

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X-KG, Adr, vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerde vom 14.10.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 16.09.2016, ErfNr, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Grunderwerbsteuer wird ausgehend von der Bemessungsgrundlage von € 6,500.000 mit 3,5 v. H., sohin im Betrag von **€ 227.500**, festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

In dem am 28.12.2015 zwischen dem Verkäufer A und der Käuferin X-KG (= Beschwerdeführerin, Bf) abgeschlossenen Kaufvertrag wurde auszugsweise Folgendes festgehalten und vereinbart:

Der Verkäufer ist zufolge Grundbuchsauszug Alleineigentümer der Liegenschaft in EZ1, bestehend aus den Gst1 und Gst2 (weitgehend landwirtschaftliche Flächen) mit einer Gesamtfläche von 15.938 m².

Laut Vertragspunkt II. kauft und übernimmt die Bf aus den beiden Gst ein in der Natur festgelegtes und abgegrenztes Trennstück (lt. dem Vertrag beigeschlossenen Plan) im Ausmaß von ca. 10.000 m², dies zum Übergabsstichtag 15.12.2015 (Punkt IV.).

Der Kaufpreis beträgt € 650 pro m² (Punkt III.).

Unter Vertragspunkt VI. "Dienstbarkeiten" räumt zunächst (Z 1) die Bf an ihr gehörigen Grundstücken dem jeweiligen Eigentümer der restlichen Grundstücksteile der Gst1 und Gst2, im Folgenden die sogen. "Restgrundstücke", ein unentgeltliches Geh- und Fahrrecht ein.

Anschließend räumt A unter **Vertragspunkt VI. 2.** als Eigentümer der Restgrundstücke Gst1 und Gst2, di. nach Abtrennung des Kaufgrundstückes, der Bf die Rechte ein, die

Restgrundstücke als Parkplatz zu nutzen sowie auf diesen eine Garage unterirdisch zu errichten, die als Superädifikat auf die Dauer von 100 Jahren im Eigentum der Dienstbarkeitsberechtigten (= Bf) stehen soll. Die Bf nimmt die eingeräumten Rechte an, die als Dienstbarkeit der Duldung der Nutzung grundbücherlich sicherzustellen sind. Alle mit der Errichtung der Garage verbundenen Kosten sind von der Bf zu tragen.

Das Entgelt für die Einräumung und Ausübung dieser Dienstbarkeitsrechte beträgt für jedes angefangene Kalenderjahr wertgesichert € 7 pro m² und ist jeweils im Vorhinein, bis längstens 10. Jänner jeden Jahres, erstmals im Jänner 2016, zur Zahlung fällig.

Das Finanzamt hat daraufhin zu diesem Kaufvertrag der Bf mit Bescheid vom 16.9.2016, StrNr, ausgehend von einer Gegenleistung von gesamt € 7,248.188 die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 253.686,58 vorgeschrieben.

Begründend wurde die Ermittlung der Bemessungsgrundlage (sinngemäß) wie folgt dargelegt:

Die Leistung gem. Vertragspunkt VI. 2. betrage € 7/m² pro Jahr für die Einräumung des Superädifikates auf 100 Jahre. Daraus ergebe sich bei einer Restfläche von 5.938 m² und kapitalisiert auf maximal 18 Jahre (gemäß § 15 BewG) ein Betrag von € 748.188, der zuzüglich zum Kaufpreis von € 6,500.000 der Grunderwerbsteuer unterliege.

In der dagegen rechtzeitig erhobenen Beschwerde wird die Steuerfestsetzung lediglich vom vereinbarten Kaufpreis beantragt und eingewendet, die Überlassung der Nutzung eines Grundstückes im Wege der Einräumung eines Bestandrechtes wie auch ein Grundbenützungsübereinkommen zwecks Errichtung eines Superädifikates würden nach (näher bezeichneter und in der Beilage übermittelter) Rechtsprechung und Schrifttum nicht der Grunderwerbsteuer unterliegen. Der Bf würden (iSd § 1 Abs. 2 GrEStG) keine, über die Einwirkungsmöglichkeiten eines Bestandnehmers hinausgehende Befugnisse eingeräumt, weshalb diesbezüglich die Grunderwerbsteuer zu Unrecht vorgeschrieben worden sei.

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung wurde unter Verweis auf den Begriff der Gegenleistung nach § 5 GrEStG und insbesondere auf die Bestimmung nach § 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG dahin begründet, dass *dauernde Lasten*, zu denen die Grunddienstbarkeiten zählten, der Bemessungsgrundlage dann zuzurechnen seien, wenn sie beim Verkauf des Grundstückes – wie hier mit dem Kaufvertrag - gegenüber dem Veräußerer *neu* begründet würden. Das Entgelt für die Einräumung der Dienstbarkeit sei daher auch bei Qualifizierung als "dauernde Last" in die Bemessung der Grunderwerbsteuer miteinzubeziehen.

Im Vorlageantrag wird ergänzend vorgebracht, Gegenleistungen, die vom Erwerber nicht für den Erwerb des Grundstückes, sondern für andere Leistungen des Verkäufers erbracht würden, gehörten nicht zu Bemessungsgrundlage, wenn diese nicht in einem unmittelbaren, tatsächlichen oder wirtschaftlichen bzw. inneren Zusammenhang mit dem Grundstück stehen würden (zB Beträge für die Räumung des GSt, für die Aufgabe von Bestandrechten oder Beschaffung einer Ersatzwohnung). Hinsichtlich des von der Bf zu zahlenden Dienstbarkeitsentgeltes für die Nutzung des *Nachbargrundstückes* liege kein

solcher Zusammenhang mit dem Kaufgrundstück vor. In Zusammenhalt mit § 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG übersehe die Behörde, dass die Belastung mit der Dienstbarkeit zur Nutzung als Parkplatz bzw. zur Errichtung einer Parkgarage auf den *Nachbargrundstücken* eingeräumt und deshalb das betreffende Entgelt fälschlich der Grunderwerbsteuer unterzogen worden sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

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

Soweit also seitens der Bf selbst Bezug genommen wird auf diesen grunderwerbsteuerpflichtigen Tatbestand, gilt festzuhalten, dass die Möglichkeit der "Verwertung eines Grundstückes auf eigene Rechnung" nur so verstanden werden kann, dass in Ansehung der eingeräumten Rechte in Bezug auf das Grundstück eine andere (Verwertungs-)Macht, zB durch Verfügung über die *Substanz des Grundstücks*, als die eines bloßen Besitz- oder Nutzungsberechtigten eingeräumt wird.

Die Überlassung der Nutzung eines Grundstücks im Wege der Bestellung eines Fruchtgenussrechtes oder der Einräumung eines bloßen Bestandrechtes ist daher für die Grunderwerbsteuer unerheblich (VwGH 12.4.1984, 83/16/0079).

Der VwGH hat weiters in folgenden Fällen eine Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 GrEStG verneint:

- bei der Einräumung einer Dienstbarkeit an einer Garage (VwGH 30.4.1981, 16/3281/80);
- bei der Übertragung der Rechte eines Nutznießers an einem Superädifikat (VwGH 19.5.1983, 16/2627/80);
- bei Verpachtung eines Grundstücks auf die Dauer von 50 Jahren gegen einen hohen Pachtzins und unter Verzicht des Grundeigentümers auf sein Kündigungsrecht gegen ein hohes Entgelt (VwGH 16.5.1968, 1546/67).

Laut hg. RSpr sind Nutzung und Verwertung eines Grundstückes strikt auseinander zu halten; auch weitgehende Nutzungsbefugnisse begründen keine Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 GrEStG (VfGH 7.3.1986, B 251/80).

Demzufolge sind auch Grundbenützungsübereinkommen zwecks Errichtung eines Superädifikates – analog der im Gegenstandsfalle zu diesem Zweck eingeräumten Dienstbarkeit – nicht unter den Tatbestand nach § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 subsumierbar und daher nicht grunderwerbsteuerpflichtig (siehe zu vor: *Arnold/Bodis*, Kommentar zum GrEStG 1987, Stand Juni 2016, Rz 297 zu § 1).

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

Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt, oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt (vgl. VwGH 23.2.2006, 2005/16/0276 u.v.a.).

Gegenleistung iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist somit die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält (vgl. VwGH 22.5.1996, 96/16/0083 u.v.a.), oder mit anderen Worten alles, was der Käufer einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten (zB VwGH 17.3.2005, 2004/16/0278 u.v.a.).

Gegenleistungen, die der Erwerber nicht für den Erwerb des Grundstückes, sondern für andere Leistungen des Veräußerers erbringt, gehören nicht zur Bemessungsgrundlage, dies allerdings nur dann, wenn solche Gegenleistungen mit dem Grundstück in keinem unmittelbaren Zusammenhang stehen (zB VwGH 30.9.2004, 2004/16/0087).

Steht hingegen die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des Gesetzes anzusehen (VwGH 25.8.2005, 2005/16/0104 u.v.a.).

Erwerbsgegenstand und Gegenleistung müssen demnach final verknüpft sein; entscheidend ist stets, ob die Gegenleistung *für den Erwerb des Grundstückes* erbracht wird (vgl. VwGH 24.9.1995, 94/16/0142; siehe zu vor: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rzn 4 ff. zu § 5 GrEStG).

Gemäß **§ 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG** 1987 gehören zur Gegenleistung weiters Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen, ausgenommen dauernde Lasten.

Durch diese Vorschrift soll erreicht werden, dass der Steuer der Wert des Grundstückes in unbelastetem Zustand unterzogen wird, indem jene Belastungen zur Bemessungsgrundlage zuzurechnen sind, die den Barkaufpreis bei der Preisvereinbarung entsprechend herabgesetzt haben. Zur Gegenleistung in grunderwerbsteuerrechtlichem Sinne gehören somit all diejenigen Lasten, die abzulösen wären (zB Hypotheken), wenn das Grundstück sofort lastenfrei übergehen würde.

Dagegen gehören die auf einem Grundstück ruhenden **dauernden Lasten** grundsätzlich nicht zur Gegenleistung. Dabei handelt es sich um Lasten, mit deren Wegfall der Eigentümer in absehbarer Zeit nicht rechnen kann, sodass sie im rechtsgeschäftlichen Verkehr als eine dauernde wertmindernde Eigenschaft des Grundstückes empfunden werden.

Die Belastung des Grundstückes mit einem auf 99 Jahre eingeräumten Nutzungsrecht (sowie einem Vorkaufsrecht) stellt laut VwGH ohne Zweifel eine dauernde Last dar, da eine Dauer von Rechtsverhältnissen auf eine Zeit von 99 Jahren im Rechtsleben üblicherweise einer immerwährenden Dauer gleichzusetzen sein wird. Daraus folgt aber, dass solche Belastungen nicht zur Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrechtlichen Sinn gehören (VwGH 15.3.2001, 99/16/0312).

Eine nicht zur Gegenleistung gehörende "auf dem Grundstück ruhende dauernde Last" ist aber nur dann gegeben, wenn die Belastung bereits im Zeitpunkt des Erwerbsvorganges *auf dem Grundstück ruht* und mit dinglicher Wirkung auf den Erwerber übergeht. Daran fehlt es, solange eine privatrechtliche Belastung noch nicht in das Grundbuch eingetragen ist (vgl. BFH 8.7.2005, II R 26/03).

Dauernde Lasten, zu denen insbesondere die *Grunddienstbarkeiten* (wie beispielsweise Wasserbezugsrechte oder Geh- und Fahrrechte) zählen, sind daher dann der Bemessungsgrundlage zuzurechnen, wenn sie **beim Verkauf des Grundstückes** gegenüber dem Veräußerer **neu begründet** werden, nicht aber, wenn solche Lasten bereits auf dem Grundstück ruhten und vom Käufer mitübernommen werden (vgl. VwGH 1.7.1982, 82/16/0047; siehe zu vor: *Fellner*, aaO, Rz 160 zu § 5 GrEStG).

Im Gegenstandsfall ist nunmehr an Sachverhalt davon auszugehen, dass die Bf mit Kaufvertrag vom 28.12.2015 zunächst ein planlich näher dargestelltes Trennstück aus den Gst1 und Gst2 in EZ1 im Ausmaß von ca. 10.000 m² zum Kaufpreis von € 650 pro m² erworben hatte. Dem bisherigen Alleineigentümer A ist damit, wie sich anhand des im Vertrag ersichtlichen Grundbuchsauszuges ergibt, eine Restfläche/ Restgrundstück im Ausmaß von rund 5.938 m² verblieben. Im Weiteren wurde in Vertragspunkt VI. 2. ausdrücklich vereinbart, dass der Bf von A *an diesem Restgrundstück*, verbleibend nach Abtrennung des Kaufgrundstückes, die grundbücherlich zu besichernde Dienstbarkeit der Duldung der Nutzung als Parkplatz sowie auf Duldung der Errichtung einer Tiefgarage als Superädifikat auf die Dauer von 100 Jahren entgeltlich eingeräumt wurde.

Nach oben dargestellter Rechtslage sind dauernde Lasten, zu denen insbesondere die Grunddienstbarkeiten zählen, dann der Grunderwerbsteuer-Bemessungsgrundlage zuzurechnen, wenn sie *beim Verkauf* des Grundstückes neu begründet werden. In Ansehung dessen käme der Argumentation des Finanzamtes im Hinblick darauf, dass es sich bei gegenständlicher Einräumung der Grunddienstbarkeit auf die Dauer von 100 Jahren zum Einen um eine "dauernde Last" handelt (vgl. VwGH 15.3.2001, 99/16/0312) und andererseits diese nicht bereits auf dem Grundstück ruhte, sondern erstmals bei Abschluss des Kaufvertrages von den Vertragsteilen neu begründet wurde, zwar Berechtigung zu.

Allerdings wird vom Finanzamt – wie auch im Vorlageantrag zutreffend seitens der Bf eingewendet – übersehen, dass die betreffende "dauernde Last" nicht auf dem den Gegenstand des Kaufgeschäftes bildenden Grundstück bzw. Trennstück aus EZ1

neu begründet wurde, sondern vielmehr ausschließlich nur auf den dem Veräußerer verbleibenden und damit anderweitigen sogen. Restgrundstücken. Mangels einer somit auf dem erworbenen Grundstück (Trennstück) neu begründeten Belastung (dauernden Last) kann eine solche definitiv nicht iSd § 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987 im Rahmen des käuflichen Erwerbes des Grundstückes auf die Bf als Erwerberin übergehen.

Bei der gegebenen Sachlage ist damit die Anwendung der Bestimmung nach § 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG von vorneherein ausgeschlossen. Demzufolge ist die unter Vertragspunkt VI. 2. vereinbarte Leistung ("Dienstbarkeitsentgelt") im Betrag von (kapitalisiert) € 748.188 nicht als (weitere) Gegenleistung in die Grunderwerbsteuerbemessung miteinzubeziehen.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war daher der Beschwerde Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Der Vollständigkeit halber ist abschließend festzuhalten, dass die entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit gemäß § 33 TP 9 Gebührengesetz 1957 (GebG), BGBl 1957/267 idGF., einer Rechtsgebühr von 2 v. H. vom Wert des bedungenen Entgeltes unterliegt, welche in der Folge vom Finanzamt mit gesondertem Bescheid vorzuschreiben sein wird.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur Frage, bei Vorliegen welcher Voraussetzungen eine "dauernde Last" bei einem Grundstückserwerb übergeht bzw. zur Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrechtlichen Sinn zählt oder nicht, ist obbezeichnete höchstgerichtliche Judikatur vorhanden.

Abgesehen davon ergibt sich die Lösung im Beschwerdefall allein anhand der Beurteilung des Sachverhaltes bzw. einer Tatfrage. Mangels zugrundeliegender "*Rechtsfrage* von grundsätzlicher Bedeutung" ist daher eine Revision nicht zulässig.

Innsbruck, am 16. August 2017

