

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende und die weiteren Senatsmitglieder im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache Gemeinde A., Adr., vertreten durch Eisenberger & Herzog Rechtsanwalts GmbH, Hilmgasse 10, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 23. Dezember 2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 29. November 2013, ErfNr. 1/2013 betreffend Grunderwerbsteuer in der Sitzung am 11. Oktober 2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert wie folgt:

Die Grunderwerbsteuer wird festgesetzt mit € 554.928,93  
(3,5% der Bemessungsgrundlage von € 15.855.112,42).

Die Anträge gemäß § 17 GrEStG werden als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahren vor dem Finanzamt

#### I.1. Grunderwerbsteuererklärung zu Baurechtsvertrag vom 22. Jänner 2013 unter ErfNr. 1/2013

Mit elektronischer Abgabenerklärung über FinanzOnline vom 22. Oktober 2013 erklärte die Rechtsanwälte als Parteienvertreterin dem Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glückspiel (kurz „Finanzamt“) unter der ErfNr. 1/2013 einen zwischen der Gemeinde A. GmbH & Co KG (kurz: „KG“) als Baurechtsgeberin und der Gemeinde A. (= die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz „Bf“ oder „Gemeinde“) als Baurechtsnehmerin abgeschlossenen Baurechtsvertrag vom 22. Jänner 2013 zur Grunderwerbsteuer ohne dazu eine Gegenleistung oder einen Wert des Baurechts anzugeben. In der Abgabenerklärung wurde geltend gemacht, dass der Erwerbsvorgang gemäß § 17 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit sei.

#### I.2. Antrag gemäß § 17 GrEStG vom 15.10.2013

In einem gemeinsamen Schriftsatz vom 15. Oktober 2013 erklärten die Bf. und die KG für den hier gegenständlichen Baurechtsvertrag sowie für den bezughabenden Kaufvertrag vom selben Tag, dass die vereinbarten aufschiebenden Bedingungen mit 23. August 2013 eingetreten seien und beantragten gemäß § 17 Abs. 1 Z. 1 GrEStG keine Grunderwerbsteuer festzusetzen. Im Antrag wurde darauf hingewiesen, dass ein einem VwGH-Erkenntnis vom 21.01.1998, 97/16/0345 („sale and lease back“) vergleichbarer Sachverhalt vorliege und die Voraussetzungen gemäß § 17 GrEStG erfüllt seien.

Als Beilagen wurden dem Finanzamt der Kaufvertrag, der Baurechtsvertrag sowie eine Mitteilung des Finanzamtes vom 30. November 2012 übermittelt.

### **I.2.1. Baurechtsvertrag vom 22. Jänner 2013**

Lt. dem Baurechtsvertrag waren Gegenstand der Baurechte die auf Grund gesondert abgeschlossenem Kaufvertrag zwischen der Bf. und der KG von der KG erworbenen Liegenschaften EZ 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, sowie der neu zu begründenden EZZs für die von den Liegenschaften EZ 10, 11 und 13 abzuschreibenden Grundstücken, jeweils Katastralgemeinde 14 A. (Grundstücke bzw. Grundstücke samt Gebäude).

Auszugsweise ist im Baurechtsvertrag Folgendes bestimmt:

[...]

### **I.2.2. Kaufvertrag 22. Jänner 2013**

Der dem Baurechtsvertrag vorangegangene Kaufvertrag 22. Jänner 2013 wurde unter der ErfNr. 2/2013 zur Grunderwerbsteuer erklärt und es ist dazu ein gesondertes Rechtsmittel der KG unter RV/7102115/2015 anhängig.

Mit diesem Kaufvertrag verkaufte die Bf. der KG die in der Folge baurechtsgegenständlichen Liegenschaften EZ 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, sowie der neu zu begründenden EZZs für die von den Liegenschaften EZ 10, 11 und 13 abzuschreibenden Grundstücken, jeweils Katastralgemeinde 14 A. (Grundstücke bzw. Grundstücke samt Gebäude) unter Hinweis auf die unmittelbar nach dem Erwerb von der kaufenden Partei der verkaufenden Partei einzuräumenden Baurechte um den der Berechnung des Baurechtszinses im Baurechtsvertrag zugrundegelegten Verkehrswert für Grund und Boden der Stammliegenschaften (sohin ohne Berücksichtigung des Gebäudewertes des jeweils auf der Liegenschaft errichteten Baubestandes und ohne Berücksichtigung der zur Herstellung des Lastenstandes gemäß Punkt 1.2. zu löschenbücherlichen Lasten) von insgesamt € 24.716.016,00.

Unter Pkt. 7.3. ist in Bezug auf Kontaminierungen die Parteienansicht festgehalten, dass nach der Gesamtkonzeption aufgrund der nach Erwerb der kaufgegenständlichen Liegenschaften durch die kaufende Partei unmittelbar vorgesehenen Einräumung von Baurechten an die verkaufende Partei ob dieser Liegenschaften und aufgrund der vollständigen Rückgängigmachung der Erwerbsvorgänge am Ende der Laufzeit des

Baurechts die verkaufende Partei faktisch zu keinem Zeitpunkt die Verfügung über die kaufgegenständlichen Liegenschaften verliere.

Zum Kaufpreis ist unter Pkt. 15.1. des Kaufvertrags auszugsweise Folgendes festgehalten:

*„Die Vertragsteile erklären ausdrücklich, dass der wahre Wert der Vertragsobjekte beiderseits bekannt ist und werden Leistung und Gegenleistung nach den gegebenen Verhältnissen ausdrücklich als angemessen anerkannt. ... Ausdrücklich festgehalten wird, dass aufgrund der beabsichtigten Einräumung von Baurechten an den kaufgegenständlichen Liegenschaften zugunsten der verkaufenden Partei, wodurch diese ihre Verfügungsmacht über die darauf befindlichen Gebäude zu keinem Zeitpunkt verliert, der Kaufpreis einvernehmlich mit dem Verkehrswert für Grund und Boden dieser Liegenschaften (sohin ohne Berücksichtigung des Gebäudewertes des jeweils auf der Liegenschaft errichteten Baubestandes und ohne Berücksichtigung der zu löschenen bücherlichen Lasten), das sind jeweils 108 % des vom allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen C. D., ... in seinen Gutachten vom 28. November 2012 (ohne Berücksichtigung des Gebäudewertes des jeweils auf der Liegenschaft errichteten Baubestandes, und ohne Berücksichtigung der noch eingetragenen, jedoch zu löschenen bücherlichen Lasten) ausgewiesenen Schatzwertes für die jeweilige Liegenschaft, festgelegt wurde.“*

### **I.2.3. Mitteilung des Finanzamtes vom 30. November 2012**

Mit dieser Mitteilung erteilte das Finanzamt einer Steuerberaterin Folgende Auskunft:

“....

*Im gegenständlichen Fall wird zur Finanzierung eines Investitionsprojektes zur Sicherung des Kredites eine Liegenschaft in das Eigentum des Kreditgebers übertragen (Erwerbsvorgang 1) und gleichzeitig dem Kreditnehmer vom Kreditgeber das Baurecht an dieser Liegenschaft eingeräumt (Erwerbsvorgang 2). Nach Rückführung der Kreditverbindlichkeit soll der Kreditnehmer wieder seine vormalige Rechtsstellung als unbelasteter Liegenschaftseigentümer erlangen.*

*Wie bei „sale and lease back“- Vereinbarungen, bei denen mit Bezahlung der letzten Leasingrate das Eigentum an den früheren Verkäufer und nunmehrigen Leasingnehmer zurückfällt und §.17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 anwendbar ist, geht hier nach Ablauf des Baurechtsvertrages das Grundstück an den Bauberechtigten über.*

*Die Voraussetzungen für die Nichtfestsetzung der Steuer nach § 17 GrEStG 1987 sind hinsichtlich der gegenständlichen Erwerbsvorgänge dann erfüllt, wenn eine Wiederherstellung des früheren Zustandes erfolgt. Dies schließt, neben der Voraussetzung, dass der Liegenschaftseigentümer seine ursprüngliche Verfügungsmacht wieder erwirbt, auch die Rücksteilung der Gegenleistung ein.“*

### **I.3. Grunderwerbsteuerbescheid vom 29.11.2013 betreffend Baurechtsvertrag A. vom 22. Jänner 2013, ErfNr. 1/2013**

Ausgehend von einem bis zum 31. Mai 2043 zu leistenden quartalsmäßigen Baurechtszins von € 435.305,00 als Gegenleistung, bestimmte das Finanzamt einen gemäß § 14 BewG abgezinsten Betrag von € 26.252.055,88 und setzte gegenüber der Bf. mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 29. November 2013 für den Baurechtsvertrag Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Z. 3 GrEStG 1987 in Höhe von € 918.821,96 (3,5 % von € 26.252.055,88) fest.

Zur Begründung führte das Finanzamt unter Hinweis auf VwGH 20.02.2003, 2000/16/0012 aus, dass die Begünstigung des § 17 GrEStG die Wiederherstellung des früheren Zustandes voraussetze. Diese finde auch in der Rückstellung der Gegenleistung, die der erste Erwerber dem Rückerwerber geleistet hat, durch diesen ihren Niederschlag. Beim Baurechtsvertrag gehe nach Ablauf der Vertragsdauer nicht das Grundstück auf den Bauberechtigten über, sondern das Bauwerk in das Eigentum des Grundeigentümers. Es könne somit keine Rede davon sein, dass der Baurechtsvertrag in Wahrheit die Rückabwicklung des Kaufvertrages über das Grundstück darstelle.

Im gegenständlichen Fall werde vereinbart, dass die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes sowie die Rückgängigmachung sämtlicher Erwerbsvorgänge nach Laufzeitende erfolgen. Dass sohin die jeweiligen Leistungen zurückgestellt werden, sei aufgrund der vorliegenden Verträge nicht gegeben. Gegenstand des Kaufvertrages seien Grundstücke mit Gebäuden, Gegenstand des Baurechtsvertrages sei das Baurecht. Eine Rückübertragung der Grundstücke liege nicht vor.

#### **I.4. Beschwerde**

In der gegen diesen Bescheid rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete sich die Bf. zum einen gegen die Bemessungsgrundlage mit der Begründung, dass das Finanzamt vom Vertragsdatum ausgegangen sei, die aufsichtsbehördliche Genehmigung aber erst am 19. Juni 2013 und die grundverkehrsbehördliche Genehmigung erst am 23. August 2013 erteilt worden sei, womit die Bemessungsgrundlage bei Anwendung des § 14 BewG € 25.816.750,00 betrage.

Zum anderen wendete die Bf. ein, dass die Begründung des Bescheides dem Zweck der Bestimmung des § 17 GrEStG und den Intentionen des Gesetzgebers widerspreche.

Materielle Zielsetzung des GrEStG sei es, den Grundstücksverkehr und nicht bloße zu Verträgen verdichtete Absichten zu besteuern. Werde ein Erwerbsvorgang wieder rückgängig gemacht, erweise sich seine vorgängige Besteuerung als unbegründet (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 1 zu § 17, unter Hinweis auf die Erkenntnisse des VfGH vom 20.06.1986, G 229/85, und vom 24.09.2003, B 706/00). Zweck der Bestimmungen des § 17 GrEStG sei es, Vorgänge nicht mit einer Steuer zu belasten, deren wirtschaftliche Auswirkungen von den Beteiligten wieder beseitigt werden (VwGH vom 21.01.1998, 97/16/0345, VwGH vom 03.06.1993, 90/16/0144, ua.).

Gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) werde die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der

Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird. Die im Sinne des § 17 Abs 1 GrEStG rechtzeitige Vereinbarung über die Rückgängigmachung der Erwerbsvorgänge in den Verträgen vom 22.01.2013 sei evident.

Die Begünstigung des § 17 GrEStG setze eine Wiederherstellung des früheren Zustandes voraus. Diese finde auch in der Rückstellung der Gegenleistung, die der erste Erwerber dem Rückerwerber geleistet habe, seinen Niederschlag (Fellner, a.a.O., Rz 14a; VwGH vom 30.06.2005, 2005/16/0094). Genau dies sei hier der Fall.

Zweck der vorliegenden, als Kaufvertrag und Baurechtsvertrag bezeichneten Vereinbarungen, sei keineswegs ein Übergang von Grundstücken, der nach den Zielsetzungen des GrEStG über die Besteuerung des Grundstücksverkehrs abgabepflichtig sei; vielmehr dienen die Vereinbarungen der Konsolidierung des Haushalts der Bf. und damit der langfristigen Finanzierung von Investitionsprojekten, wobei dem in wirtschaftlicher Hinsicht als Kreditgeber zu betrachtenden Vertragspartner zur Sicherung des Kredites das Eigentum an den Stammliegenschaften übertragen werde. Nach Erfüllung des durch die getrennten Vereinbarungen Kaufvertrag und Baurechtsvertrag abgeschlossenen Rechtsgeschäftes werde damit vom Kreditnehmer wieder seine vormalige Rechtstellung erlangt. Mit diesen in unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang abgeschlossenen Vereinbarungen zwischen den Antragstellern seien zwei an sich der Grunderwerbsteuer unterliegende Rechtsgeschäfte abgeschlossen, gleichzeitig aber diese Vorgänge wieder rückgängig gemacht. Nach herrschender einhelliger Meinung sei bereits die Vereinbarung der Rückgängigmachung rechtserheblich, was in zeitlicher Hinsicht für die Einhaltung der jeweiligen Fristen von Bedeutung sei. Eine Rückgängigmachung iSd § 17 GrEStG sei schon mit dem Abschluss der entsprechenden Vereinbarungen erfolgt (Fellner, a.a.O., VwGH vom 11.04.1991, 90/16/0009, und vom 26.06.1997, 97/16/0024).

Dem vom VwGH in seinem Erkenntnis vom 20.02.2003, 2000/16/0012 aufgezeigten grundlegenden Unterschied zwischen sale and lease back Vertrag und Baurechtsvertrag, wonach beim Baurechtsvertrag nach Ablauf der Vertragsdauer nicht etwa das Grundstück an den Bauberechtigten übergehe, sondern vielmehr das Bauwerk in das Eigentum des Grundeigentümers (§ 9 Abs 1 BauRG), werde dadurch Rechnung getragen, dass vertraglich nunmehr ausdrücklich vorgesehen sei, dass nach Ablauf der Vertragsdauer die Liegenschaften an den Bauberechtigten übergingen und der grundlegende Unterschied zum „sale and lease back“ Vertrag damit beseitigt sei.

Der in der Begründung des angefochtenen Bescheides vorgenommene Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 20.02.2003, 2000/16/0012 gebe dieses nur unvollständig wieder. Tatsächlich habe der VwGH folgendes ausgeführt:

*„Die Beschwerdeführerin vergleicht das hier gegenständliche Vertragsgeflecht mit einer „sale and lease back Transaktion“; tatsächlich hat der Verwaltungsgerichtshof, wie die Gegenschrift richtig aufzeigt, im Erkenntnis vom 21. Jänner 1998, Zl. 97/16/0345, bei einer derartigen Vertragskonstellation ausgesprochen, dass bezüglich des Leasingvertrages,*

*bei dem vorgesehen war, dass mit Bezahlung der letzten Leasingrate das Eigentum an den früheren Verkäufer und nunmehrigen Leasingnehmer zurückfällt, die Steuer gemäß § 17Abs. 1 Z. 1 GrEStG nicht festzusetzen ist. Der grundlegende Unterschied zum Baurechtsvertrag besteht allerdings darin, dass hier nach Ablauf der Vertragsdauer nicht etwa das Grundstück an den Bauberechtigten übergeht, sondern vielmehr das Bauwerk in das Eigentum des Grundeigentümers (§ 9 Abs. 1 BauRG). Es kann somit (Anm: in diesem Fall) keine Rede davon sein, dass der Baurechtsvertrag in Wahrheit die Rückabwicklung des Kaufvertrages über das Grundstück darstelle.“*

Die sei gültig für die Grundkonstellation des Baurechts, die aber in den gegenständlichen Vereinbarungen abweichend geregelt sei, sodass die Vergleichbarkeit mit einer „sale and lease back Transaktion“ wieder gegeben sei. Punkt 7.1. des Baurechtsvertrages vom 22.01.2013 laute wie folgt:

*"Festgehalten wird, dass die Veräußerung der unter Punkt 1.1. näher bezeichneten Liegenschaften durch den Baurechtsnehmer an den Baurechtsgeber und die darauffolgende Einräumung von Baurechten ob dieser Liegenschaften an den Baurechtsnehmer Finanzierungszwecken dient. Der während der Gesamtalaufzeit für jedes der Baurechte jeweils zu bezahlende Bauzins hat im Hinblick auf die zukünftige Rückübertragung der jeweiligen Stammliegenschaft an den Baurechtsnehmer zum bloß symbolischen Betrag von EUR 1,00 Kapitaltilgungs- und Zinsenfunktion. Nach Laufzeitende soll daher der ursprüngliche Zustand hinsichtlich dieser Liegenschaften wiederhergestellt und sämtliche Erwerbsvorgänge rückgängig gemacht werden. Bei Erlöschen des jeweiligen Baurechtes fallen daher abweichend von der gesetzlichen Regelung die Stammliegenschaften entschädigungslos in das Eigentum des jeweiligen Baurechtsnehmers."*

Auch das Finanzamt habe in seiner Mitteilung vom 30.11.2012 festgehalten:

*"Im gegenständlichen Fall wird zur Finanzierung eines Investitionsprojektes zur Sicherung des Kredites eine Liegenschaft in das Eigentum des Kreditgebers übertragen (Erwerbsvorgang 1) und gleichzeitig dem Kreditnehmer vom Kreditgeber das Baurecht an dieser Liegenschaft eingeräumt (Erwerbsvorgang 2). Nach Rückführung der Kreditverbindlichkeit soll der Kreditnehmer wieder seine vormalige Rechtsstellung als unbelasteter Liegenschaftseigentümer erlangen.*

*Wie bei „sale and lease back“ Vereinbarungen, bei denen mit Bezahlung der letzten Leasingrate das Eigentum an den früheren Verkäufer und nunmehrigen Leasingnehmer zurückfällt und § 17Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 anwendbar ist, geht hier nach Ablauf des Baurechtsvertrages das Grundstück an den Bauberechtigten über.*

*Die Voraussetzungen für die Nichtfestsetzung der Steuer nach § 17 GrEStG 1987 sind hinsichtlich der gegenständlichen Erwerbsvorgänge dann erfüllt, wenn eine Wiederherstellung des früheren Zustandes erfolgt. Dies schließt, neben der Voraussetzung, dass der Liegenschaftseigentümer seine ursprüngliche Verfügungsmacht wieder erwirbt, auch die Rückstellung der Gegenleistung ein."*

Aus welchem Grund die Abgabenbehörde zu dem Ergebnis komme, dass die Rückstellung der jeweiligen Leistungen auf Grund der vorliegenden Verträge nicht gegeben sein soll, sei weder mit einer formalrechtlichen noch mit einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu begründen. Das Gegenteil sei der Fall, wie auch leicht ersichtlich, wenn man die Ausgangslage und die Situation nach Laufzeitende miteinander vergleiche, weil diese völlig ident seien, was nur möglich sei, wenn sämtliche Erwerbsvorgänge rückgängig gemacht werden:

- Vor Durchführung des Kaufvertrages und Einräumung der Baurechte ist die Berufungswerberin grundbürgerliche Alleineigentümerin der Liegenschaften.
- Die Liegenschaft wird in einem zweiten Schritt an die Gemeinde A. GmbH & Co KG übertragen und gleichzeitig der Berufungswerberin das Baurecht ob dieser Liegenschaften eingeräumt, sodass diese faktisch zu keinem Zeitpunkt ihre ursprüngliche Verfügungsmacht an den Gebäuden aufgibt, sondern nur die Stammliegenschaften überträgt, was auch in der Bemessung des Kaufpreises, der dem Verkehrswert der unbebauten Stammliegenschaften entspricht, reflektiert wird.
- Nach Laufzeitende fallen die Liegenschaften in das Eigentum der Berufungswerberin (Baurechtsnehmerin) zurück. Diese hat damit ihre ursprüngliche Verfügungsmacht wieder erworben. Aufgrund der Identität von Eigentümer der Stammliegenschaft und der Baurechtseinlage ist das Baurecht damit gegenstandslos und nur mehr formal zu löschen, damit ist die Berufungswerberin wieder grundbürgerliche Alleineigentümerin der Liegenschaften. Die Liegenschaften werden in der genau gleichen Beschaffenheit und Form wieder zurückgestellt. Es werden keine Veränderungen vorgenommen oder sonst wie unterschiedliche Liegenschaften zurückgestellt. Dies entspricht auch dem Zweck des Baurechtsvertrags (Finanzierungszweck, Rückerwerbsvorgang), wie aus den Punkten 1.5. und 1.6. des Baurechtsvertrages vom 21.01.2013 eindeutig ersichtlich ist.
- Die Rückstellung der Gegenleistung, das ist der Kaufpreis, erfolgt über die Laufzeit durch die Bauzinszahlungen, die vereinbarungsgemäß Kapitaltilgungs- und Zinsenfunktion haben. Der Umstand, dass die jährlichen Bauzinse eine Tilgungskomponente beinhalten, macht logischerweise nur im Falle eines Rückerwerbs der Liegenschaften Sinn - andernfalls wäre die Kapitaltilgung durch den Bauzins sinnlos. Der Bauzins folgt aus der Berechnung einer Annuität über die Laufzeit basierend auf den Kaufpreis der Liegenschaften und die Summe der Tilgungsanteile in den Annuitäten ergibt genau den Kaufpreis. Der ursprüngliche Kaufpreis wird somit inklusive Zinsen vollständig zurückgestellt."

Im Ergebnis seien damit sämtliche Erwerbsvorgänge vollständig rückgängig gemacht worden.

Insgesamt gesehen liege im gegenständlichen Fall eine dem Gesetz und der herrschenden Rechtsmeinung entsprechende Rückgängigmachung eines Erwerbsvorganges vor, weshalb der Berufungswerberin ein Rechtsanspruch auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer für den Erwerbsvorgang vom 22.01.2013 zustehe.

#### **I.4.1. Bescheid der NÖ Landesregierung vom 19. Juni 2013**

Lt. dem der Berufung beigelegten Bescheid der NÖ Landesregierung vom 19. Juni 2013, GZ 1-2013, GZ 2-2013 wurden sowohl der Kaufvertrag als auch der Baurechtsvertrag aufsichtsbehördlich genehmigt. Weiters genehmigte die Aufsichtsbehörde in diesem Bescheid die Einräumung eines Simultanpfandrechts zur Sicherstellung des Bauzinses im Höchstbetrag des Bauzinses auf 3 Jahre in der Höhe von € 5.223.672,--.

#### **I.5. Vorhalt des Finanzamtes vom 06. Juni 2014**

Mit Schreiben vom 06. Juni 2014 teilte das Finanzamt der Bf. mit, aus welchen Erwägungen beabsichtigt werde, die Beschwerde abzuweisen.

#### **I.6. Mitteilung vom 7. Juli 2014 samt neuerlichem Antrag gemäß § 17 GrEStG**

Mit gemeinsamen Schriftsatz vom 7. Juli 2014 teilten die KG und die Bf. dem Finanzamt mit, dass mit Aufhebungsvertrag vom 3. Juli 2014 die der anhängigen Beschwerde zugrundeliegenden Rechtsgeschäfte rückwirkend mit dem Tage der Vertragsunterfertigung zum 21. Jänner 2013 ihrem ganzen Inhalt nach aufgehoben worden seien und beantragten abermals die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer. Als Beilage wurde der von „B.“ für die Bf. und von der KG firmenmäßig unterfertigte Aufhebungsvertrag übermittelt.

#### **I.7. Neuerlicher Antrag auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 17 GrEStG vom 15. September 2014 unter Beilage ua.**

**des Kauf- und Baurechtsvertrages vom 4. Juni 2014, ErfNr. 3/2014;**

**des Nachtrags vom 28. Juli 2014, ErfNr. 4/2014;**

**des 2. Nachtrag vom 10. September 2014 ErfNr. 5/2014 und**

**des Gutachtens zur Feststellung der Bodenverkehrswerte vom 28. November 2012**

Am 4. Juni 2014 errichteten die Bf. als verkaufende Partei und als Baurechtsnehmerin mit der KG als kaufende Partei und Baurechtsgeberin eine Urkunde über einen Kauf- und Baurechtsvertrag.

Zu diesen Kauf- und Baurechtsvertrag vom 4. Juni 2014 erfolgte lt. einem Vermerk auf der Urkunde unter ErfNr. 3/2014 eine Selbstberechnung durch die Rechtsanwälte..

Lt FinanzOnline erfolgte jedoch unter dieser Erfassungsnummer nur für einen Vorgang zwischen der Bf. als Veräußerin und der KG als Erwerberin betreffend einen Kauf- und Baurechtsvertrag vom 28. Juli 2014 (gemeint wohl: 4. Juni 2014) eine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer mit € 0,00 unter Inanspruchnahme der Befreiungsbestimmung des § 17 GrEStG.

Ein Nachtrag vom 28. Juli 2014 und ein 2. Nachtrag vom 10. September 2014 wurden unter der ErfNr. 4/2014 bzw. der ErfNr. 5/2014 jeweils als „Nachtrag zu angezeigtem Vertrag“ und jeweils hinsichtlich eines Vorganges zwischen der Bf. als Veräußerin und der KG als Erwerberin mit 0,00 selbstberechnet.

Unter Hinweis auf den Kauf- und Baurechtsvertrages vom 4. Juni 2014, dessen Bewilligung vom Amt der Niederösterreichischen Landesregierung am 2. Juli 2014 und des Eintritts der vereinbarten aufschiebenden Bedingungen mit 28. Juli 2014 sowie den Nachträgen beantragten die Bf. und die KG neuerlich die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer.

### **I.7.1. Kauf- und Baurechtsvertrag vom 4. Juni 2014**

#### **I.7.1.1 TEIL 1: KAUFVERTRAG**

Lt. beigelegter Urkunde über den Kauf- und Baurechtsvertrag vom 4. Juni 2014 TEIL 1 KAUFVERTRAG verkaufte nunmehr die Bf. der KG dieselben kauf- und baurechtsgegenständlichen Grundstücke samt Gebäude, wie mit Kaufvertrag vom 30. November 2012 um denselben Kaufpreis von insgesamt € 24.716.016,00.

Auszugsweise ist unter „TEIL 1 KAUFVERTRAG“ Folgendes festgehalten:

[...]

#### **I.7.1.2. TEIL 2: BAURECHTSVERTRAG**

Lt. „TEIL 2: BAURECHTSVERTRAG“ Pkt. 1 sind Gegenstand der Baurechte die kaufgegenständlichen Grundstücke samt Gebäude.

Auszugsweise ist dazu weiters Folgendes ausgeführt:

[...]

#### **I.7.2 Nachtrag vom 28. Juli 2014**

Lt. der beigelegten Urkunde über den Nachtrag vom 28. Juli 2014 ist, soweit hier von Bedeutung in Abänderung des 5.2. TEIL 1: KAUFVERTRAG ausgeführt, „*dass nach Bezahlung der letzten Rückkaufrate gemäß Punkt 13. (Rückabwicklung) mit Wirkung zum 01.09.2044 die kaufgegenständlichen Liegenschaften automatisch an den Verkäufer zurückfallen, ohne dass es weiterer Handlungen oder Erklärungen bedarf*“ und ein neuer Punkt 5.3. eingefügt, worin die KG als Käuferin der Einverleibung des Eigentumsrechtes für die Bf. als verkaufende Partei nach Ablauf des 31. August 2044 einwilligte.

Zu Teil 2: BAURECHTSVERTRAG seien (auszugsweise) lt. dem Nachtrag vom 28. Juli 2014 folgende Änderungen vorzunehmen:

[...]

#### **I.7.3. Nachtrag vom 10. September 2014**

Der 2. Nachtrag vom 10. September 2014 beinhaltet lediglich die Klarstellung, dass im TEIL 1: KAUFVERTRAG im Punkt „4. Kaufpreis“ an Stelle „*der Wert von Grund und Boden der Stammliegenschaften ...*“ „*der Wert von Grund und Boden der Liegenschaften ...*“ gemeint sei und mit „Stammliegenschaften“ wie im Kauf- und Baurechtsvertrag sonst einheitlich bezeichnet, die kaufgegenständlichen Liegenschaften gemeint seien.

#### **I.7.4. Gutachten zur Feststellung der Bodenverkehrswerte**

Lt. dem, dem Antrag vom 15. September 2014 weiters beigelegten Gutachten des gerichtlichen Sachverständigen C. D. vom 28. November 2012 betragen die den oa. Verträgen zu Grunde gelegten Bodenverkehrswerte der gegenständlichen Liegenschaften insgesamt € 22.885.200,00, wobei bemerkt wird, dass die vorgelegten Gutachten auch Liegenschaften umfassen, die nicht vertragsgegenständlich sind („Mittelschule + Sporthalle“).

#### **I.8. Beschwerdevorentscheidung**

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 22. Jänner 2015 wies das Finanzamt die als Beschwerde zu behandelnde Berufung mit folgender Begründung ab:

*"Gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von 3 Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird.*

*§ 17 GrEStG ist eine Begünstigungsvorschrift und als solche einer ausdehnenden Interpretation nicht zugänglich.*

*Um in den Genuss dieser Begünstigung zu kommen, müssen die im Gesetz normierten Voraussetzungen vorliegen.*

*Unabdingbare Voraussetzung für die Begünstigung gemäß § 17 GrEStG ist die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges innerhalb von drei Jahren ab Entstehung der Steuerschuld. Eine Rückgängigmachung iSd § 17 GrEStG liegt nur dann vor, wenn der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor Vertragsabschluss innehatte, wiedererlangt (VwGH 26.5.2011, 2011/16/0001; 11.3.2010, 2008/16/0013; 18.9.2007, 2007/ 16/0066 ua.). Weiters muss die Nämlichkeit des Vertragsgegenstandes gegeben sein. Auch diese Voraussetzung ist im beschwerdegegenständlichen Fall nicht gegeben. Die Liegenschaften und das Baurecht stellen zwei als Rechtsobjekte verschiedene unbewegliche Sachen dar. Der Grundeigentümer kann die Liegenschaft weiterhin frei veräußern, belasten und vererben. Der Bauberechtigte kann über das Baurecht frei verfügen und es auch unabhängig vom Grundstück belasten (OGH vom 9.6.2009, 5 Ob 94/09y).*

*Die Vorschriften des § 17 GrEStG über die Nichtfestsetzung der Steuer setzen eine ernsthaft gemeinte Rückgängigmachung voraus (Fellner, Kommentar zur Grunderwerbsteuer, 11. Auflage, § 17 Tz 11 mit Verweis auf VwGH 20.4.1955, Slg 1142/F; vom 25.3.1965, Slg 3246/F).*

*Das Vertragsgeflecht vom 22.1.2013 beinhaltet drei selbständige Erwerbsvorgänge und ist daher schon aus diesem Grund nicht mit einer „Sale and lease back Transaktion“ vergleichbar. Beim „Sale and lease back“ ist der Gegenstand des Kaufvertrages der gleiche wie beim anschließenden Leasingvertrag. Über diese beiden Vorgänge hinaus gibt es beim „sale and lease back“ kein weiteres, unter das GrEStG fallendes Rechtsgeschäft.*

*Anders im gegenständlichen Fall.*

*Mit Kaufvertrag werden diverse Liegenschaften veräußert, der anschließende Baurechtsvertrag hat nicht den Rückerwerb der Liegenschaften, sondern die Einräumung eines Rechtes zum Gegenstand. Schließlich werden nach Ablauf des Baurechtes die Stammliegenschaften übertragen.*

*Mit der Einräumung des Baurechtes wird eine Sache geschaffen, die sich wesentlich vom Eigentumsrecht am Grundstück unterscheidet. Dem Grundeigentümer verbleibt das „nudum jus“ am Grundstück, beim Baurecht handelt es sich um ein davon verschiedenes Wirtschaftsgut, das durch Zeitablauf erlischt.*

*Damit ist aber klargestellt, dass die Einräumung des Baurechtes keinesfalls eine Rückgängigmachung des Kaufvertrages über die Liegenschaften darstellen kann.*

*Ein Verpflichtungsgeschäft betreffend Rückübertragung wird im gegenständlichen Fall nicht begründet.*

*Im Punkt 7 des Baurechtsvertrages wird festgehalten, dass nach Laufzeitende des Baurechtes der ursprüngliche Zustand hinsichtlich der Liegenschaften wiederhergestellt werden soll und sämtliche Erwerbsvorgänge rückgängig gemacht werden sollen. Der Baurechtsgeber verpflichtet sich, die Liegenschaften dem Baurechtsnehmer zu verkaufen.*

*Die Gemeinde A. als verkaufende Partei ist berechtigt, die bei der Käuferin (der Gemeinde A. GmbH & Co KG) verbleibenden Stammliegenschaften vorzeitig zurück zu kaufen. Für diesen Fall verpflichten sich die Parteien über die Ausformulierung des Kaufvertrages gemäß den zum Wirksamkeitszeitpunkt üblichen Bedingungen des redlichen Geschäftsverkehrs eine Einigung zu treffen. Damit ist aber klargestellt, dass eine Einigung über den Rückerwerb der Liegenschaften erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen wird.*

*Von einem mit gegenständlichen Verträgen abgeschlossenen Verpflichtungsgeschäft betreffend Rückübertragung kann sohin nicht gesprochen werden, zumal die Bedingungen für die „Rückübertragung“ erst in Zukunft vereinbart werden.*

*In der Ergänzung zum Gutachten wird ausgeführt, dass nach Ansicht der Gutachterin „für den Kauf- und Baurechtsvertrag nach § 17 GrESTG keine Grunderwerbsteuer festzusetzen ist, weil sich aus der Vereinbarung ergibt, dass die Gemeinde A. nach Ablauf der Vertragslaufzeit ihre ursprüngliche Verfügungsmacht an den Liegenschaften wiedererlangt.“*

*Auch dadurch kommt zum Ausdruck, dass die Gemeinde die ursprüngliche Verfügungsmacht über die Grundstücke erst nach Beendigung des Baurechtes wiedererlangen wird. Die Begünstigung des § 17 GrESTG sieht aber vor, dass die Verfügungsmacht an den seinerzeitigen Veräußerer innerhalb von drei Jahren zurückfällt.*

*Der Baurechtsnehmer räumt dem Baurechtsgeber als Eigentümer der Stammliegenschaften ob den Baurechten ein bücherliches Vorkaufsrecht ein. Auch daraus ergibt sich, dass die Verfügungsmacht an den Liegenschaften weiterhin beim Baurechtsgeber ist und daher keine Rückübertragung der Liegenschaften gegeben ist.*

*Dass die Gemeinde nach Ablauf des Kauf- und Baurechtsvertrages dieselbe Rechtsstellung innehat wie vor Abschluss der Verträge führt nicht zur Anwendung der Begünstigungsvorschrift des § 17 GrEStG, da die Wiederherstellung der ursprünglichen Rechtsstellung nicht innerhalb von drei Jahren erfolgt.*

*Wenn der Aufhebungsvertrag zum Kauf- und zum Baurechtsvertrag vom 22.1.2013 zeitlich erst nach dem Kauf- und Baurechtsvertrag vom 4.6.2014 abgeschlossen wurde, kann die freie Verfügungsmacht über die Liegenschaften nicht wieder an die seinerzeitige Veräußerin, die Gemeinde A., zurückgegangen sein.*

*Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl. zB. Erkenntnis vom 29.10.1998, 98/16/0115, 0116) ist ein Erwerbsvorgang dann rückgängig gemacht, wenn sich die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen haben, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung wieder erlangt. Bei der im gegenständlichen Fall gegebenen Vertragsgestaltung kann nicht davon gesprochen werden, dass die Verkäuferin wiederum die Möglichkeit erlangt hätte, das Grundstück einem Dritten zu verkaufen. Dies ergibt sich schon daraus, dass die Dissolutionsvereinbarung erst nach Abschluss des neuen Kaufvertrages unterfertigt wurde (VwGH 30.3.2000, 99/16/0403)."*

## **I.9. Vorlageantrag**

Fristgerecht beantragte die KG innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat.

Das umfangreiche ergänzende Vorbringen enthält nachstehende Zusammenfassung:

*"Die belangte Behörde hat die durch den Abschluss des adaptierten Vertragswerks vom 04.06.2014, den Abschluss des Aufhebungsvertrags vom 03.07.2014 sowie den neuen Genehmigungsbescheid der Aufsichtsbehörde vom 02.07.2014 geänderte Rechts- und Sachlage praktisch zur Gänze ignoriert. Die belangte Behörde hat einen nunmehr rein fiktiven Sachverhalt auf Basis eines rechtlich inexistenten Vertragswerks geprüft und ist völlig an unserem Vorbringen vorbeigegangen, insbesondere auch an unserem Antrag vom 07.07.2014, das Beschwerdeverfahren im Hinblick auf die durch den Aufhebungsvertrag vom 03.07.2014 bewirkte Ex-tunc-Aufhebung der Verträge zu beenden. Mit anderen Worten: Die belangte Behörde behandelt den Sachverhalt in der Beschwerdevorentscheidung vom 22.01.2015 so, als wäre in den 13 Monaten seit Einbringung der Berufung nichts Entscheidungsrelevantes geschehen.*

*Weiters verkennt die belangte Behörde völlig den Zweck von § 17 GrEStG, Erwerbsvorgänge von der Steuer zu entlasten, bei denen die rechtlichen oder wirtschaftlichen Folgen eines Erwerbsvorgangs in der Folge wieder beseitigt werden. Sie lässt § 17 GrEStG, der die Grunderwerbsteuer auf ihren eigentlichen Besteuerungszweck zurückführt und mit § 1 GrEStG in einem untrennbar systematischen Zusammenhang steht, offenbar bewusst außer Acht und besteuert willkürlich ein Rechtsgeschäft, das -*

*unabhängig davon, ob es im Fall seiner Durchführung überhaupt steuerpflichtig wäre - gar nicht mehr durchgeführt werden kann. Eine rechtskonforme Eigentumsübertragung oder Baurechtseinräumung auf dieser Grundlage wäre aus den dargestellten Gründen gar nicht mehr möglich gewesen, erst recht nicht nach Abschluss des adaptierten Vertragswerks vom 04.06.2014 (der den Verträgen vom 22.01.2013 materiell deragierte) und des Aufhebungsvertrags vom 03.07.2014. Endgültig unmöglich wurde eine Erfüllung der Verträge vom 22.01.2013 mit der Erfüllung des adaptierten Vertragswerks vom 04.06.2014. Es wird somit ein "Erwerbsvorgang" besteuert, der nie erfüllt wurde und dessen Erfüllung rechtlich unmöglich geworden ist. Die belangte Behörde negiert weiters den klar erkennbaren Zweck von § 17 GrEStG, "verunglückte Rechtsgeschäfte" vor einer Belastung mit Grunderwerbsteuer zu bewahren.*

*Es kann daher, wenn überhaupt, nur das adaptierte Vertragswerk der Grunderwerbsteuer unterliegen, keinesfalls aber das ex tunc aufgehobene und rückgängig gemachte,aufsichtsbehördlich nicht (mehr) genehmigte und somit ungültige Vertragswerk vom 22.01.2013. Über die Grunderwerbsteuerpflicht der durch das adaptierte Vertragswerk bewirkten Erwerbsvorgänge ist aufgrund der am 10.09.2014 zur Erfassungsnummer 10-3/2014 erfolgten Abgabenerklärung in einem gesonderten Verfahren zu entscheiden, nicht in dem hier anhängigen Rechtsmittelverfahren.*

*Dazu kommt, dass wir de facto dafür "bestraft" werden, dass die belangte Behörde, die noch Ende 2012 die Auskunft erteilte, ein steuerpflichtiges Rechtsgeschäft liege nicht vor, sich dies bis Ende 2013 "anders überlegte". In der Folge adaptierten wir das zugrundeliegende Vertragswerk auf Anregung und in enger Abstimmung mit der belangten Behörde. Für diese offensichtliche Missachtung des Grundsatzes von Treu und Glauben durch die belangte Behörde" sollen wir nun offenbar gleich mehrfach und in Millionenhöhe zugunsten des Bundes als Abgabengläubiger zur Kasse gebeten werden. Besonders befremdlich erscheint dies, da es sich um eine bloß vorübergehende Sicherungsübereignung kommunaler Grundstücke handelt, mit der die öffentlichen Haushalte entlastet werden sollen und die einen Beitrag zur Erfüllung der Verpflichtung der Republik (Bund, Länder und Gemeinden) zur Wahrung der Stabilität des gesamtstaatlichen Haushalts leisten soll.*

*Der angefochtene Bescheid ist unrichtig, weil er die Grundsätze des Grunderwerbsteuerrechts sowie § 17 GrEStG außer Acht lässt und folglich für den angezeigten Erwerbsvorgang Grunderwerbsteuer festsetzt. Beantragt wird daher die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer für den zur Erfassungsnummer 10-1/2013 angezeigten Erwerbsvorgang."*

#### **I.9.1. Gemeinderatsbeschluss vom 3. Juni 2014**

Lt. der dem Vorlageantrag auszugsweise angeschlossenen Verhandlungsschrift über die Sitzung des GEMEINDERATES vom 3. Juni 2014 wurde darin Folgendes festgehalten:

[...]

#### **I.9.2. Bescheid der NÖ Landesregierung vom 2. Juli 2014:**

Lt. dem Vorlageantrag beigelegten Bescheid der NÖ Landesregierung vom 2. Juli 2014, GZ 1-2014, GZ 2-2014 wurde die Änderung des Baurechtsvertrages dahingehend genehmigt, dass an Stelle des Bauzinses von jährlich € 1.741.224,00 auf 30 Jahre eine Rückzahlung des Kaufpreises zuzüglich Zinsen in Form von jährlich zu leistenden Rückkaufsraten in Höhe von ebenfalls € 1.741.224,00 auf die Dauer einer Gesamlaufzeit von ebenso 30 Jahren zu leisten ist.

In der Begründung ist dazu ausgeführt, dass mit dem vom Gemeinderat am 3. Juni 2014 beschlossene Kauf- und Baurechtsvertrag vom 4. Juni 2014 die der ursprünglichen Genehmigung zugrundeliegenden getrennt abgefassten Verträge (Kaufvertrag vom 21. Jänner 2013 einerseits und der Baurechtsvertrag vom 21. Jänner 2013 andererseits) zusammengeführt und ersetzt wurden.

Weiters ist in der Begründung festgehalten, dass sich damit betreffend die Rechtsgrundlage der Begründung einer Zahlungsverpflichtung, die wirtschaftlich einer Kreditverpflichtung gleichkomme, Abänderungen ergeben und dass die mit Bescheid der NÖ Landesregierung vom 19. Juni 2013 unter Punkt 1 genehmigte Maßnahme eines Grundverkaufes im Hinblick auf den Gesamtkaufpreis von € 24.716.016,00 und dessen Aufteilung auf die unverändert gebliebenen Liegenschaften durch die neue Vertragsabfassung (Kauf- und Baurechtsvertrag vom 4. Juni 2014) unberührt bleiben und daher auch die Rechtskraft des Bescheides der NÖ Landesregierung vom 19. Juni 2013 betreffend diesen Genehmigungstatbestand weiterhin aufrecht sei.

## **II. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht**

### **II.1. Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht**

Mit Vorlagebericht vom 27. April 2015 (der in Kopie auch der Beschwerdeführerin übermittelt wurde) legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Darin gab das Finanzamt noch folgende Stellungnahme ab:

*"§ 17 GrEStG bezieht sich ausschließlich auf das den Anspruch auf Übereignung begründende Verpflichtungsgeschäft. Ob das Verpflichtungsgeschäft erfüllt worden ist, ist für die Frage der Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges, also des Verpflichtungsgeschäftes, nicht maßgebend.*

*Erfolgt die Rückgängigmachung des Kaufvertrages nur, um den Verkauf des Grundstückes an eine im Voraus bestimmte Käuferin zu ermöglichen, wobei die Auflösung des alten und der Abschluss des neuen Kaufvertrages gleichsam uno actu erfolgen, so erlangt der Verkäufer in Wahrheit nicht die Möglichkeit zurück, das Grundstück an einen Dritten zu verkaufen. Die volle Verfügungsmacht über das Grundstück hat der seinerzeitige Verkäufer dann zurückerlangt, wenn er das Grundstück an einen Dritten veräußern kann und nicht – wie im gegenständlichen Fall – wiederum nur an einen bestimmten (den bisherigen) Erwerber.*

*Die Wiedererlangung der Verfügungsmacht über das Grundstück durch den seinerzeitigen Veräußerer ist aber Voraussetzung für die Begünstigung des § 17 GrEStG, und zwar auch dann, wenn nur zwei Parteien beteiligt sind.*

*Wenn die Beschwerdeführerin nunmehr im Vorlageantrag auf § 17 Abs. 1 Z 2 und 3 verweist, ist dem zu entgegnen, dass auch aus diesen Bestimmungen nichts für sie gewonnen werden kann. Das Tatbestandsmerkmal "rückgängig gemacht" in der Z 2 des § 17 Abs. 1 GrEStG hat dieselbe Bedeutung wie in der Z 1. Bei einvernehmlicher Auflösung des Vertrages liegen die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 Z 3 GrEStG nicht vor (Fellner, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, § 17 Tz 44 mit Verweis auf VwGH 19.5.1978, 2031, 2032/76)."*

## **II.2. Beweisaufnahme durch das BFG**

Vom Bundesfinanzgericht wurde zunächst Beweis erhoben durch  
Einsicht in die vom Finanzamt in elektronischer Form vorgelegten Teile des  
Bemessungsaktes ErfNr. 1/2013,  
Abfragen zu FINANZONLINE zu ErfNr. 1/2013, ErfNr. 2/2013, ErfNr. 3/2014, ErfNr. 4/2014  
und ErfNr. 5/2014,  
Einsicht ins Firmenbuch zu FN 1a und FN 2a,  
Online Grundbuchsabfrage zu EZ 4 (Stammeinlage) und EZ 15 (Baurecht), jeweils KG 14  
A.,  
Einsicht in auf der Homepage der Bf. (gemeinde.at) bereitgestellte Sitzungsprotokolle des  
Gemeinderates samt Beilagen,  
Recherche im Internet zur E. Anleihe und  
Einsicht in die vom Finanzamt in Folge eines Ermittlungsauftrages in der  
Grunderwerbsteuerbeschwerdesache der KG, RV/7102115/2015, betreffend  
den bezughabenden Kaufvertrag, vorgelegte Aufstellung der Einheitswerte  
samt Einheitswertbescheide und in die Gutachten zum Wert der kauf- bzw.  
baurechtsgegenständlichen Liegenschaften.

### **II.2.1. Gemeinderatsbeschluss vom 13. Dezember 2012:**

In der auf der Homepage der Bf. einsehbaren Verhandlungsschrift über die Sitzung  
des GEMEINDERATES vom 13. Dezember 2012 wurde auszugsweise Folgendes  
festgehalten:

[...]

### **II.2.2 Anleihe ISIN AT1 (E. Anleihe)**

#### **II.2.2.1 Anleihe lt. www.finanzen.net**

Lt. der von einer Fachzeitschrift für den Finanzbereich (Finanzen Verlage GmbH)  
betriebenen Internetseite www.finanzen.net wurde die gegenständliche 3,9% Anleihe ISIN  
AT1 von der KG mit Emmisionsdatum 18. Juli 2014 und einem Emissionsvolumen von  
€ 30.500.000,00 begeben.

#### **II.2.2.2. Anleihe lt. Beilage zum Protokoll über die Gemeinderatssitzung vom 17. Dezember 2015**

In der dem Protokoll vom 17. Dezember 2015 beigelegten Planrechnung der KG Geschäftsjahre 2016 – 2018, „*Pkt2. Anleiheemission im Jahr 2014*“ ist zur Ausgabe der Anleihe Folgendes ausgeführt:

[...]

### **II.2.3. Vorlage der Einheitswerte und der Liegenschaftsgutachten durch das Finanzamt vom 25. Juli 2017 zu RV/7102115/2015**

Nach der vom Finanzamt im Verfahren zu RV/7102115/2015 vorgelegten Aufstellung beträgt der Einheitswert aller von der KG erworbenen Liegenschaften samt Zubehör (=Gebäude) € 1.547.235,00, sodass der dreifache Einheitswert € 4.641.705,00 (€ 1.547.235,00 x 3).

Das im Auftrag der E. F. GMBH vom gerichtlich beeideten Sachverständigen C. D. erstellte Gutachten zur Feststellung des Bodenverkehrswertes vom 28.11.2012 wurde bereits mit dem Vorlageantrag von der Bf. vorgelegt.

Lt. der im Auftrag der E. F. GMBH vom gerichtlich beeideten Sachverständigen C. D. erstellten Bandbreiteneinschätzung der Gebäudewerte (Bauwerte) und anteiligen Außenanlage in Kohäsion mit den Verkehrswerten vom 22. Mai 2013 beträgt der Schätzwert der hier gegenständlichen Gebäudewerte € 11.800.000,00 (ohne die im Schätzungsgutachten mitbewertete, hier nicht vertragsgegenständliche „Mittelschule + Sporthalle“).

### **II.2.4. Verbücherung**

Unter der Tagebuchzahl 1/2015 des BG G. wurde ob der kauf- und baurechtsgegenständlichen Liegenschaften im Grundbuch das Eigentumsrecht für die KG eingetragen, die Baurechteinlagen bis 01. August 2044 eröffnet und ob der Baurechtseinlagen als Berechtigte des Baurechtes jeweils die Bf. eingetragen. Grundlage für die Eintragungen im Grundbuch sind der von den Vertragsparteien am 4. Juni 2014 unterzeichnete Kauf- und Baurechtsvertrag (im Grundbuch bezeichnet als „Kauf- und Baurechtsvertrag 2014-07-15“; das ist das Datum der Unterzeichnung des Kauf- und Baurechtsvertrages durch die Rechtsanwälte als Treuhänder) und der Nachtrag zum Kauf- und Baurechtsvertrag vom 28. Juli 2014.

## **II. 3. Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 22. September 2017**

Auf Grund der oa. Aktenlage erging neben der Darstellung der Aktenlage samt Sachverhalt folgender Vorhalt aus unpräjudizieller Sicht des Berichterstatters:

“...

*Wie bereits aus den Gemeinderatsbeschlüssen vom 13. Dezember 2012 erschließbar, liegt den hier gegenständlichen Verträgen ein Finanzierungskonzept zugrunde. In Umsetzung dieses Konzeptes wurden jedenfalls zwei dem § 2 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegende Erwerbsvorgänge (1. Kaufvertrag und 2. Einräumung der Baurechte) verwirklicht.*

*Auch wenn im Baurechtsvertrag in der ursprünglichen Fassung als Grund für die vierteljährlichen Zahlungen auf die Dauer der Baurechte die Leistung eines Baurechtszinses genannt ist, wurden diese Zahlungen von vornherein nicht für die Einräumung der Baurechte vereinbart.*

*So ist bereits im Baurechtsvertrag vom 13. August 2013 festgehalten, dass der während der Gesamtlaufzeit für jedes der Baurechte jeweils zu bezahlende Baurechtszins im Hinblick auf die zukünftige Übertragung der jeweiligen Stammliegenschaften zum bloß symbolischen Betrag von € 1,00 Kapitaltilgungs- und Zinsenfunktion hat.*

*Der „Bauzins“ hat keinen Bezug zu einem wie immer festgestellten Wert der Baurechte, sondern ist auf die Rückzahlung der zur Finanzierung des Kaufpreises ausgegebenen E. Anleihe abgestellt.*

*Es ist im Lichte der Gesamtvereinbarung davon auszugehen, dass von vornherein keine Baurechtszins vereinbart war, sondern die Rückzahlung des Finanzierungsfunktion habenden Kaufpreises.,.*

*Dies wird auch durch den Gemeinderatsbeschluss vom 3. Juni 2014 bestätigt, wonach die in der Sitzung vom 13. Juni 2012 beschlossenen Verträge keine sachliche Änderung erfahren.*

*In der Neufassung vom 4. Juni 2014 wurde insoweit lediglich die Erklärung zum Zahlungsgrund für die vierteljährlichen Zahlungen der Bf. an die KG dem Gewollten entsprechen berichtet.*

*Dass der Kaufpreis vereinbarungsgemäß lediglich nach dem Wert des für Grund und Bodens (ohne Gebäude) bemessen wurde, ist in den Verträgen damit begründet, dass die Bf. durch die Baurechtseinräumung die Verfügungsmacht an den Gebäuden faktisch behalten habe.*

*Wenn die Vertragsparteien in Pkt 4. 1 des TEIL 2: BAURECHTSVERTRAG des Kauf- und Baurechtsvertrages vom 4. Juni 2014 erklären, dass Grundlage der Kaufpreisbemessung für die Liegenschaften der Verkehrswert der Liegenschaften ohne Berücksichtigung des Verkehrswertes der Bauwerke sei, weil diese tatsächlich nicht Gegenstand der Liegenschaftstransaktion seien und im Rahmen des gegenständlichen Baurechtsvertrags an den Baurechtsnehmer unmittelbar rückübertragen würden, so ist zu sagen, dass die Preisbestimmung Sache der Vertragsparteien ist und im Hinblick darauf, dass dies grundsätzlich im Lichte des gesamten Vereinbarungen stimmig ist, dem auch so zu folgen ist.*

*Insgesamt erschließt sich deutlich, dass die Einräumung der Baurechte neben dem vereinbarten Kaufpreis Gegenleistung für den Erwerb der Liegenschaften ist und, wie im adaptierten Vertrag richtig festgehalten, über die Laufzeit des Baurechts kein Bauzins als Gegenleistung zu bezahlen ist.*

*Der im Nachtrag in Ergänzung zum oa. Pkt. 4.1. vertretenen Ansicht, dass dem Baurecht kein eigenständiger Wert beizumessen sei, kann jedoch nicht ohne Weiters gefolgt werden.*

*Das Baurecht hätte lediglich dann keinen Wert, wenn mit diesem Recht die Verpflichtung zur Zahlung eines angemessenen Bauzinses verbunden wäre. Ein Baurecht, an welches keine Verpflichtung zur Zahlung eines Bauzinses geknüpft ist, hat jedenfalls einen entsprechenden Wert.*

*Sowohl der Erwerb der Liegenschaften im Gesamtwert von € 34.685.200,00 (Schätzwert des Bodenwertes € 22.885.200,00 + Schätzwert Gebäude € 11.800.000,00, jeweils ohne die hier nicht gegenständliche, in den Schätzungsgutachten aber mitbewertete „Mittelschule+Sporthalle“) gegen einen Kaufpreis von € 24.716.061,00 zuzüglich der Einräumung der Baurechte stellt einen grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang dar, der vom Wert des Kaufpreises zuzüglich dem gemeinen Wert des Baurechtes der Grunderwerbsteuer unterliegt,*

*wie auch der hier gegenständliche Erwerb der Baurechte, der vom Wert der Gegenleistung der Grunderwerbsteuer unterliegt.*

*Gegenleistung ist für die Einräumung der Baurechte die Hingabe der Liegenschaft und es ist die Grunderwerbsteuer für die Einräumung des Baurechts ausgehend vom Verkehrswert der Liegenschaft von dem auf das Baurecht entfallenden Teil zu bemessen.*

*Geht man von der Vereinbarung aus, wonach der Preis von € 24.716.016,00 für den bloßen Bodenwert bezahlt wurde, entspräche der Gebäudewert von € 11.800.000,00 dem Wert der Gegenleistung für das Baurecht.*

*Geht man hier in Anlehnung an § 56 BewG von einem Wert des Baurechtes von 60% des Wertes der Stammliegenschaften aus, würde der Wert des Baurechtes € 20.811.120,00 (60 % von € 34.685.200,00) betragen. Den Liegenschaften im Wert von € 34.685.200,00 stünde somit als Gegenleistung eine Leistung von € 45.527.136,00 (Kaufpreis € 24.716.061,00 + Baurecht € 20.811.120,00) gegenüber. Der auf das Baurecht entfallende aliquote Teil des Wertes der Liegenschaften würde demnach € 15.855.112,42 (€ 34.685.200,00 / € 45.527.136,00 \* € 20.811.120,00) betragen.*

*Wenn die Bf. nun im Pkt. 5.2. des TEIL 1: KAUFWERTRAG meint, dass hinsichtlich der auf den Liegenschaften befindlichen Gebäude gleichzeitig mit dem Kaufvertrag durch Einräumung der Baurechts ein der Grunderwerbsteuer unterliegendes Rechtsgeschäft wieder rückgängig gemacht werde, so ist zu sagen, dass es sich beim Eigentumsrecht an den Liegenschaften und beim Baurecht um zwei unterschiedliche Rechte handelt, die hier unter Aufzählung ausgetauscht werden. Die Einräumung des Baurechtes stellt keinesfalls eine Rückgängigmachung des Kaufes der Liegenschaften, auch keine teilweise, dar.*

*Zur Rückübertragung des Baurechte 16 Tage vor Ablauf eines 30-jährigen Baurechtes lt. Nachtrag vom 28. Juli 2014 ist zu sagen, dass dies keine Rückgängigmachung des 30-jährigen Baurechts darstellt. Einem Baurecht über 16 Tage, welches offensichtlich nur in*

*der Absicht eine Grunderwerbsteuerbefreiung zu bewirken eingeräumt wurde, kann kein Wert zugemessen werden.*

*Überlegungen zur Frage, ob der Nachtrag einer aufsichtsbehördlichen Genehmigung bedurft hätte, erübrigen sich daher."*

#### **II.4. Mündliche Verhandlung vor dem Senat**

In der am 11. Oktober 2017 durchgeführten mündlichen Verhandlung vor dem Senat wurde vom Berichterstatter der Sachverhalt aus dessen Sicht unter Bezugnahme auf den, den Parteien wie auch den Besitzern vorweg zur Kenntnis gebrachten Vorhalt vom 22. September 2017 vorgetragen.

Auf die Frage der Vorsitzenden, ob es zum vorgetragenen Sachverhalt noch Ergänzungen gebe, erklären die Parteien:

*„PV: Uns ist wichtig, nochmals explizit festzuhalten, dass der Finanzierungszweck immer im Vordergrund gestanden ist. Die Konzeption diente der Entlastung und Konsolidierung der Gemeinde. Es ging um die langfristige Finanzierung von Investitionsprojekten. Der Zweck und die Intention sind in allen Urkunden dargelegt und hat sich zu keiner Zeit geändert. Dieser Zweck wurde auch nie verschleiert oder unvollständig gegenüber der Abgabenbehörde dargestellt.*

*Die Gemeinde hat ihre Verfügungsmacht nie aufgegeben, es wurde und wird auch weiterhin so praktiziert. Es sollte eine bloße Sicherungsübereignung der Liegenschaften sein und kam den Verträgen Kreditfunktion zu.*

*Die Verfügungsmacht ist immer bei der Gemeinde geblieben, da die Gemeinde und die KG wirtschaftlich immer als Einheit zu betrachten sind.*

*Nach Ablauf der 30jährigen Laufzeit wird der ursprüngliche Zustand wieder hergestellt. Die KG nimmt nicht an Wertsteigerungen oder an Wertminderungen der Liegenschaften teil. Durch den Kaufvertrag und Baurechtsvertrag war immer sichergestellt, dass der ursprüngliche Zustand wieder hergestellt wird. Der Kaufpreis wird zur Gänze inkl. Zinsen zurückgestellt. Nach Ende der Laufzeit fällt das Bauwerk nicht an den Grundeigentümer sondern an die Baurechtsnehmerin = Gemeinde. Hier wurde eine Vertragsgestaltung gewählt, die von den üblichen Regelungen im Baurechtsgesetz abweichen. Die Grundstücke fallen nach Ablauf der Laufzeit an die Gemeinde zurück. Es ist wie bei einem sale and lease back Vertrag, bei dem auch die Liegenschaft nach Ende der Laufzeit an den ursprünglichen Verkäufer zurückfällt.*

*Es war eine ernsthafte Rückgängigmachung. Die Verträge vom 22. Jänner 2013, vom 4. Juni 2014 und vom 3. Juli 2014 einschließlich des Nachtrages vom 28. Juli 2014 waren als einheitliches Vertragswerk intendiert und es sollte daher kein weiterer Erwerbsvorgang verwirklicht werden.*

*Der Baurechtsvertrag war von der Gemeinde als Teilrückgängigmachung des Verkaufes intendiert. Es handelt sich zwar um unterschiedliche Rechte, aber der Vertragszweck war die teilweise Rückgängigmachung. Die Gebäude sollten effektiv nie übertragen werden*

*und die Verfügungsmacht darüber sollte immer bei der Gemeinde bleiben. Der operative Betrieb der vertragsgegenständlichen Liegenschaften wurde und wird vor und nach Abschluss der Verträge in vollkommen gleicher Weise bewerkstelligt.*

*FA: Zum Sachverhalt gibt es von unserer Seite keine Ergänzungen.*

Auf die Frage der Vorsitzenden, ob es zu den mitgeteilten Wertansätzen der Liegenschaften bzw. des Baurechtes noch Ergänzungen gebe, erklärt der PV: „nein“

Zur rechtlichen Beurteilung führte der PV aus wie in den bisherigen Schriftsätze im Rechtsmittelverfahren und ergänzte:

*„Es war ein reines Finanzierungsgeschäft. Die Verfügungsmacht ist immer bei der Gemeinde geblieben. Es sind keine Erwerbsvorgänge, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, verwirklicht worden. Jedenfalls der Normzweck des § 17 GrEStG ist erfüllt. Dazu wird auf die Entscheidung des VwGH 97/16/0345 (sale and lease back-Entscheidung) verwiesen. Danach sollen Vorgänge, deren wirtschaftliche Auswirkung wieder beseitigt werden, nicht mit Steuer belastet werden. Zweck des Vertragswerkes ist hier ebenso nicht der Übergang von Grundstücken, sondern die langfristige Finanzierung von Investitionsprojekten. Das Eigentum von Liegenschaften wurde wie im Beschwerdefall „sale and lease back“ auch hier zur Sicherung übereignet.“*

Dazu erwiderte das FA Folgendes:

*„Wenn gar keine Vorgänge stattgefunden haben (wegen der Finanzierung), dann kann kein Anwendungsbereich für § 17 GrEStG vorliegen. Wenn kein Rechtsgeschäft geschlossen wurde, kann ich es auch nicht aufheben. Das Finanzamt ist allerdings der Ansicht, dass Erwerbsvorgänge stattgefunden haben, Kaufvertrag und Baurechtsvertrag. Auch eine Sicherungsübereignung ist ein grunderwerbsteuerbarer Vorgang i.S. des § 1 GrEStG nach den Kommentaren von Fellner und Arnold.“*

Nach der Klarstellung des PV, dass es unzweifelhaft sei, dass es sich um an sich grunderwerbsteuerbare Vorgänge handelt, führte das FA weiter aus wie Folgt:

*„Wir verweisen auf unseren bisherigen Ausführungen wonach § 17 GrEStG nicht anwendbar ist. Auch wenn die Verträge aus dem Jahr 2013 mit Aufhebungsvertrag vom 3. Juli 2014 formell aufgehoben wurden, wird dadurch nicht die Steuerschuld für die Verträge aus dem Jahre 2013 beseitigt. Bei Abschluss des Aufhebungsvertrages vom 3. Juli 2014 lag bereits der rund ein Monat vorher neu gefasste Kauf- und Baurechtsvertrag vor, zwischen denselben Vertragsparteien. Die Verfügungsmacht kann daher durch den Aufhebungsvertrag nicht mehr an die Gemeinde zurückgefallen sein. Die Gemeinde hätte nicht mehr die Möglichkeit gehabt, die Liegenschaften an einen x-beliebigen Dritten zu verkaufen. Dazu gibt es Judikatur des VwGH und ist daher der Aufhebungsvertrag kein Anwendungsfall des § 17 GrEStG.“*

Dem erwiderte der PV:

*„Aufgrund der wirtschaftlichen Einheit zwischen der Gemeinde und KG hat die Gemeinde die Verfügungsmacht nie aufgegeben und konnte daher die Verträge auch aufheben.“*

*Der Aufhebungsvertrag hat Klarstellungsfunktion, um darzulegen, dass der alte Vertrag vom 22. Jänner 2013 durch das Vertragswerk vom 4. Juni 2014 ersetzt wird. Auch die Aufsichtsbehörde hat alle Verträge als Einheit betrachtet.“*

Auf Vorhalt der Vorsitzenden, dass der Aufhebungsvertrag im Bescheid der Aufsichtsbehörde nicht genannt werde, erklärte der PV:

*„Das kann sein. Ich weise darauf hin, dass sich die aufsichtsbehördliche Genehmigung nicht auf einzelne Vertragswerke bezieht, sondern auf die Gesamttransaktion.“*

Zum Argument der wirtschaftlichen Einheit erwiderte das FA: „*Die KG und die Gemeinde sind zwei verschiedene Rechtspersönlichkeiten.*“

Der PV verwies dazu nochmals auf die Ausführungen in der Stellungnahme vom 21.6.2017, Punkt IV.

Zu den in der Stellungnahme enthaltenen Beweisanträgen stellte der PV klar, dass die Gespräche mit dem Finanzamt auch aus Sicht der Bf. jetzt nicht entscheidungswesentlich seien. Die Vorsitzende hielt darauf hin fest, dass keine relevanten Beweisanträge mehr offen sind und stimmten dem der PV und die Vertreter des Finanzamtes zu.

Im Schlusswort wurde vom FA nochmals betont, dass die formelle Aufhebung nicht die Grunderwerbsteuerschuld auf Grund der Verträge aus dem Jahr 2013 beseitige und ersuchte das FA abschließend, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen

Der PV ersuchte abschließend, der Beschwerde Folge zu geben und den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben bzw. die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer auszusprechen.

### **III. Sachverhalt**

#### **III.1. Beteiligungsverhältnisse**

Einige Kommanditistin der KG ist die Bf.

Komplementärin der KG ist die Gemeinde A. GmbH an der die Bf. seit Jänner 2013 zu 95% beteiligt ist (5% der Anteile werden durch einen Rechtsanwalt – der auf Grund eines Syndikatsvertrages seine Stimmrechte nur mit Zustimmung der Bf. ausüben darf und auf erste Anforderung seine Anteile an die Bf. zu übertragen hat - gehalten). Die GmbH ist nicht am Vermögen der KG beteiligt.

#### **III.2. Gemeinderatsbeschluss vom 13. Dezember 2012**

Zur Optimierung ihrer bestehenden Finanzierungsstruktur fasste die Bf. in der Sitzung des Gemeinderates vom 13. Dezember 2012 zum Zweck der langfristigen Finanzierung und Schuldentilgung den Beschluss ein als „Baurechtsmodell E.“ bezeichnetes Konzept unter Inanspruchnahme der Dienstleistungen der E. Realwerte GmbH umzusetzen.

An Stelle eines herkömmlichen Bankkredites sah dieses Konzept Folgendes vor:

- Der Verkauf bestimmter, vorwiegend kommunalen Zwecken dienender Liegenschaften der Bf. (Volksschule, Kindergarten, Rathaus, Feuerwehr etc.) an die KG um einen Kaufpreis von insgesamt € 24.716.016,00,

- im Gegenzug weiters die Einräumung eines Baurechtes an diesen Liegenschaften zu Gunsten der Bf., und
- die Ausgabe von Schuldverschreibungen durch die KG ua. zur Finanzierung des Kaufpreises.

Gleichzeitig erfolgte

- ein entsprechender „Grundsatzbeschluss zur Ausgabe einer Schuldverschreibung“ zur Finanzierung des Ankaufes der kauf- und baurechtsgegenständlichen Grundstücke durch die KG und zur Rückzahlung von Verbindlichkeiten der KG gegenüber der Bf. in Höhe von € 4.498.000,00,
- ein Gemeinderatsbeschluss zum Liegenschaftskaufvertrag,
- ein Gemeinderatsbeschluss zum Baurechtsvertrag der Bf. als 100%-ige Kommanditistin der KG und
- ein Gemeinderatsbeschluss zur Übernahme der Baurechte durch die Bf.

wozu im Übrigen auf die oben dargestellte Verhandlungsschrift über die Sitzung des Gemeinderates vom 13. Dezember 2012 verwiesen wird.

Auf Grund dieser Gemeinderatsbeschlüsse wurden zwischen der Bf. und der KG am 22. Jänner 2013 die oben dargestellten Verträge (Kaufvertrag und Baurechtsvertrag) geschlossen. Aufsichtsbehördlich wurden diese am 19. Juni 2013 und grundverkehrsbehördlich am 23. August 2013 genehmigt.

### **III.3. Kaufvertrag vom 22. Jänner 2013**

Mit dem oben dargestellten Kaufvertrag vom 22. Jänner 2013 verkaufte die Bf. der KG die kauf- und baurechtsgegenständlichen Liegenschaften, wenn auch anders als in den Gemeinderatsbeschlüssen auf die einzelnen Liegenschaften aufgeteilt, um den beschlossenen Kaufpreis von insgesamt € 24.716.016,00.

Dabei gingen die Vertragsparteien davon aus, dass auf Grund des Gesamtkonzeptes durch eine vollständige Rückgängigmachung der Erwerbsvorgänge am Ende der Laufzeit der Baurechtsverträge die Bf. als verkaufende Partei faktisch zu keinem Zeitpunkt die Verfügung über die kaufgegenständlichen Liegenschaften verliere (Pkt. 7.3; Pkt. 15.1.).

Bei der Bemessung des Kaufpreises wurde die beabsichtigten Einräumung der Baurechte berücksichtigt und der Kaufpreis somit einvernehmlich mit einem Verkehrswert für Grund und Boden der kauf- und baurechtsgegenständlichen Liegenschaften (sohin ohne Berücksichtigung des Gebäudewertes des jeweiligen auf der Liegenschaft errichteten Baubestandes und ohne Berücksichtigung der zu löschenen bücherlichen Lasten) in Höhe von 108% des Schätzwertes von € 22.885.200,00, somit mit € 24.716.016,00 bestimmt (Pkt. 15. 1).

### **III.4. Baurechtsvertrag vom 22. Jänner 2013**

Mit oben dargestellten Baurechtsvertrag vom 22. Jänner 2013 räumte die KG der Bf. als Baurechtsnehmerin vom Tag der Genehmigung der Verträge bis zum 31. Mai 2043 auf den baurechtsgegenständlichen Liegenschaften (Stammliegenschaften) jeweils das

Baurecht im Sinne des BauRG ein, wobei sich das jeweilige Baurecht auf alle Teile der Liegenschaften erstreckt, unabhängig davon, ob sich darauf Bauwerke befinden oder ob diese für die Errichtung von Bauwerken erforderlich sind.

Zum Erlöschen der Baurechte ist im Baurechtsvertrag (1.5/7.1.) - vorbehaltlich eines vorzeitigen Ankaufs der Stammliegenschaften durch die Bf. - festgehalten, dass bei Erlöschen der jeweiligen Baurechte abweichend von der gesetzlichen Regelung [gemeint wohl, wonach die auf den Stammliegenschaften vom Baurechtsnehmer errichteten Gebäude gegen Entschädigung dem Baurechtsgeber zufallen würden] die Stammliegenschaften entschädigungslos in das Eigentum des Baurechtsnehmers, also der Bf. fallen sollen und es verpflichtete sich die Bf. für nach dem Laufzeitende des Baurechtvertrages die Stammliegenschaft um 1 € zu kaufen und die KG verpflichtete sich, die Liegenschaften um € 1 zu verkaufen und zu diesem Zweck innerhalb von vier Wochen nach Laufzeitende einen Kaufvertrag zu unterfertigen und an der Erstellung der verbücherungsfähigen Vertragsurkunde(n) in der erforderlichen Form gehörig mitzuwirken.

Der Berechnung des Bauzinses von jährlich € 1.741.224,00 wurde der Verkehrswert für Grund und Boden der baurechtsgegenständlichen Liegenschaften, somit der im bezughabenden Kaufvertrag vereinbarte Kaufpreis von € 24.716.016,00 zugrunde gelegt und es hat der Bauzins im Hinblick auf die zukünftige Übertragung der jeweiligen Stammliegenschaft an die Bf. zum bloß symbolischen Betrag von 1 € Kapital und Zinsenfunktion (Pkt. 4.1.1./7.1).

### **III.5. Gemeinderatsbeschluss vom 3. Juni 2014**

Mit Gemeinderatsbeschluss vom 3. Juni 2014 wurde neben der Anpassung von in Zusammenhang mit den gegenständlichen Verträgen beschlossenen Sicherungsgeschäften und Mittelverwendungen beschlossen, die gegenständlichen, beschlossenen und genehmigten Verträge wie folgt zu adaptieren:

- Streichung des Kündigungsrechts im Baurechtvertrag
- Verlagerung von Regelung und Textierung des Rückkaufvorganges aus dem Baurechts- in den Kaufvertrag ohne jedoch am sachlichen und wirtschaftlichen Gehalt etwas zu verändern.
- Streichung einzelner Verpflichtungen auf Ebene der Bf. und inhaltliche Präzisierungen
- Synchronisation des Kauf- und Baurechtsvertrages mit den Anleihebedingungen.

Ausdrücklich wurde in der Verhandlungsschrift über die Sitzung des Gemeinderats vom 3. Juni 2014, wozu auf die obige Darstellung verwiesen wird, festgehalten, dass durch die genannten Adaptierungen die von der Aufsichtsbehörde genehmigten Maßnahmen aufgrund des vom Gemeinderat in seiner Sitzung vom 13. Dezember 2012 beschlossenen Kauf- und Baurechtsvertrag keine sachliche Änderung erfahren.

### **III.6. Neufassung des Kauf- und Baurechtsvertrages mit 4. Juni 2014**

Mit dem Kauf- und Baurechtsvertrages mit 4. Juni 2014 wurden die Verträge vom 22. Jänner 2013

ohne Änderung des jeweiligen Gegenstandes und  
ohne den Anspruch auf Übereignung der Liegenschaften oder die Einräumung des  
Baurechtes grundsätzlich zu ändern  
und ohne die Höhe der vereinbarten Zahlungen abzuändern  
neu gefasst und vor allem lediglich ein anderer Grund für die Zahlungen erklärt.

In Abänderung des Kaufvertrages vom 22. Jänner 2013 ist in der Fassung vom 4. Juni 2014 im Wesentlichen festgehalten,

dass es sich um eine Sicherungsübereignung handle, dem Kaufvertrag Kreditfunktion zukomme und der Kaufpreis daher von der Bf. als verkaufende Partei der KG als kaufende Partei in Form von Rückkaufquoten zurückzuzahlen sei (13.1) und

dass mit den als einheitliches Rechtsgeschäft abgeschlossenen Vereinbarungen an sich der Grunderwerbsteuer unterliegende Rechtsgeschäfte abgeschlossen würden, gleichzeitig aber diese Vorgänge in zwei Schritten wieder rückgängig gemacht würden:

hinsichtlich der auf den Liegenschaften befindlichen Gebäude gleichzeitig mit dem Kaufvertrag durch Einräumung der Baurechts, sodass hinsichtlich dieses Teiles der Liegenschaften (Gebäude) der Verkäufer zu keinem Zeitpunkt die Verfügungsmacht verliere

hinsichtlich der vorerst im Eigentum des Käufers verbleibenden Stammliegenschaften durch die Vereinbarung, dass der Verkäufer diese durch Bezahlung der letzten Rückkaufrate gemäß Punkt 13. (Rückabwicklung) erwerbe

und dass zugleich mit der Rückübertragung der Stammliegenschaften die Baurechte erlöschen (5.2).

Weitgehend korrespondierend mit der Änderung im Kaufvertrag ist in Abänderung des Baurechtsvertrages vom 22. Jänner 2013 in der Fassung vom 4. Juni 2014 im Wesentlichen festgehalten,

dass das Baurecht zeitgleich mit dem Laufzeitbeginn der von der KG begebenen Anleihe beginne und zu dem nach Ablauf von 30 Jahren folgenden Monatsersten ende (3.1.),

dass Grundlage der Kaufpreisbemessung für die Liegenschaften der Verkehrswert der Liegenschaften ohne Berücksichtigung des Verkehrswertes der Bauwerke sei, weil diese tatsächlich nicht Gegenstand der Liegenschaftstransaktion seien und im Rahmen des gegenständlichen Baurechtsvertrags an den Baurechtsnehmer unmittelbar rückübertragen würden

und da die Gemeinde A. für die Bauwerke keinen Kaufpreis erhalte und hinsichtlich der Bauwerke durch Begründung der Baurechte auch keine Änderung der dem Eigentumsrecht entsprechenden Verfügungsgewalt eintrete, einvernehmlich festgelegt werde, dass über die Laufzeit des Baurechts kein Bauzins als Gegenleistung zu bezahlen sei (4.1.)

dass das Baurecht auf der jeweiligen Stammliegenschaft nach Ende der Laufzeit dieses Vertrages erlösche und daher die auf der Stammliegenschaft befindlichen Bauwerke und Zugehör in das Eigentum des Liegenschaftseigentümers zurückfalle und dass aufgrund des zeitgleichen Rückerwerbs der Liegenschaften durch die Gemeinde A. sich die Bauwerke auch nach Erlöschen des Baurechts weiterhin im Eigentum der Bf. befänden (7.2.).

Im Übrigen wird dazu auf die Darstellung im Verfahrensablauf verwiesen.

### **III.7. Aufsichtsbehördliche Genehmigung des Kauf- und Baurechtsvertrages vom 4. Juni 2014 / Grundverkehrsbehördliche Genehmigung**

Mit Bescheid vom 2. Juli 2014 genehmigte die NÖ Landeregierung - neben Sicherungsgeschäften für zur Finanzierung des Kaufpreises aufgenommenen Anleihen - die Abänderung der mit Bescheid der NÖ Landesregierung vom 19. Juni 2013 genehmigten Zahlungsverpflichtung

- von einem auf die Dauer von 30 Jahren an die Gemeinde A. GmbH & Co KG zu leistenden Bauzinses in Höhe von jährlich € 1.741.224,-- (gemäß ursprünglichem Baurechtsvertrag vom 21./22. Jänner 2013; Beschluss des Gemeinderates am 13. Dezember 2012)

- auf eine nunmehr im Kauf- und Baurechtsvertrag vom 04. Juni 2014 geregelte Rückzahlung des Kaufpreises von der verkaufenden Partei (BF.) an den Käufer (Gemeinde A. GmbH & Co KG) zuzüglich Zinsen in Form von jährlich zu leistenden Rückkaufzinsen in Höhe von ebenfalls € 1.741.224,-- auf die Dauer einer Gesamtdauer von ebenso 30 Jahren.

Dazu ist in der Genehmigung ua. festgehalten,

dass die Zahlungsverpflichtung in Form von jährlichen Rückkaufzinsen die genehmigte Verpflichtung zur Leistung eines jährlichen Bauzinses in selbiger Höhe ersetzte, dass über die Laufzeit des Baurechts kein Bauzins als Gegenleistung bezahlt werden müsse

und dass mit dem Kauf- und Baurechtsvertrag vom 4. Juni 2014 die der ursprünglichen Genehmigung zugrundeliegenden getrennt abgefassten Verträge vom 21. Jänner 2013 zusammengeführt und damit ersetzt würden.

### **III.8. Aufhebungsvertrag vom 3. Juli 2014**

Mit 3. Juni 2014 wurde eine Urkunde über einen Aufhebungsvertrag zum Kaufvertrag und zum Baurechtsvertrag vom 22. Jänner 2013 zwischen der Bf. und der KG errichtet und von „B.“ für die Bf. und von der KG firmenmäßig unterfertigt. Lt dieser Urkunde seien die Vertragsparteien übereingekommen, den Kaufvertrag und den mit dem Kaufvertrag eine Einheit bildenden Baurechtsvertrag rückwirkend mit dem Tag der Unterfertigung durch die Vertragsparteien, sohin dem 22. Jänner 2013, seinen ganzen Inhalte nach aufzuheben, sodass diesen Verträgen keine wie immer geartete Wirkung zukomme.

Zu diesem „Aufhebungsvertrag“ liegt weder ein Gemeinderatsbeschluss noch eine aufsichtsbehördliche Genehmigung vor.

### **III.9. Ausgabe der E. Anleihe**

Die E. Anleihe, an deren Ausgabe der Beginn des Baurechts geknüpft ist, wurde am 18. Juli 2014 ausgegeben, womit das Baurecht - den Bestimmungen des Pkt. 3.1. des Kauf und Baurechtsvertrages vom 4. Juni 2014 nach – am 1. August 2044 ausläuft.

### **III.10. Nachtrag vom 28. Juli 2014 zum Kauf- und Baurechtsvertrag vom 4. Juni 2014**

Lt. der Urkunde über den Nachtrag vom 28. Juli 2014 ist im Wesentlichen in Abänderung des Kaufvertrages vom 4. Juni 2014 vereinbart,

- dass die die kaufgegenständlichen Liegenschaften nach Bezahlung der letzten Rückkaufrate gemäß Punkt 13. (Rückabwicklung) mit Wirkung zum 01.09.2044 automatisch an den Verkäufer zurückfallen, ohne dass es weiterer Handlungen oder Erklärungen bedürfe und
- dass die KG als Käuferin der Einverleibung des Eigentumsrechtes für die Bf. als verkaufende Partei nach Ablauf des 31. August 2044 einwillige,

zum Baurechtsvertrag nunmehr die Ansicht der Vertragsparteien festgehalten, dass dem Baurecht kein eigenständiger Wert beizumessen sei (4.1) und in Abänderung des Baurechtsvertrages vom 4. Juni 2014 unter Bezugnahme auf den Ablauf des Baurechtes zum 1. August 2044 vereinbart,

- dass mit Ablauf des 15. Juli 2044 die Einräumung der Baurechts durch Rückerwerb durch den Baurechtsgeber wieder rückgängig gemacht werde, sodass die Baurechtsliegenschaften automatisch wieder an den Baurechtsgeber zurückfallen, ohne dass es weiterer Handlungen oder Erklärungen bedürfe,

Zu diesem Nachtrag liegt weder ein Gemeinderatsbeschluss noch eine aufsichtsbehördliche Genehmigung vor.

### **III.11. Verbücherung**

Der Kauf der Liegenschaften und die Einräumung der Baurechte wurden auf Grund der Urkunde über den Kauf- und Baurechtsvertrag vom 4. Juni 2014 und der Urkunde über den Nachtrag vom 28. Juli 2014 verbüchert.

### **IV. Beweiswürdigung**

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die vom Bundesfinanzgericht eingesehenen Unterlagen und dem damit im Einklang stehenden Vorbringen der Bf. in ihren Schriftsätze und bei der mündlichen Verhandlung.

Der Senat ist zur Überzeugung gelangt, dass für die Baurechtseinräumung von Anfang an kein Baurechtszins vereinbart wurde, sondern die Zahlungen der Bf. an die KG von jährlich € 1.741.224,00 dem späteren Rückerwerb der Liegenschaften durch die Bf. dienen sollen. Es wurde überzeugend dargetan, dass die Gesamttransaktion von der Bf. an Stelle einer herkömmlichen Finanzierung mittels Bankkredit gewählt wurde und die Konsolidierung des Gemeindebudgets bezwecken sollte. Es ist für den Senat nachvollziehbar, dass mit den Raten der Kaufpreis samt Verzinsung zurückbezahlt wird.

## V. Rechtslage

### Rechtslage zum 23. August 2013

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (GrEStG 1987) unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 unterliegen der GrESt auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

Gemäß § 2 Abs. 1 GrEStG 1987 sind unter Grundstücken iS dieses Gesetzes solche im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Was als Zugehör des Grundstückes zu gelten hat, bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes.

Gemäß § 2 Abs. 2 GrEStG 1987 stehen den Grundstücken gleich:

1. Baurechte,
2. Gebäude auf fremdem Boden.

Nach der am 23. August 2013 maßgeblichen Rechtslage war die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen (§ 4 Abs. 1 GrEStG 1987) und war nach der eine Ausnahme bildenden Vorschrift des § 4 Abs. 2 Z. 1 GrEStG 1987 die Steuer ua. vom Wert des Grundstückes zu berechnen, wenn die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes.

Als Wert des Grundstückes ist ab 2001 das Dreifache des Einheitswertes anzusetzen (§ 6 Abs. 1 lit. b GrEStG 1987).

§ 4 Abs. 3 GrEStG 1987 lautete in der maßgeblichen Fassung wie folgt:

*„Bei einem Tauschvertrag, der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet, ist die Steuer vom Wert der Leistung des einen als auch vom Wert der Leistung des anderen Vertragsteiles zu berechnen.“*

Gemäß § 5 Abs. 1 GrEStG 1987 ist Gegenleistung ua.

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

2. bei einem Tausch

die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung.

Gemäß § 5 Abs. 2 GrEStG 1987 gehören zur Gegenleistung

1. Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt,

2. Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen, ausgenommen dauernde Lasten.

Gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG 1987 entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

Gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG 1987 entsteht die Steuerschuld, wenn die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig ist, mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

§ 17 GrEStG 1987 mit der Überschrift Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer lautet auszugsweise wie folgt:

„(1) Die Steuer wird auf Antrag nicht festgesetzt,

1. wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird,

2. wenn der Erwerbsvorgang auf Grund eines Rechtsanspruches rückgängig gemacht wird, weil die Vertragsbestimmungen nicht erfüllt werden,

3. wenn das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründen sollte, ungültig ist und das wirtschaftliche Ergebnis des ungültigen Rechtsgeschäftes beseitigt wird,

4. wenn das geschenkte Grundstück aufgrund eines Rechtsanspruches herausgegeben werden musste oder ein von Todes wegen erworbenes Grundstück herausgegeben werden musste und dieses beim Empfänger einen Erwerb von Todes wegen darstellt.

(2) Ist zur Durchführung einer Rückgängigmachung zwischen dem seinerzeitigen Veräußerer und dem seinerzeitigen Erwerber ein Rechtsvorgang erforderlich, der selbst einen Erwerbsvorgang nach § 1 darstellt, so gelten die Bestimmungen des Abs 1 Z 1, 2 und 4 sinngemäß.

(3) ...

(4) Ist in den Fällen der Abs 1 bis 3 die Steuer bereits festgesetzt, so ist auf Antrag die Festsetzung entsprechend abzuändern. Bei Selbstberechnung ist in den Fällen der Abs 1 bis 3 die Steuer entsprechend festzusetzen oder ein Bescheid zu erlassen, wonach die Steuer nicht festgesetzt wird.

(5) Anträge nach Abs 1 bis 4 sind bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres zu stellen, das auf das Jahr folgt, in dem das den Anspruch auf Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer begründende Ereignis eingetreten ist. Die Frist endet keinesfalls jedoch vor Ablauf eines Jahres nach Wirksamwerden der Festsetzung.“

Die maßgeblichen Bestimmungen des Baurechtsgesetzes (kurz BauRG) lauten wie folgt:

„§ 1. (1) Ein Grundstück kann mit dem dinglichen, veräußerlichen und vererblichen Rechte, auf oder unter der Bodenfläche ein Bauwerk zu haben, belastet werden (Baurecht).

(2) Das Baurecht kann sich auch auf Teile des Grundstückes erstrecken, die für das Bauwerk selbst nicht erforderlich, aber für dessen Benutzung vorteilhaft sind.

(3) Die Beschränkung des Baurechtes auf einen Teil eines Gebäudes, insbesondere ein Stockwerk, ist unzulässig.

...

§ 3 (1) Das Baurecht kann nicht auf weniger als zehn und nicht mehr als hundert Jahre bestellt werden.

(2) Besteht das Entgelt für die Bestellung des Baurechtes in wiederkehrenden Leistungen (Bauzins), so muß deren Ausmaß und Fälligkeit bestimmt sein;

Wertsicherungsvereinbarungen sind zulässig, sofern das Ausmaß des Bauzinses nicht durch die Bezugnahme auf den Wert von Grund und Boden bestimmt wird.

§ 4. (1) Das Baurecht kann nicht durch eine auflösende Bedingung beschränkt werden.

(2) Das Erlöschen des Baurechtes wegen Verzuges in der Berichtigung des Bauzinses kann nur für den Fall vereinbart werden, daß der Bauzins für wenigstens zwei aufeinanderfolgende Jahre rückständig bleibt.

§ 5. (1) Das Baurecht entsteht durch die bucherliche Eintragung als Last des Grundstückes.

(2) Ein Baurecht kann nicht an einem Teile eines Grundbuchskörpers begründet werden. Pfand- und andere Belastungsrechte, die auf Geldzahlung gerichtet sind oder dem Zwecke des Baurechtes entgegenstehen, dürfen dem Baurecht im Range nicht vorgehen. Für das eingetragene Baurecht ist gleichzeitig eine besondere Grundbuchseinlage zu eröffnen. Alle Eintragungen gegen den Bauberechtigten sind in dieser Einlage zu vollziehen.

§ 6 (1) Das Baurecht gilt als unbewegliche Sache, das auf Grund des Baurechtes erworbene oder hergestellte Bauwerk als Zugehör des Baurechtes.

(2) Dem Bauberechtigten stehen am Bauwerk die Rechte des Eigentümers und an dem Grundstücke, soweit im Baurechtsvertrag nichts anderes bestimmt ist, die Rechte des Nutznießers zu.

(3) Die für Gebäude geltenden Vorschriften finden auf das Baurecht entsprechende Anwendung.

...

§ 9. (1) Bei Erlöschen des Baurechtes fällt das Bauwerk an den Grundeigentümer. Gesetzliche Pfand- und Vorzugsrechte, die auf dem Baurecht haften, gehen auf das Grundstück über, sobald das Baurecht erlischt.

*(2) Mangels anderer Vereinbarung ist dem Bauberechtigten eine Entschädigung in der Höhe eines Viertelteiles des vorhandenen Bauwertes zu leisten.“*

## **VI. Erwägungen**

### **VI.1. Sache des gegenständlichen Verfahrens - Erwerbsvorgang iSd § 1 (1) 1 GrEStG**

Jeder Erwerbsvorgang löst grundsätzlich selbstständig die Grunderwerbsteuerpflicht aus und bildet einen in sich abgeschlossenen Steuerfall, dessen gesetzliche Tatbestandsmerkmale auch hinsichtlich eines Befreiungstatbestandes je für sich gesondert zu würdigen sind. Bei mehreren Erwerbsvorgängen ist grundsätzlich jeder Erwerbsvorgang, worunter nicht erst das Erfüllungs-, sondern schon das Verpflichtungsgeschäft zu verstehen ist, grunderwerbsteuerpflichtig. Über ein und denselben Erwerbsvorgang können auch mehrere, inhaltlich voneinander abweichende Vertragsurkunden errichtet werden (z.B. zunächst eine Punktation und sodann eine einverleibungsfähige Urkunde). Mit dem Erkenntnis vom 27. Oktober 1983, ZI. 82/16/0158, hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass die Grunderwerbsteuerpflicht auslösenden Rechtsgeschäfte in Wahrheit nicht die nicht angezeigten Kaufverträge gewesen seien, sondern bereits die nicht angezeigten Baudurchführungsverträge. Dieser Umstand habe die angefochtenen Bescheide nicht mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde belastet, weil nicht über eine andere Sache im Sinne des § 289 BAO [Anmerkung BFG: entspricht nunmehr § 279 BAO] entschieden worden sei (vgl. VwGH 29.07.2004, 2004/16/0053 unter Hinweis auf Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 74 zu § 1 GrEStG).

Für die Besteuerung ist der tatsächliche Erwerbsvorgang und nicht allein der Inhalt der Urkunde über das Rechtsgeschäft maßgebend, wobei allerdings der Umstand, dass die Tatbestände des Grunderwerbsteuerrechtes in der Hauptsache an die äußere zivil- bzw formalrechtliche Gestaltung anknüpfen, von der Urkunde zunächst auszugehen gebietet (vgl. VwGH 28.5.1976, 1019/74).

Mit dem im vorliegenden Verfahren gegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheid vom 29. November 2013 zu ErfNr. 1/2013 besteuerte das Finanzamt den zwischen der KG als Baurechtsgeberin und der Bf. als Baurechtsnehmerin mit Baurechtsvertrag vom 22. Jänner 2013 verwirklichten Erwerbsvorgang.

Über ein und denselben Erwerbsvorgang – Einräumung eines Baurechtes durch die KG zu Gunsten der Bf. - wurden ebenso wie über den bezughabenden Kaufvertrag mehrere Urkunden errichtet.

Bereits der Baurechtsvertrag vom 22. Jänner 2013, der auch aufsichtsbehördlich genehmigt wurde, vermittelte der Bf. den Anspruch auf ein Baurecht hinsichtlich der gegenständlichen Liegenschaften.

Mit Erteilung der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung lagen alle aufschiebenden Bedingungen vor und ist daher am 23. August 2013 gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG die Grunderwerbsteuerschuld für diesen Erwerbsvorgang entstanden.

Der Kauf- und Baurechtsvertrag vom 4. Juni 2014 änderte zwar einige Vertragsbestimmungen ab, die Baurechtseinräumung als solche blieb unverändert und es wurde mit dieser Neufassung lediglich die Erklärung zum Zahlungsgrund für die vierteljährlichen Zahlungen der Bf. an die KG dem Gewollten entsprechend berichtet.

Wie bereits aus den Gemeinderatsbeschlüssen vom 13. Dezember 2012 erschließbar, liegt den Verträgen (Kaufvertrag und Baurechtsvertrag) ein Finanzierungskonzept zugrunde.

Auch wenn im Baurechtsvertrag in der ursprünglichen Fassung als Grund für die vierteljährlichen Zahlungen auf die Dauer der Baurechte die Leistung eines Baurechtszinses genannt ist, wurden diese Zahlungen von vornherein nicht für die Einräumung der Baurechte vereinbart.

So ist bereits im Baurechtsvertrag vom 13. August 2013 festgehalten, dass der während der Gesamtlaufzeit für jedes der Baurechte jeweils zu zahlende Baurechtszins im Hinblick auf die zukünftige Übertragung der jeweiligen Stammliegenschaften zum bloß symbolischen Betrag von € 1,00 Kapitaltilgungs- und Zinsenfunktion hat.

Der „Bauzins“ hat keinen Bezug zu einem wie immer festgestellten Wert der Baurechte, sondern ist auf die Rückzahlung der zur Finanzierung des Kaufpreises ausgegebenen E. Anleihe abgestellt.

Es ist im Lichte der Gesamtvereinbarung davon auszugehen, dass von vornherein kein Baurechtszins vereinbart war, sondern die Rückzahlung des Finanzierungsfunktion habenden Kaufpreises, wenn auch unter Einbeziehung einer allenfalls nicht begründeten Rückzahlung der Schuldentlastung von € 4.498.000,00.

Dies wird auch durch den Gemeinderatsbeschluss vom 3. Juni 2014 bestätigt, wonach die in der Sitzung vom 13. Juni 2012 beschlossenen Verträge keine sachliche Änderung erfahren.

Die im Kauf- und Baurechtsvertrag vom 4. Juni 2014 getroffenen Vereinbarungen führen somit nicht zur Verwirklichung eigenständiger Erwerbsvorgänge.

In Umsetzung des Finanzierungskonzeptes wurden zwei dem § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegende Erwerbsvorgänge (1. Kaufvertrag und 2. Einräumung der Baurechte) verwirklicht (vgl. VwGH 20.02.2003, 2000/16/0012).

Für den zwischen der Bf. als Veräußerin und der KG als Erwerberin durch Abschluss des Kaufvertrages verwirklichten Erwerbsvorgang setzte das Finanzamt gegenüber der KG mit Bescheid vom 29. November 2013 zu ErfNr. 2/2013 Grunderwerbsteuer fest und ist die dagegen eingebrachte Beschwerde nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens [Anmerkung: die gegen diesen Bescheid eingebrachte Beschwerde wird vom BFG unter der GZ. RV/7102115/2015 entschieden].

## **VI.2. Rechtsträgerwechsel - Keine wirtschaftlichen Identität zwischen KG und Bf.**

Zum Argument der wirtschaftlichen Identität zwischen KG und Bf. ist darauf zu verweisen, dass auch der Übergang eines Grundstückes zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern ein grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang ist (vgl. ua. VwGH 13.10.1978, 1902/76). An dem der Gesellschaft als Rechtsträger zugeordneten Gesamthandvermögen sind die Gesellschafter nur mittelbar über ihre Mitgliedschaft beteiligt. An den zum Gesellschaftsvermögen gehörenden einzelnen Objekten (und damit auch an den beschwerdegegenständlichen Liegenschaftsanteilen) haben die Gesellschafter keinerlei Anteil. Die so gegebene, nur mittelbare Beteiligung der Gesellschafter am Vermögen der Gesellschaft besteht unabhängig vom Kapitalanteil der Gesellschafter, insbesondere also unabhängig von einer Beteiligung der Gesellschafter am Auseinandersetzungsguthaben (vgl. dazu BFG 11.07.2016, RV/3100154/2015 unter Hinweis auf Fischer in Borutta/Egly/Siglach, GrEStG 13 Rz 39 zu § 1 dGrEStG mit zahlreichen Hinweisen auf die BFH-Judikatur).

Selbst die Anwachsung gemäß § 142 UGB infolge Austritts des reinen Arbeitsgesellschafters löst Grunderwerbsteuerpflicht aus, wenn sich im Gesellschaftsvermögen ein Grundstück befindet. Die Gesellschaft als Rechtsträger von Gesamthandelsvermögen darf in dieser Eigenschaft nicht mit ihren Gesellschaftern gleichgesetzt werden. Das Gesellschaftsvermögen und das Vermögen der Gesellschafter sind voneinander streng zu trennen - sog. Trennungsprinzip (vgl. VwGH 21.12.2000, 2000/16/0563 dort zitierte Judikatur und Literatur). Die KG/OG als Eigentümerin der Grundstücke (dokumentiert im Grundbuch) ist eine von den Gesellschaftern zu unterscheidende und selbständige Rechtspersönlichkeit, (vgl. BFG 16.10.2014, RV/6100226/2008).

Auch im gegenständlichen Fall ist die KG eine eigenständige Rechtspersönlichkeit und besteht keine rechtliche oder wirtschaftliche Identität zwischen der Bf. und der KG. Die Kontrolle der Bf. über die KG ändert weder etwas daran, dass hinsichtlich des Liegenschaftseigentums ein Rechtsträgerwechsel stattgefunden hat noch wird der Rechtsträgerwechsel durch das Beteiligungsverhältnis „aufgehoben“.

## **VI.3. Finanzierungszweck/Sicherungsübereignung**

Die Sicherungsübereignung ist ein Vertrag, durch welchen der Schuldner seinem Gläubiger an einer Sache Eigentum überträgt, um ihm für seine Forderung dingliche Sicherheit (bis zur vollständigen Bezahlung der Schuld) zu gewähren (Koziol/Welser, Bürgerliches Recht I 14, Rz 1298 ff). Die Sicherungsübereignung soll auf den Gläubiger Volleigentum mit der bloß persönlich wirkenden Beschränkung übertragen, von den im Eigentum liegenden Befugnissen nur zur Sicherung seiner Forderung Gebrauch zu machen. Die Sicherungsübereignung zählt also wie das Treuhandeigentum zu den fiduziarischen Übereignungen. Nach der Rsp des BFH (U 22. 10. 1952, II 67/52, BStBl III, 350, 18. 1. 1956, II 87/55, BStBl III, 92 u 1. 2. 1956, II 162/55, BStBl III, 93) ist die Sicherungsübereignung ein steuerpflichtiger Vorgang iSd § 1 GrEStG (vgl. Arnold in

Arnold/Bodis (Hrsg), Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 220-221 zu § 1 GrEStG).

Bei der Sicherungsübereignung handelt es sich nach herrschender Lehre und Rechtsprechung um einen Fall der eigennützigen Treuhand; der Gläubiger erhält die nach außen uneingeschränkte Stellung eines Eigentümers, ist jedoch im Innenverhältnis gegenüber dem Sicherungsgeber entsprechend der Sicherungsabrede treuhändig gebunden (vgl. OGH 11.06.2001, 8 Ob 313/00p).

Für das Vorliegen von Sicherungseigentum ist wesentlich, dass der Sicherungsnehmer nicht frei über das übertragene Wirtschaftsgut verfügen darf (vgl. VwGH 14.04.1986, 84/15/0207).

Die Zurechnungsvorschrift des § 24 BAO ist auf Tatbestände des Abgabenrechtes ausgerichtet, bei deren Anwendung der Sachverhalt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu beurteilen ist; sie ist jedoch nicht anwendbar, wenn den Einzelvorschriften zufolge Rechtsfolgen mit Rechtsgeschäften und Rechtsstellungen verbunden sind, die erkennbar bloß formal erfüllt sein müssen, um dem entsprechenden Tatbestand Genüge zu tun (vgl. VwGH 27.6.1991, 90/16/0019).

Knüpfen die Tatbestände der Einzelsteuervorschriften nicht wirtschaftlich an, sondern werden Rechtsfolgen mit Erwerbsvorgängen, Rechtsverkehrssakten und Rechtsstellungen verbunden, die erkennbar bloß formal-rechtlich erfüllt sein müssen, um den entsprechenden Steuertatbeständen zu entsprechen, dann genügt die Treuhandstellung, der Treuhanderwerb und der vom Treuhänder bewirkte Verkehrsvorgang, um in der Sphäre des Treuhänders die entsprechenden Rechtswirkungen auszulösen und ihm die entsprechende Tatbestandsverwirklichung zuzurechnen (vgl. VwGH 31.05.1995, 94/16/0238 unter Hinweis auf Stoll BAO-Kommentar, § 24, 304).

Das bedeutet, dass zwar für jene Abgabenarten, bei denen die wirtschaftliche Betrachtungsweise anzuwenden ist, das Wirtschaftsgut dem Sicherungsgeber als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen ist (§ 24 Abs 1 lit. a BAO). Im Bereich der Grunderwerbsteuer löst die Einräumung von Sicherungseigentum an einem Grundstück jedoch wie jeder treuhändige Erwerb eines Grundstückes Grunderwerbsteuer aus (Erwerbsvorgang nach § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG).

Dazu wird angemerkt, dass im gegenständlichen Fall zwischen den Vertragsparteien gerade kein Kreditvertrag abgeschlossen wurde und die vertraglichen Absprachen über eine bloße Sicherungsübereignung hinausgehen. Hier wurde lediglich "anstelle" eines Kredites ein Vertragskonzept mit Verkauf der Liegenschaft, Baurechtseinräumung an die Verkäuferin und Rückkauf nach 30 Jahren gewählt. Der im Vordergrund stehende Finanzierungszweck als Motiv für den Vertragsabschluss verändert nicht die zivilrechtliche Einordnung der abgeschlossenen Verträge.

#### **VI.4. Höhe der Gegenleistung für die Baurechtseinräumung**

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist Gegenleistung die Summe dessen, was der Erwerber an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält. Dies ist jede nur denkbare Leistung, die vom Erwerber für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird bzw. alles, was dieser einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten. Steht somit die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder auch "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des GrEStG anzusehen. Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber für den Erwerb des Grundstückes gewährt, oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt. Maßgebend ist also nicht, was die Vertragschließenden als Gegenleistung bezeichnen, sondern was nach dem Inhalt des Vertrages der Käufer als Wert der Gegenleistung im maßgeblichen Zeitpunkt des Erwerbsvorganges zu erbringen hat.

Der Tausch ist nach § 1045 ABGB ein Vertrag, durch den eine Sache gegen eine andere überlassen wird; er zählt zu den "anderen Rechtsgeschäften" iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG.

Bei der wechselseitigen Übertragung von Liegenschaftsanteilen, also von Grundstücken nach § 2 GrEStG, handelt es sich um einen Tauschvertrag (vgl. VwGH 29.1.1996, 95/16/0187). Auch beim Tausch von Eigentumswohnungen innerhalb desselben Grundstücks liegen zwei Erwerbsvorgänge, und zwar auch dann, wenn sich am jeweiligen Anteil am Grundstück durch den Vorgang nichts ändert (vgl. VwGH 30.4.1999, 99/16/0111, 0112).

Zu einem Beschwerdefall, bei dem Stockwerkseigentum an einer Liegenschaft in Wohnungseigentum umgewandelt wurde, wobei es im Wesentlichen zu keinen Änderungen der Nutzung der realen Teile der Liegenschaft gekommen ist, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 18.6.2002, 2001/16/0409 Folgendes ausgesprochen:

*„In grunderwerbsteuerrechtlicher Hinsicht ist beim Stockwerkseigentum als Grundstück iSd § 2 GrEStG ein bestimmter materieller Gebäudeteil anzusehen. Zugehör dieses materiellen Gebäudeteiles sind sowohl die im gemeinschaftlichen Miteigentum der übrigen Stockwerkseigentümer stehenden Teile des Hauses wie Außenmauern, Stiegenaufgang, Dach etc als auch der anteilige Grund und Boden. Demgegenüber ist beim Wohnungseigentum der anteilige Grund und Boden das Grundstück iSd Grunderwerbsteuerrechts, während das Recht, eine selbstständige Wohnung oder eine sonstige selbstständige Räumlichkeit ausschließlich zu nutzen und hierüber allein zu verfügen (vgl § 1 Abs 1 WEG 1975), infolge seiner untrennbarer Verbindung zum Grundstücksanteil als Bestandteil des Grundstücks behandelt wird (Hinweis E 28. September 1972, 749/71). Wird ein materieller Teil der (Gesamt-)Liegenschaft, sohin ein Grundstück iSd § 2 Abs 1 GrEStG, gegen einen ideellen Anteil an dem erst durch die Aufhebung des Stockwerkseigentums rechtlich geschaffenen Grundstück - das nunmehr auch als ein Grundstück iSd § 5 Allgemeines Grundbuchsanlegungsgesetz anzusehen ist - ausgetauscht, so werden mit einem solchen Tauschvorgang Erwerbsvorgänge iSd § 1*

*Abs 1 Z 1 GrEStG verwirklicht. Der Tausch des materiellen Teiles der Liegenschaft gegen den ideellen Anteil an dem durch die Aufhebung des Stockwerkseigentums entstandenen Grundstück ist damit nach § 5 Abs 1 Z 2 GrEStG zu versteuern. Es kommt nicht darauf an, ob "faktisch" in der Nutzungsmöglichkeit eine Änderung eingetreten ist oder nicht. Im Hinblick auf die umfangreichen Regelungen des Wohnungseigentums in den jeweiligen Wohnungseigentumsgesetzen bestehen zwischen dem Stockwerkseigentum und dem Wohnungseigentum auch in wirtschaftlicher Hinsicht wesentliche Unterschiede.*

*Zweifellos bestehen solche Unterschiede in der Verwertbarkeit und Belastbarkeit dieser Liegenschaftsanteile.“*

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG ist Gegenleistung bei einem Tausch die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung. Beim Grundstückstausch ist die "Tauschleistung des anderen Vertragsteiles" das vom Erwerber des eingetauschten Grundstückes hingebene Grundstück, das als Gegenleistung mit dem Verkehrswert zu bewerten ist. Die Grunderwerbsteuer ist demnach beim Grundstückstausch vom gemeinen Wert (§ 10 BewG) des für das erworbene Grundstück hingebenen Grundstückes zu bewerten (vgl. VwGH 25.10.2006, 2006/16/0018).

Mitunter werden Verträge geschlossen, welche aus Elementen des Kaufes und des Tausches zusammengesetzt sind: Eine Partei gibt eine Sache und erhält als Gegenleistung eine andere Sache und Geld. Der § 1055 ABGB ordnet für diesen Fall an, dass Kaufrecht anzuwenden ist, wenn innerhalb der zusammengesetzten Leistung der Wert des Geldes den Wert der Sache übersteigt oder diesem doch gleichkommt. Ist der Sachwert höher als der Geldwert, so muss das Recht des Tausches herangezogen werden (Absorptionsprinzip). Im § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG ist der grunderwerbsteuerliche Tauschvertrag schlechthin behandelt (vgl. Fellner, aaO Rz 108 zu § 5 GrEStG mit Judikaturhinweisen).

Bei einem Grundstückstausch ist stets der objektive gemeine Wert beider Grundstücke zu ermitteln, auch dann, wenn die Parteien im Tauschvertrag ausdrücklich von einer Gleichwertigkeit der beiden Tauschgrundstücke ausgegangen sind. Subjektive Aspekte der Vertragsparteien (zB besonderes Interesse am Erwerb einer Liegenschaft) sind gemäß § 10 Abs 2 BewG bei der Ermittlung des objektiven gemeinen Werts nicht zu berücksichtigen (BFG vom 29.12.2014, RV/7102362/2013 und RV/7102361/2013).

Auch beim Verkauf einer Liegenschaft unter Vorbehalt des Fruchtgenusses ist der Wert dieser vorbehaltenen Nutzung bei Bemessung der Grunderwerbsteuer grundsätzlich der Gegenleistung zuzurechnen (vgl. VwGH 23.9.1953, 1861/51, VwSlg 814 F/1953). Soweit aber der Verkäufer für das Fruchtgenussrecht an Teilen der erworbenen Liegenschaften ein Entgelt zu leisten hat, liegt eine der Gegenleistung iSd § 5 GrEStG 1987 zuzurechnende vorbehaltene Nutzung nicht vor (vgl. VwGH 27.5.1999, 98/16/0349).

Auch im gegenständlichen Fall liegen wie bei einem Grundstückstausch zwei der Steuer unterliegende Erwerbsvorgänge über unterschiedliche Grundstücke iSd § 2 GrEStG vor, die wechselseitig verknüpft sind. Die KG erwirbt Grundstücke iSd § 2

GrEStG (Liegenschaften samt Gebäuden) und hat die KG hierfür neben der Leistung des Kaufpreises der Bf. Grundstücke iSd § 2 GrEStG (Einräumung der Baurechte an den erworbenen Liegenschaften) hinzugeben. Der Erwerb der Liegenschaften samt Gebäude durch die KG zu einem Kaufpreis iHv € 24.716.016,00 (=108% des Schätzwertes des Grund und Bodens alleine ohne Gebäude) ist nur durch die im Gegenzug vereinbarte Baurechtseinräumung erklärbar. Auch die Bf. betonte mehrfach, dass der Kaufvertrag und der Baurechtsvertrag eine untrennbare Einheit darstellen. Der Kauf und die Baurechtseinräumung sind daher nach den Grundsätzen von „Tausch mit Aufzahlung“ zu behandeln.

Wie bereits ausgeführt stellen die Zahlungen von jährlich € 1.741.224,00 kein Entgelt für die Einräumung des Baurechtes dar, sondern es handelt sich dabei um Zahlungen für den Rückerwerb der Liegenschaft. Diese entspricht auch dem Vorbringen der Bf.

Dass der Kaufpreis vereinbarungsgemäß lediglich nach dem Wert des für Grund und Bodens (ohne Gebäude) bemessen wurde, ist in den Verträgen damit begründet, dass die Bf. durch die Baurechtseinräumung die Verfügungsmacht an den Gebäuden faktisch behalten habe.

Wenn die Vertragsparteien in Pkt 4. 1 des TEIL 2: BAURECHTSVERTRAG des Kauf- und Baurechtsvertrages vom 4. Juni 2014 erklären, dass Grundlage der Kaufpreisbemessung für die Liegenschaften der Verkehrswert der Liegenschaften ohne Berücksichtigung des Verkehrswertes der Bauwerke sei, weil diese tatsächlich nicht Gegenstand der Liegenschaftstransaktion seien und im Rahmen des gegenständlichen Baurechtsvertrags an den Baurechtsnehmer unmittelbar rückübertragen würden, so ist zu sagen, dass die Preisbestimmung Sache der Vertragsparteien ist und im Hinblick darauf, dass dies grundsätzlich im Lichte des gesamten Vereinbarungen stimmig ist, dem auch so zu folgen ist.

Insgesamt erschließt sich deutlich, dass die Einräumung der Baurechte neben dem vereinbarten Kaufpreis Gegenleistung für den Erwerb der Liegenschaften ist und, wie im adaptierten Vertrag richtig festgehalten, über die Laufzeit des Baurechts kein Bauzins als Gegenleistung zu bezahlen ist.

Der im Nachtrag in Ergänzung zum oa. Pkt. 4.1. vertretenen Ansicht, dass dem Baurecht kein eigenständiger Wert beizumessen sei, kann jedoch nicht gefolgt werden.

Das Baurecht hätte lediglich dann keinen Wert, wenn mit diesem Recht die Verpflichtung zur Zahlung eines angemessenen Bauzinses verbunden wäre. Ein Baurecht, an welches keine Verpflichtung zur Zahlung eines Bauzinses geknüpft ist, hat jedenfalls einen entsprechenden Wert.

Wenn beim Tausch von Grundstücken - etwa bei nicht gleichwertigen Grundstücken - eine zusätzliche Leistung eines Vertragsteiles (Tauschaufgabe) erbracht wird, so besteht, weil die Steuer nach § 4 Abs. 3 GrEStG vom Wert der Leistung des einen wie auch vom Wert der Leistung des anderen Vertragsteiles zu berechnen ist, die Gegenleistung für den Erwerb des wertvolleren Grundstückes in der Hingabe des geringerwertigen

Grundstückes zuzüglich der Leistung einer Tauschaufgabe. Die Bemessungsgrundlage für den Erwerb des geringerwertigen Grundstückes besteht in der Hingabe des wertvolleren Grundstückes, wobei aber ein bestimmter Anteil des wertvolleren Grundstückes auch für die Tauschaufgabe gegeben wird (VwGH 17.4.1962, 1582/60). Der Verkehrswert des höherwertigen Grundstückes ist daher nach dem Verhältnis zum Verkehrswert des geringerwertigen Grundstückes zur zusätzlichen Leistung zu teilen. Die Gegenleistung für das weniger wertvolle Grundstück verhält sich zum Wert des höherwertigen Grundstückes wie sich der Wert des geringerwertigen Grundstückes zur Summe aus dem Wert des geringerwertigen Grundstückes zuzüglich der zusätzlichen Leistung verhält. Aus dem Ansatz dieser Proportion ist eine andere, für alle Tauschgeschäfte allgemein geltende Proportion abzuleiten:

Die Gegenleistung (= steuerpflichtige Bemessungsgrundlage) für jeden Erwerb verhält sich zur Gesamtleistung des Erwerbers wie sich der Verkehrswert des erworbenen Grundstückes zur Gesamtleistung des Veräußerers verhält. Diese Berechnungsart gilt auch dann, wenn (aus besonderen Gründen) der Erwerber des geringerwertigen Grundstückes eine Aufzahlung leistet (vgl. Fellner, aaO, Rz 113 zu § 5 GrEStG).

Nach § 10 Abs. 2 BewG wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

Gegenstand der Erwerbsvorganges waren beim Erwerb der KG die Liegenschaften samt den jeweils einen unselbständigen Bestandteil darstellenden Bauwerken. Nach dem Grundsatz superficies solo cedit teilen die Bestandteile das rechtliche Schicksal der Liegenschaften und ist zivilrechtlich ein „Zurück behalten“ der Gebäude nicht möglich. Für die Bestimmung des gemeinen Wertes der Liegenschaften nach der Vorschrift des § 10 BewG ist daher auch der Wert der Gebäude maßgeblich.

Ebenso verhält es sich bei der Ermittlung des gemeinen Wertes des Baurechtes. Mit der Bestellung des Baurechtes werden die Bauwerke gemäß § 6 Abs. 1 BauRG zum Zubehör des Baurechts und erlangte somit die Bf. wieder die Rechtsstellung eines Eigentümers hinsichtlich der Gebäude. Es ist daher auch bei der Bewertung der Gegenleitung – Bestellung des Baurechtes für die Dauer von 30 Jahren – der Wert des Zubehörs (= Gebäude) zu berücksichtigen.

Auf Grund der im Beschwerdeverfahren der KG vorgelegten Unterlagen (Sachverständigengutachten vom 28. November 2012 und „Bandbreiteneinschätzung des Gebäudewertes“ vom 22. Mai 2013) wurde der gemeine Wert der von der Bf. erworbenen Liegenschaften samt Zubehör (Gebäude) mit insgesamt € 34.685.200,00 (€ 22.885.200,00 + € 11.800.000,00) ermittelt.

Davon ausgehend wurde der gemeine Wert des Baurechtes (samt Zubehör) in Anlehnung an die Bestimmungen des § 56 Abs 3 BewG und § 56 Abs. 4 BewG unter

Berücksichtigung der Tatsache, dass bei Erlöschen des Baurechtes keine Entschädigung an den Baurechtsnehmer für den vorhandenen Bauwert zu leisten hat (siehe dazu Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum BewG, Rz zu § 56) mit 60% des Boden- und Gebäudewertes mit € 20.811.120,00 ermittelt.

Die genannten Wertansätze wurden bei der mündlichen Verhandlung ausdrücklich vorgehalten und dagegen von den Parteien keine Einwände erhoben.

Den Liegenschaften im Wert von € 34.685.200,00 steht somit als Gegenleistung eine Leistung von € 45.527.136,00 (Kaufpreis € 24.716.016,00 + Baurecht € 20.811.120,00) gegenüber. Der auf das Baurecht entfallende aliquote Teil des Wertes der Liegenschaften beträgt demnach € 15.855.112,42 (€ 34.685.200,00 / € 45.527.136,00 \* € 20.811.120,00).

Am 23.08.2013 (mit Eintritt aller aufschiebenden Bedingen) ist daher für den Erwerb der Bf., nämlich die Einräumung des Baurechts, eine Grunderwerbsteuerschuld iHv € 554.928,93 (3,5% vom Wert der Gegenleistung von € 15.855.112,42) entstanden.

#### **VI.5. Anträge auf Nichtfestsetzung der Steuer nach § 17 GrEStG 1987**

Die Nichtfestsetzung der Steuer nach § 17 GrEStG 1987 setzt die Einbringung eines entsprechenden Antrages der Partei voraus. Ein entsprechendes Begehren in einem Rechtsmittel wird als Antrag iS des § 17 Abs 4 GrEStG auf Abänderung der bereits festgesetzten Steuer anzusehen sein, weil es auf die Bezeichnung der Eingabe nicht ankommen kann (vgl VwGH 20.9.1984, 82/16/0105).

Neuerliche (wiederholte) Anträge, denen die materielle Rechtskraft einer bereits vorliegenden Entscheidung entgegensteht, sind unzulässig (sog Wiederholungsverbot).

Dabei kommt es entscheidend darauf an, ob die bereits entschiedene Sache ident ist mit jener, deren Entscheidung im Wege des neuerlichen Antrages begehrt wird.

Abgesehen von der Identität des Begehrens und der Partei(en) muss Identität des anspruchserzeugenden Sachverhaltes gegeben sein, damit das Verfahrenshindernis der res iudicata vorliegt (VwGH 26.6.1997, 97/16/0024).

Da das Verwaltungsgericht gemäß § 279 Abs. 2, 2. Satz BAO berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen, hat es grundsätzlich von der Sachlage im Zeitpunkt seiner Entscheidung auszugehen. Im gegenständlichen Verfahren sind daher auch die von der Bf. nach der Bescheiderlassung erfolgten Anträge, die sich auf den gegenständlichen zwischen der Bf. als Baurechtsnehmerin und der KG als Baurechtsgeberin verwirklichten Erwerbsvorgang beziehen, zu berücksichtigen.

Die Bf. stützte ihre Anträge auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer nach § 17 GrEStG auf nachstehend angeführte anspruchsgrundende Sachverhalte:

- Antrag vom 15.10.2013 - Baurechtsvertrag vom 22.01.2013
- Antrag vom 7.7.2014 - Aufhebungsvertrag vom 3.7.2014

- Antrag vom 15.9.2014 - Kauf- und Baurechtsvertrag vom 4.6.2014 samt Nachtrag vom 28.7.2014
- Antrag vom 10.3.2015 (im Vorlageantrag) – Unmöglichkeit der Erfüllung des Rechtsgeschäftes vom 22.01.2013

## **VI.6. Allgemein zu den Tatbestandsvoraussetzungen nach § 17 GrEStG**

Ein Erwerbsvorgang ist dann rückgängig gemacht iSd § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG, wenn sich die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen haben, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt. Ein Erwerbsvorgang ist also nur dann rückgängig gemacht, wenn der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor Vertragsabschluss innehatte, wiedererlangt hat. Dabei hat bei derartigen Begünstigungstatbeständen wie § 17 GrEStG der die Begünstigung in Anspruch nehmende Steuerpflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann. Die Begünstigung des § 17 GrEStG setzt eine Wiederherstellung des früheren Zustandes voraus. Eine solche findet auch in der Rückstellung der Gegenleistung, die der erste Erwerber dem Rückerwerber geleistet hat, durch diesen ihren Niederschlag (vgl. 30.6.2005, 2005/16/0094 mit weiteren Judikaturhinweisen).

Das veräußerte und das rückerworbene Grundstück müssen identisch sein (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 14b zu § 17 GrEStG).

Zur Erreichung der Begünstigung nach § 17 GrEStG sind die vom Erwerber bereits erbrachten Leistungen zurückzugeben (vgl VwGH 21.5.1976, 680, 681/75). Ebenso muss auch ein anderer schon eingetretener wirtschaftlicher Erfolg rückgängig gemacht werden (vgl. Fellner, aaO Rz 26 zu § 17 GrEStG unter Hinweis auf VwGH 25.3.1965, Slg 3245/F und Slg 3246/F, und 15.2.1960, Slg 2173/F).

Sind an einem rückerworbenen Grundstück Veränderungen vorgenommen worden, dann kann die Steuerbegünstigung nach § 17 GrEStG nicht ohne weiteres gelten, weil nicht dasselbe Grundstück zurückgestellt wird. Für den Ersatz der werterhöhenden Aufwendungen am Grundstück kann also die Steuerfreiheit nicht gewährt werden (VwGH 21.1.1998, 97/16/0145).

In jenen Fällen, in denen der ursprüngliche Erwerbsvorgang bucherlich durchgeführt wurde, genügt es, dass der ursprüngliche Veräußerer im Wege des Tatbestandes der Rückgängigmachung den obligatorischen Anspruch auf Rückübertragung des Eigentums mit der Wirkung erhält, dass er über das Grundstück wieder so verfügen kann wie vor dem seinerzeitigen Erwerbsvorgang. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn in der Aufhebungsvereinbarung bereits im Wege einer Aufsandungserklärung der ursprüngliche Veräußerer wieder in die Lage versetzt wird, ohne weitere Mitwirkung des Intabulierten das Eigentum entweder wieder für sich selbst oder aber im Wege der gemäß § 22 GBG zulässigen Durchbrechung des Prinzips des bucherlichen Vormannes gleich (auf Basis

eines weiteren tauglichen Erwerbstitels) für eine dritte Person eintragen zu lassen. Die tatsächliche Rückübertragung des bucherlichen Eigentums ist keine Voraussetzung für die Anwendung des § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG (VwGH 23.1.2003, 2002/16/0111).

Wurde die Rückübertragung zwar vor Ablauf der Dreijahresfrist vereinbart, erfolgte die Aufsandungserklärung aber erst nach Ablauf dieser Frist, so sind die Voraussetzungen des § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG nicht erfüllt, weil der ursprüngliche Veräußerer ohne weitere Mitwirkung des Intabulierten in die Lage versetzt werden muss, sein Eigentum eintragen zu lassen (vgl UFS 8.2.2011, RV/1003-W/06).

## **VI.7. Zum Baurechtsvertrag als (teilweise) Rückgängigmachung des Kaufvertrages**

Da nach § 2 Abs. 2 Z. 1 GrEStG das Baurecht als solches dem Grundstück gleichsteht, wird durch den Vertrag über die Begründung eines Baurechts der Anspruch auf Übereignung des Baurechtes selbst begründet und bleibt für die Annahme einer Verwertungsbefugnis kein Raum. Wird eine Liegenschaft verkauft und zugleich für den Verkäufer ein Baurecht bestellt, handelt es sich um zwei selbstständige grunderwerbsteuerpflichtige Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG. Nur die Einräumung einer Verwertungsbefugnis im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG lässt eine wirtschaftliche Befugnis zu. Knüpft der herangezogene Abgabentatbestand an die äußere zivil- bzw formalrechtliche Gestaltung an, kommt es auf die Motive der vertragsschließenden Parteien nicht an (vgl. VwGH 20.02.2003, 2000/16/0012).

Der grundlegende Unterschied einer „sale and lease back Transaktion“ (siehe VwGH 21.1.1998, 97/16/0345, bei dem vorgesehen war, dass mit Bezahlung der letzten Leasingrate das Eigentum an den früheren Verkäufer und nunmehrigen Leasingnehmer zurückfällt) zum Baurechtsvertrag besteht darin, dass nach Ablauf der Vertragsdauer nicht etwa das Grundstück an den Bauberechtigten übergeht, sondern vielmehr das Bauwerk in das Eigentum des Grundeigentümers (§ 9 Abs 1 BauRG). Es kann somit keine Rede davon sein, dass der Baurechtsvertrag in Wahrheit die Rückabwicklung des Kaufvertrages über das Grundstück darstellt (vgl. VwGH 20.02.2003, 2000/16/0012).

Mit der Einräumung eines Baurechtes wird eine Sache geschaffen, die sich wesentlich vom Eigentumsrecht an dem Grundstück unterscheidet. Es ist gerade Sinn und Zweck des Baurechtes, dem Eigentümer seine Rechte an der Liegenschaft zu erhalten und künftigen Verwendungen nicht endgültig vorzugreifen. Dem Grundeigentümer verbleibt sein Vollrecht an der Liegenschaft, während es sich beim Baurecht mit dem diesem zugehörigen Bauwerk um ein davon verschiedenes Wirtschaftsgut handelt, das durch Zeitablauf erlischt. Sowohl über die Liegenschaft als auch über das Baurecht kann während der vereinbarten Laufzeit des Baurechts in jeder möglichen und dem Markt entsprechenden Weise verfügt werden. Dabei wird der Wert der Liegenschaft einerseits und des Baurechts andererseits wesentlich von der noch bestehenden Dauer des Baurechts abhängen. Von einer in wirtschaftlicher Betrachtungsweise gegebenen Identität eines allenfalls ideellen Teiles der Liegenschaft und des Baurechts kann somit keine Rede sein (vgl. das zu § 15 Abs 1 Z 7 ErbStG ergangene Erkenntnis VwGH 24.09.2002,

2002/16/0058, in dem ausgesprochen wurde, dass es durch die Einräumung des Baurechts an der vormals geschenkten Liegenschaft an den Abgabepflichtigen (den Schenker) nicht zu einem Rückfall von Vermögen an den Abgabepflichtigen kommt).

Im gegenständlichen Fall erfolgt eine Anknüpfung an zivilrechtliche Vorgänge (Kauf- und Baurechtseinräumung). Auf Grund des Kaufvertrages wurde der KG nicht bloß das Eigentum am „nackten Grundstück“ übertragen, sondern sind hier Gegenstand des Erwerbes die Liegenschaften samt den darauf errichteten Gebäuden, die nach dem Grundsatz "superficies solo cedit" als unselbständige Bestandteile zum Grundstück gelten. Ein „Zurückbehalten der Verfügungsmacht“ an den Bauwerken ist ebenso wenig rechtlich möglich wie im Beschwerdefall VwGH 20.02.2003, 2000/16/0012, bei dem argumentiert wurde, die Verkäuferin habe sich die Verfügungsmacht an der Liegenschaft zurückbehalten.

Nach § 6 Abs. 1 BauRG gilt das auf Grund des Baurechtes erworbene Bauwerk als Zugehör des Baurechtes und stehen nach § 6 Abs. 2 BauRG dem Bauberechtigten am Bauwerk die Rechte des Eigentümers und an dem Grundstücke, soweit im Baurechtsvertrag nichts anderes bestimmt ist, die Rechte des Nutznießers zu. Im gegenständlichen Fall wurden keine abweichenden Regelungen über die Benutzung der Grundstücke getroffen und kommen der Bf. erst durch die Bestellung des Baurechtes (wieder) die Rechte des Eigentümers an den Bauwerken zu und wird sie berechtigt, die Grundstücke wie ein Nutznießer zu benützen.

Die Liegenschaft und das Baurecht stellen zwei als Rechtsobjekte verschiedene unbeweglichen Sachen dar. Der Grundeigentümer kann die Liegenschaft weiterhin frei veräußern, belasten und vererben, allerdings nur, soweit der Baurechtsvertrag keine Einschränkungen vorsieht. Der Baurechtsberechtigte ist auf Dauer des Baurechts Eigentümer des Bauwerks, er kann über das Baurecht frei verfügen und es auch unabhängig vom Grundstück belasten (OGH 9.6.2009, 5 Ob 94/09y).

Durch die Einräumung des Baurechtes kommt es daher nicht zur Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges „Verkauf der Liegenschaften samt Gebäude“.

Daran ändert auch eine Vereinbarung, wonach nach Ablauf der Vertragsdauer die Liegenschaften an den Bauberechtigten übergehen soll, nichts.

Durch den Abschluss des Baurechtsvertrages vom 22. Jänner 2013 werden daher nicht die Tatbestandsvoraussetzungen nach § 17 GrEStG erfüllt.

#### **VI.8. Zum Antrag vom 7.7.2014 - Aufhebungsvertrag vom 3.7.2014**

Dem Finanzamt ist beizupflichten, dass auf Grund der zeitlichen Abfolge ausgeschlossen ist, dass die KG durch den Aufhebungsvertrag vom 3. Juli 2014 ihre ursprüngliche Verfügungsmacht über die Liegenschaften wieder zurück erlangt hat und sie die Liegenschaften beispielsweise auch an einen Dritten verkaufen hätte können. Im Zeitpunkt des Abschlusses des Aufhebungsvertrages am 3. Juli 2014 waren die Bf. und die KG bereits durch die Unterzeichnung des neugefassten Kauf- und Baurechtsvertrag vom

4. Juni 2014 - der bereits auch von der Aufsichtsbehörde genehmigt war - wiederum gebunden. Der Aufhebungsvertrag erfüllt daher nicht die Tatbestandsvoraussetzung des § 17 GrEStG.

## **VI.9. Zum Antrag vom 10.3.2015 – Unmöglichkeit der Erfüllung des Rechtsgeschäftes**

### **• Aufforderung durch die Aufsichtsbehörde vom 5.5.2014 (Pkt. 3.3.2. des Vorlageantrages)**

Die Aufforderung der Aufsichtsbehörde vom 5. Mai 2014 betrifft die Bestellung der weiteren Sicherheiten und weder die Erfüllung des Kaufvertrages noch des Baurechtsvertrages.

### **• Vertragsrücktritt (Pkt. 3.3.3. des Vorlageantrages)**

Der Kaufvertrag vom 22. Jänner 2013 sah im Punkt 11.1. ein Rücktrittsrecht für den Fall, dass die Einverleibung der Baurechte nicht binnen 9 Monate ab Eintritt der aufschiebenden Bedingung erfolgt, vor. Ein solcher Rücktritt hätte schriftlich erklärt werden müssen und wurde eine solche Erklärung (die auch der Genehmigung durch den Gemeinderat bedurft hätte) nicht vorgelegt. Es ist daher nicht davon auszugehen, dass es vor der Neufassung des Kaufvertrages durch Abschluss des „Kauf- und Baurechtsvertrages“ am 4. Juni 2014 zu einem Rücktritt von den Verträgen gekommen ist.

### **• Wegfall der aufsichtsbehördlichen Genehmigung (Pkt. 3.4. des Vorlageantrages)**

Entgegen den Ausführungen der Bf. ist die aufsichtsbehördliche Genehmigung des Kaufvertrages sowie des Baurechtsvertrages nie weg gefallen. Die Aufsichtsbehörde hat im Bescheid vom 2. Juli 2014 ausdrücklich festgehalten,

*„dass die mit Bescheid der NÖ Landesregierung vom 19. Juni 2013 unter Punkt 1 genehmigte Maßnahme eines Grundverkaufes im Hinblick auf den Gesamtkaufpreis von € 24.716.016,-- und dessen Aufteilung auf die unverändert gebliebenen Liegenschaften durch die neue Vertragsabfassung (Kauf- und Baurechtsvertrag vom 04. Juni 2014) unberührt bleibt und daher auch die Rechtskraft des Bescheides der NÖ Landesregierung vom 19. Juni 2013 betreffend diesen Genehmigungstatbestand weiter aufrecht ist.“*

### **• Unmöglichkeit des Erwerbsvorganges durch Erfüllung des adaptierten Vertragswerkes (Pkt. 3.5 des Vorlageantrages) und Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges durch Abschluss des adaptierten Vertragswerkes (Pkt. 3.6 des Vorlageantrages)**

Wie bereits oben ausgeführt stellt das adaptierte Vertragswerk keinen eigenständigen Erwerbsvorgang dar und wird daher durch die nochmalige Beurkundung ein und desselben Erwerbsvorganges (verbunden mit der Abänderung einzelner Vertragspunkte) die bereits am 23. August 2013 entstandene Grunderwerbsteuerschuld nicht aufgehoben.

## **VI.10. Zum Antrag vom 15.9.2014 – Kauf- und Baurechtsvertrag vom 4.6.2014 samt Nachtrag vom 28.7.2014**

Durch das Vertragskonvolut soll die KG für einen Zeitraum von 30 Jahren zivilrechtliche Eigentümerin der Liegenschaften sein und wird auch die Verfügungsmöglichkeit, die die Bf. über die Liegenschaften vor Abschluss des gesamten Vertragswerkes hatte, über einen Zeitraum von 30 Jahren entsprechend eingeschränkt. Im Gegenzug erhält die Bf. für 30 Jahre das Baurecht. Nach der gesamten Vertragskonzeption soll die Bf. ihre ursprüngliche freie und umfassende Rechtsstellung über die Liegenschaften samt Gebäude erst nach Bezahlung der letzten „Rückkaufsrate“ und mit dem Erlöschen der Baurechte (sowohl nach dem ursprünglichen Vertrag, als auch nach dem adaptierten Vertrag von 4. Juni 2014, das wäre der 1.8.2044) bzw. nach dem Nachtrag vom 28.7.2014 ein Monat nach dem Erlöschen der Baurechte, dh mit Wirkung zum 1.9.2044 wieder erlangen. Das bedeutet im Ergebnis, dass nach dem Vertragszweck die KG und die Bf. eine Art „geteiltes Eigentum auf Zeit“ erhalten sollen.

Ein Baurecht ist nach § 3 BauRG stets befristet (min 10, max 100 Jahre). Würde man den Wegefall des Baurechtes nach Ablauf der vereinbarten Zeit als Rückgängigmachung ansehen, wäre ein Baurechtserwerb nie Grest-pflichtig, obwohl Baurechte nach § 2 GrEStG explizit Grundstücken gleichgestellt werden.

Durch die Rechtsprechung des VwGH (VwGH 21.1.1998, 97/16/0345) ist geklärt, dass bei einer sog. „sale and lease back Vereinbarung“ es dem Grundsatz, dass der (ormalige) Verkäufer der Liegenschaft jene Verfügungsmacht, die er vor Vertragsabschluss innehatte, wiedererlangen muss, nicht entgegen steht, dass der Leasinggeber während der Erfüllung der Vereinbarung zivilrechtlicher Eigentümer der Liegenschaft ist und der Beschwerdeführerin (nach Meinung der belangten Behörde) keine "allumfassende Verfügungsgewalt" über das Grundstück zusteht. Bei einer „sale and lease back Vereinbarung“ hat es der VwGH als ausreichend angesehen, dass nach Erfüllung der Vereinbarungen über die Rückgängigmachung des Erwerbes der Leasinggeberin von der Beschwerdeführerin die seinerzeitige Verfügungsmacht wieder erlangt wird.

Keine Rechtsprechung liegt aber für einem Vertagskonvolut, bestehend aus „Verkauf mit gleichzeitiger Baurechtseinräumung im Gegenzug – Rückkauf durch die ursprüngliche Verkäuferin nach 30 Jahren“ vor.

Die gegenständliche Vertragskonstruktion unterscheidet sich auch von der des Beschwerdefalles VwGH 20.2.2003, 2000/16/0012, bei der dem Erwerber nach Ablauf der Baurechtsdauer auch noch die Gebäude zufallen sollen.

Hier wurde durch die Rückkaufvereinbarung mit Wirksamkeit mit/nach Erlöschen des Baurechtes weitere Verpflichtungsgeschäfte abgeschlossen durch die sichergestellt werden soll, dass die Bf. letztendlich nach 30 Jahren wieder die unbeschränkte Verfügungsmacht über die gesamten Liegenschaften samt Gebäude erhält. Durch die Vertragsgestaltung partizipiert die KG nicht an allfälligen Wertsteigerungen der Liegenschaften. Der Liegenschaftserwerb der KG ist letztendlich befristet.

Nach dem Kommentar von Fellner, Rz 169 zu § 1 GrEStG sind die Rechtsfolgen einer Befristung ähnlich einer auflösenden Bedingung. Bei Eintritt einer auflösenden Bedingung

sieht § 5 Abs. 2 BewG eine Berichtigung der Steuer vor, wobei die Festsetzung allerdings "nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbes" zu berichtigen ist.

Es erschien dem Senat in der Beschwerdesache der KG sachgerecht, auch bei einer Art Befristung des Liegenschaftserwerbes die Grunderwerbsteuer von jener Gegenleistung zu erheben, die für den „tatsächlichen Wert des Erwerbes“ vom Erwerber erbracht wird.

Für das „befristete“ Eigentum an den Liegenschaften für 30 Jahre räumt die KG der Bf. für 30 Jahre das Baurecht ein. Der Kaufpreis wird der KG von der Bf. hingegen in Raten samt Zinsen zurückgestellt. Es verblieb daher dort an Gegenleistung letztlich für den Erwerb der KG die „Tauschleistung“: Baurecht für 30 Jahre (vgl. BFG 20.10.1017, RV/7102115/2015) und vice versa für den Erwerb des Baurechtes durch die Bf. eine aliquote Tauschleistung iHv € 15.855.122,42.

Eine Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges "Baurechtseinräumung" findet nicht statt. Weder das Erlöschen des Baurechtes durch Zeitablauf noch die im Nachtrag vom 28.7.2014 vorgesehene „Rückübertragung“ des Baurechtes von der Bf. an die KG zum 15.7.2044, dh 16 Tage vor Erlöschen des Baurechts zum 1.8.2044, stellen eine Rückgängigmachung eines für die Dauer von 30 Jahren eingeräumten Baurechtes dar, da das Recht bei der „Rückübertragung“ bereits infolge „Verbrauches“ wertlos geworden ist. Einem Baurecht über 16 Tage, welches offensichtlich nur in der Absicht eine Grunderwerbsteuerbefreiung zu bewirken eingeräumt wurde, kann kein Wert zugemessen werden.

## **VI.11. Abänderung des angefochtenen Bescheides**

Gemäß § 279 Abs. 2, 2. Satz BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Es besteht kein Verböserungsverbot (vgl. dazu Ritz BAO<sup>5</sup>, § 279, Tz 13).

Der angefochtene Bescheid ist daher entsprechend obiger Ausführungen zur Höhe der Gegenleistung für die Baurechtseinräumung insoweit abzuändern, als die Festsetzung der Grunderwerbsteuer von einer Bemessungsgrundlage von € 15.855.112,42 unter Anwendung eines Steuersatzes von 3,5% mit € 554.928,93 erfolgt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## **VII. Zur 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.

Zu grunderwerbsteuerlichen Beurteilung einer Vertragskonstruktion, bei der gleichzeitig mit dem Verkauf einer Liegenschaft im Gegenzug von der Erwerberin der Verkäuferin für die Dauer von 30 Jahren ein Baurecht eingeräumt wird und es nach Ablauf der 30-jährigen Laufzeit zu einem Rückerwerb der Liegenschaft durch die seinerzeitige Verkäuferin kommen soll, liegt bislang keine Rechtsprechung des VwGH vor (vgl. BFG 20.10.1017, RV/7102115/2015).

Wien, am 25. Oktober 2017