich nicht um eine weitere Gegenleistung für die Einräumung des Baurechtes sondern nur um eine Klarstellung, dass die Bf den Abbruch vorzunehmen und die Kosten zu tragen habe. Nach der VwGH-Judikatur stellten die Abbruchkosten auch keine "Auflage" im Sinne einer Gegenleistung dar, da sie nicht für den Baurechtsgeber, sondern im Interesse der Bauberechtigten getätigt worden seien.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1) Gesetzliche Bestimmungen:

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) 1987, BGBI 1987/309 idgF, unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

a) Baurecht:

Zufolge § 2 Abs. 1 GrEStG sind unter Grundstücken solche im Sinne des bürgerlichen Rechts zu verstehen und stehen nach Abs. 2 Z 1 dieser Bestimmung den Grundstücken gleich: **Baurechte**.

Nach § 1 Abs. 1 Baurechtsgesetz idF BGBI 258/1990 ist das Baurecht das dingliche, veräußerliche und vererbliche Recht, auf oder unter der Bodenfläche ein Bauwerk zu haben. Es entsteht durch bucherliche Eintragung als Last des Grundstückes und gilt nach dem Gesetz als unbewegliche Sache. Das Baurecht steht damit als solches dem Grundstück gleich bzw. ist ein (wie nach § 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG) grundstücksgleiches Recht.

Da gem. § 2 Abs. 2 GrEStG Baurechte Grundstücken gleichstehen, unterliegt auch die Begründung eines Baurechts durch Abschluss eines Baurechtsvertrages dem Steuertatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG (VwGH 20.2.2003, 2000/16/0012).

b) Bemessungsgrundlage:

Nach **§ 4 Abs. 1 GrEStG 1987 idF BGBI I 2015/118, in Geltung ab 1.1.2016**, ist die Steuer vom **Wert der Gegenleistung** zu berechnen, **mindestens** aber vom **Grundstückswert**.

Dieser Grundstückswert ist - wahlweise – entweder als Summe ua. (bei unbebauten Grundflächen) des hochgerechneten Bodenwertes gem. § 53 Abs. 2 BewG, dh. in Anwendung des sogen. Pauschalwertmodells, oder in Höhe eines von einem geeigneten

Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Wertes zu berechnen, wobei die jeweils näheren Regelungen in der Grundstückswertverordnung (GrWV), BGBl II Nr. 442/2015, getroffen sind.

§ 4 Abs. 1 letzter Absatz GrEStG 1987 lautet:

*"Weist ein Steuerschuldner nach, dass der **gemeine Wert** des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als der nach der Verordnung (= GrWV) ermittelte Grundstückswert, gilt der geringere gemeine Wert als Grundstückswert.".*

c) Gegenleistung:

Nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ist Gegenleistung bei einem Kauf: der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Käufer 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.

2) Geltende Rechtslage und rechtliche Beurteilung:

a) Als Gegenleistung kommt beim Erwerb des Baurechtes der vereinbarte *Bauzins* in Betracht, da dieser die wirtschaftliche Leistung des Bauberechtigten an den Grundeigentümer darstellt, gegen die der Grundeigentümer das Baurecht einräumt. Da der vereinbarte Bauzins nicht wie ein vereinbarter Kaufpreis zur Gänze in der Gegenwart fällig ist, sondern die einzelnen Zinsschuldigkeiten erst zu den im Vertrag vereinbarten Terminen fällig werden, stellt der Bauzins eine wiederkehrende Nutzung bzw. Last gemäß § 15 Abs. 1 Bewertungsgesetz dar und ist daher nur mit (maximal) dem *18fachen Jahreswert* (Kapitalwert) anzusetzen (VwGH 1.7.1982, 82/16/0047; vgl. auch VwGH 11.9.2018, Ra 2017/16/0005).

Im Gegenstandsfalle ist zunächst im Hinblick darauf, dass der nachgewiesene gemeine Wert wie auch der nach dem Pauschalwertmodell ermittelte Grundstückswert (= Mindestbemessungsgrundlage) iSd § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 jedenfalls wesentlich niedriger sind als die vereinbarte Gegenleistung, zur Gänze unstrittig, dass die Grunderwerbsteuer für die Einräumung des Baurechtes von der *Gegenleistung* zu bemessen ist.

b) In Streit gezogen ist dagegen die Frage, ob - neben dem kapitalisierten Baurechtszins - zudem die **Abbruchkosten** für die vormals auf dem Grundstück befindlichen Wohnhäuser, lt. Sachverständigen-Gutachten in Höhe von € 75.000, Teil der Gegenleistung sind:

Gegenleistung iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 bei einem Kauf bzw. entgeltlichen Erwerb ist alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das Grundstück aufwenden muss, um es zu erhalten (VwGH 28.5.1998, 97/16/0494).

Unter dem Begriff "sonstige Leistungen" sind alle nur erdenklichen Leistungen zu verstehen, da im Gesetz keine Einschränkung dieser sonstigen Leistungen enthalten ist. Zu diesen sonstigen Leistungen zählen alle Leistungen, die der Erwerber dem Verkäufer oder für diesen an Dritte leistet, um das Grundstück erwerben zu können und deren Erbringung in einem *unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang* mit dem Erwerb des Grundstückes steht (vgl. VwGH 27.1.1999, 97/16/0432 u.a.).

Sonstige Leistungen eines Käufers sind solche, die der Käufer *für* den Verkäufer oder zu dessen Gunsten erbringt. Es sind Leistungen, die sich im Vermögen des Verkäufers auswirken, es also unmittelbar oder mittelbar vermehren (vgl. VwGH 23.1.2003, 2001/16/0533 u.a.).

Für die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage ist es weder erforderlich, dass die übernommene sonstige Leistung dem Veräußerer selbst zufließt, noch dass die Verpflichtung dazu vorher in der Person des Verkäufers – sei es im Innenverhältnis zum Käufer, sei es im Verhältnis zu einem Dritten – entstanden ist (BFH 29.6.1988, II R 258/85, BStBI II 898).

Die Gegenleistung bestand vielmehr auch aus jenen Bemühungen, die die Beschwerdeführerin aufwenden musste, damit sie die Grundstücke einer wirtschaftlich sinnvollen Verwertung zuführen konnte (VwGH 20.8.1998, 95/16/0334).

Steht eine Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des Gesetzes anzusehen (VwGH 17.10.1985, 84/16/0214 u.v.a.). Bei der Beurteilung dieses Zusammenhangs ist vom wahren wirtschaftlichen Gehalt des Erwerbsvorganges auszugehen (vgl. VwGH 22.11.1984, 83/16/0162 u.v.a.).

(siehe zu vor in: Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rzn. 64 ff. und 147 zu § 5 GrEStG mit einer Vielzahl an weiterer Judikatur).

Im Gegenstandsfalle war es nach dem Vertragsinhalt unter Punkt VI. offenkundig unabdingbar erforderlich, zur Erreichung des Vertragszweckes (Errichtung einer größeren Wohn- und Geschäftsanlage) die bestehenden Wohnhäuser abzubrechen. Die Vertragsparteien einigten sich darauf, dass die Bf anstelle der Zahlung einer Ablöse für diese Gebäude den Abbruch durchführt und die diesbezüglichen Abbruchs- und Entsorgungskosten *übernimmt*.

Aus dem Beschwerdevorbringen geht ausdrücklich hervor, dass dann, wenn der Baurechtsgeber den Abbruch vorgenommen hätte, dieser die dafür anfallenden Kosten an die Bf über einen höheren Baurechtszins weiterverrechnet hätte.

Dem Einwand, die vertragliche Darstellung unter Punkt VI. habe "lediglich der Klarstellung" gedient, kann nicht gefolgt werden. Vielmehr kann nach Ansicht des BFG aus dieser vertraglichen Vereinbarung unter Bedachtnahme auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt

des Erwerbsvorganges eindeutig abgeleitet werden, dass es sich bei den Abbruchkosten um solche Kosten gehandelt hat, die die Bf *für* den Baurechtsgeber aufgrund der vertraglichen Übereinkunft *übernommen* hat.

Diese Schlussfolgerung ergibt sich nicht nur anhand der Vertragsformulierung selbst ("*übernimmt*"), sondern insbesondere aus dem Umstand, dass – nach eigenen Angaben - andernfalls die Abbruchkosten vom Baurechtsgeber in den zu leistenden Baurechtszins eingepreist bzw. auf die Bf in dieser Form überwälzt worden wären und sich sohin die Gegenleistung für das Baurecht in diesem Umfang für die Bf erhöht hätte. Der diesbezügliche Beschwerdeeinwand impliziert geradezu, dass es sich um eine Leistung handelt, die die Bf anstelle bzw. für den Baurechtsgeber erbracht hat und die sich zu dessen Gunsten oder zumindest mittelbar in dessen Vermögen ausgewirkt hat, da ihm nicht selbst die Abbruchkosten entstanden sind.

Entgegen der Argumentation im Vorlageantrag war es auch durchaus im Interesse des Baurechtsgebers – und nicht bloß der Bf - gelegen, dass die Bf den Abbruch und die damit verbundenen Kosten übernimmt, da – wie in der Beschwerde betont wird – der Baurechtsgeber keinesfalls die Kosten für Abbruch und Entsorgung tragen wollte.

Analog obiger Rechtsprechung handelte es somit um eine "Bemühung, welche die Bf laut Vertrag aufwenden musste, damit sie das Grundstück einer wirtschaftlich sinnvollen Verwertung zuführen konnte", indem sie nämlich zur Erreichung des Vertragszweckes das Grundstück zunächst freimachen musste. Dass eine solche Bemühung bzw. Leistung in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder auch "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes bzw. hier des Baurechtes steht, kann insbesondere im Hinblick auf den ansonsten nicht zu erreichenden Vertragszweck nicht ernsthaft in Abrede gestellt werden.

3) Ergebnis:

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage sind die in Streit stehenden Abbruchkosten als "sonstige Leistung" iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 zu qualifizieren und unterliegen damit – neben dem kapitalisierten Baurechtszins - als weitere Gegenleistung der Grunderwerbsteuer.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer 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.

Zur Frage, was unter dem Begriff der "Gegenleistung" und hier insbesondere als "sonstige Leistung" im Sinne des Grunderwerbsteuerrechtes zu verstehen ist, liegt die oben

dargelegte, langjährige Rechtsprechung des VwGH vor. Ob die gegenständlich strittigen Abbruchkosten anhand des Vertragsinhaltes bzw. des wahren wirtschaftlichen Gehalts des Erwerbsvorganges als solche "sonstige Leistung" und damit als Gegenleistung zu qualifizieren sind, ergibt sich aus der Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes, insofern eine Tatfrage und keine *Rechtsfrage* von "grundsätzlicher Bedeutung" zu lösen war. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 15. März 2019