

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Ri1 und die weiteren Senatsmitglieder Ri2, Ri3 und Ri4 im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache der Marktgemeinde X Betriebs- und Liegenschaftsgesellschaft m.b.H. & Co KG, ADR, vertreten durch EISENBERGER & HERZOG Rechtsanwaltssozietät GmbH, Hilmgasse 10, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 23.12.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 29.11.2013 ErfNr.1 betreffend Grunderwerbsteuer am 11.10.2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge und der angefochtene Bescheid abgeändert wie folgt:

Die Grunderwerbsteuer wird unter Anwendung der Bestimmung des § 17 GrEStG festgesetzt mit € 728.389,20 (3,5 % der Bemessungsgrundlage von € 20.811.120,00).

Das darüber hinausgehende Beschwerdebegehren wird 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**

#### **1. Abgabenerklärung vom 15.10.2013 zu ErfNr.1**

Mit elektronischer Abgabenerklärung vom 15. Oktober 2013 zeigte die RA Rechtsanwälte OG dem Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel (kurz Finanzamt) einen zwischen der Marktgemeinde X (kurz Gemeinde) und der Marktgemeinde X Betriebs- und Liegenschaftsgesellschaft m.b.H. & Co KG (= die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf. oder KG) als Erwerberin abgeschlossenen Kaufvertrag vom 22. Jänner 2013 an, der unter der ErfNr.1 erfasst wurde. In der Abgabenerklärung wurde geltend gemacht, dass der Erwerbsvorgang gemäß § 17 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit sei.

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

Mit einem gemeinsamen Schriftsatz vom 15. Oktober 2013 beantragten die Gemeinde und die Bf. für den zu ErfNr.1 angezeigten Erwerbsvorgang (Kaufvertrag) sowie einen ebenfalls am 22. Jänner 2013 zwischen der Bf. und der Gemeinde abgeschlossenen Baurechtsvertrag (beim Finanzamt erfasst unter ErfNr.2) gemäß § 17 Abs. 1 Z. 1 GrEStG keine Grunderwerbsteuer festzusetzen. Im Antrag wird 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.

## **3. Grunderwerbsteuerbescheid vom 29.11.2013**

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 29. November 2013 setzte das Finanzamt gegenüber der Bf. Grunderwerbsteuer iHv € 865.060,56 (3,5% des Kaufpreises iHv € 24.716.016,00) fest.

Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass die Begünstigung des § 17 GrEStG die Wiederherstellung des früheren Zustandes voraus setze. 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 darstellt (VwGH 20.02.2003, 2000/16/0012).

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.

#### 4. Beschwerde

Gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid richtet sich die gegenständliche Beschwerde vom 23. Dezember 2013. Die Begründung des Bescheides widerspreche dem Zweck der Bestimmung des § 17 GrEStG und den Intentionen des Gesetzgebers.

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 hat, 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 ist; vielmehr diene die Vereinbarungen der Konsolidierung des Haushalts der Marktgemeinde X 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).

In Bezug auf das Erkenntnis des VwGH vom 20.02.2003, 2000/16/0012 sei Folgendes festzuhalten. 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 § 17 Abs. 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."*

Warum im gegenständlichen Fall keine Rede davon sein könne, dass der Baurechtsvertrag in Wahrheit die Rückabwicklung des Kaufvertrages über das Grundstück darstellt, sei nicht nachvollziehbar, weil dies in Punkt 7.1. des Baurechtsvertrages vom 22.01.2013 sogar wie folgt ausdrücklich und unmissverständlich in diesem Sinne geregelt sei:

*"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 Gesamtlaufzeit 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 für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel 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 § 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 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 sind, was nur möglich sei, wenn sämtliche Erwerbsvorgänge rückgängig gemacht werden:

- Vor Durchführung des Kaufvertrages und Einräumung der Baurechts sei die Berufungswerberin grundbücherliche Alleineigentümerin der Liegenschaften.
- Die Liegenschaft werde in einem zweiten Schritt an die Marktgemeinde X Betriebs- und Liegenschaftsgesellschaft m.b.H. & 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 aufgeben, sondern nur die Stammliegenschaften übertrage, was auch in der Bemessung des Kaufpreises, der dem Verkehrswert der unbebauten Stammliegenschaften entspreche, reflektiert werde.
- Nach Laufzeitende würden die Stammliegenschaften in das Eigentum der Marktgemeinde X zurück fallen. Diese habe damit ihre ursprüngliche Verfügungsmacht wieder erworben. Aufgrund der Identität von Eigentümer der Stammliegenschaft und der Baurechtseinlage sei das Baurecht damit gegenstandslos und nur mehr formal zu löschen, damit sei die Marktgemeinde X wieder grundbücherliche Alleineigentümerin der Liegenschaften, während die Berufungswerberin wie bei der Ausgangslage über keine Liegenschaften mehr verfüge. Die Liegenschaften würden in der genau gleichen Beschaffenheit und Form wieder zurückgestellt. Es würden von der Berufungswerberin keine Veränderungen vorgenommen oder sonst wie unterschiedliche Liegenschaften zurückgestellt. Dies entspreche auch dem Zweck des Baurechtsvertrags (Finanzierungszweck, Rückerwerbsvorgang), wie aus den Punkten 1.5. und 1.6. des Baurechtsvertrages vom 21.01.2013 eindeutig ersichtlich sei.
- Die Rückstellung der Gegenleistung, das sei der Kaufpreis, erfolge über die Laufzeit durch die Bauzinszahlungen, die vereinbarungsgemäß Kapitaltilgungs-

und Zinsenfunktion hätten. Der Umstand, dass die jährlichen Bauzinse eine Tilgungskomponente beinhalten, mache logischerweise nur im Falle eines Rückerwerbs der Liegenschaften Sinn - andernfalls wäre die Kapitaltilgung durch den Bauzins sinnlos. Der Bauzins folge aus der Berechnung einer Annuität über die Laufzeit basierend auf den Kaufpreis der Liegenschaften und die Summe der Tilgungsanteile in den Annuitäten ergebe genau den Kaufpreis. Der ursprüngliche Kaufpreis werde 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 Bf. ein Rechtsanspruch auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer für den Erwerbsvorgang vom 22.01.2013 zustehe.

## **5. Vorhalt des Finanzamtes vom 06.06.2014**

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

## **6. Mitteilung vom 7.7.2014 und neuerlicher Antrag gemäß § 17 GrEStG**

Mit gemeinsamen Schriftsatz vom 7. Juli 2014 teilten die Bf. und die Gemeinde 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 wurde abermals die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer beantragt. Als Beilage wurde der Aufhebungsvertrag übermittelt

## **7. Beschwerdeverentscheidung**

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 22. Jänner 2015 wies das Finanzamt die Beschwerde 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 Marktgemeinde X als verkaufende Partei ist berechtigt, die bei der Käuferin (der Marktgemeinde X Betriebs- und Liegenschaftsgesellschaft m.b.H. & 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 Marktgemeinde X nach Ablauf der Vertragslaufzeit ihre ursprüngliche Verfügungsmacht an den Liegenschaften wiedererlangt.“*

*Auch dadurch kommt zum Ausdruck, dass die Marktgemeinde 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 bürgerliches 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 Marktgemeinde 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 Marktgemeinde X, 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)."*

## **8. Vorlageantrag**

Fristgerecht beantragte die Bf. innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat. Dabei wurden noch folgende Beweismittel vorgelegt:

[...]

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 erkennt 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 untrennbaren 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 derogierte) 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 ErfNr.3 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 ErfNr. 1 angezeigten Erwerbsvorgang."*

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

### **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 entgegen, 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)."*

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

Vom Bundesfinanzgericht wurde zunächst Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes ErfNr.1, Abfragen zu FINANZONLINE und im Abgabensinformationssystem des Bundes (kurz AIS) zu ErfNr.1, ErfNr.2, ErfNr.3, ErfNr.4 und ErfNr5, im Firmenbuch zu FN1 und FN2, im Grundbuch zu ..... (samt Einsicht in die Urkundensammlung zu TZ\*\*) sowie Einsicht in auf der homepage der Gemeinde bereitgestellte Sitzungsprotokolle des Gemeinderates samt Beilagen.

## **3. Vorhalt +Ermittlungsauftrag ans Finanzamt vom 8.3.2017**

Zur Vorbereitung auf die von der Beschwerdeführerin beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat teilte die Berichterstatterin den Parteien mit Vorhalt vom 08.03.2017 mit, wie sich die Sach- und Rechtslage sie zum damaligen Zeitpunkt darstelle. Das Finanzamt wurde gleichzeitig gemäß § 269 Abs. 2 BAO beauftragt, bis zum 15. Mai 2017 die für die Feststellung des gemeinen Wertes der von der Beschwerdeführerin erworbenen Liegenschaften (samt Zubehör) und des gemeinen Wertes des Baurechtes (samt Zubehör) erforderlichen Ermittlungen durchzuführen sowie die Höhe des Einheitswertes der erworbenen Liegenschaften zu erheben.

#### **4. Stellungnahme der Bf. vom 21.6.2017**

Mit Schriftsatz vom 21. Juni 2017 erstattete die Bf. zum Vorhalt folgende Stellungnahme

##### *„1. Einleitung*

*Die im Vorhalt vom 08.03.2017 vertretene Rechtsauffassung weicht in wesentlichen Punkten von der Beschwerdevorentscheidung des Finanzamts für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 22.01.2015 ab. Insofern erweist sich unsere der Berufung vom 23.12.2013 (die nunmehr als Bescheidbeschwerde zu erledigen ist) sowie dem Vorlageantrag vom 10.03.2015 zugrundeliegende Einschätzung, dass der Abgabenbescheid rechtswidrig ist, als zutreffend.*

*Allerdings weicht auch die vom Bundesfinanzgericht mitgeteilte vorläufige Rechtsauffassung der Berichterstatterin in mehreren entscheidenden Punkten von unserem Rechtsstandpunkt ab. Weiters lässt der Vorhalt mehrere für die rechtliche Beurteilung relevante Tatsachen außer Acht. Um unnötige Wiederholungen von bereits vorgetragenen Argumenten zu vermeiden, beschränken sich die folgenden Ausführungen auf die mit dem Vorhalt vom 08.03.2017 neu aufgeworfenen Punkte. Dementsprechend stellt es keine stillschweigende Zustimmung zu den Ausführungen der belangten Behörde oder des Bundesfinanzgerichts dar, wenn wir in der vorliegenden Stellungnahme auf eine von der belangten Behörde vertretene (eventuell vorläufig auch vom Bundesfinanzgericht geteilte) Auffassung, auf die wir bereits in unseren Rechtsmittelschriften repliziert haben, nicht neuerlich eingehen.*

*Im Interesse der Klarheit und Einfachheit folgt die vorliegende Stellungnahme im Wesentlichen der Struktur des Vorhalts vom 08.03.2017. Soweit die vom Bundesfinanzgericht mitgeteilte vorläufige Rechtsauffassung hinsichtlich ihres Inhalts und/oder ihrer Entscheidungsrelevanz derzeit unklar oder vage erscheint, wird darauf gegebenenfalls im weiteren Verlauf des Verfahrens noch einzugehen sein (etwa bei der Erörterung der Rechts- und Sachlage im Rahmen der von uns beantragten und vom Bundesfinanzgericht angekündigten mündlichen Verhandlung vor dem Senat). Es stellt daher auch keine stillschweigende Zustimmung zu der vom Bundesfinanzgericht mitgeteilten vorläufigen Rechtsauffassung dar, wenn wir in der vorliegenden Stellungnahme nicht auf jedes einzelne in dem Vorhalt vom 08.03.2017 enthaltene Begründungselement eingehen.*

##### **2. Alleinige Maßgeblichkeit des adaptierten Vertragswerks vom 04.06.2014**

*2.1. Festzuhalten ist zunächst, dass unser Vorbringen im Vorlageantrag vom 10.03.2015, wonach die belangte Behörde die insbesondere durch den Abschluss des adaptierten Vertragswerks vom 04.06.2014 und des Aufhebungsvertrags vom 03.07.2014 geänderte Rechts- und Sachlage ignoriert hat, vom Bundesfinanzgericht im Ergebnis geteilt wird. Nach der vom Bundesfinanzgericht mitgeteilten vorläufigen Rechtsauffassung*

steht fest, dass allein das adaptierte Vertragswerk (bzw der mit diesem Vertragswerk bewirkte Erwerbsvorgang) der Grunderwerbsteuer unterliegen kann, **nicht jedoch** das ursprüngliche Vertragswerk vom 22.01.2013 und **zusätzlich** noch weitere Rechtsgeschäfte, die zu **demselben** Erwerbsvorgang abgeschlossen wurden:

[...]

2.2. Unsere insbesondere auf die Beschwerdeentscheidung vom 22.01.2015 gegründete Befürchtung, für eine bloße Sicherungsübereignung in sinn-, gesetz-, und verfassungswidriger Weise gleich **mehrfach** zu einer Abgabenleistung herangezogen zu werden, dürfte damit zumindest insoweit ausgeräumt sein, als immerhin der Kaufvertrag und der Baurechtsvertrag als jeweils steuerlich einheitlich zu betrachtendes Rechtsgeschäft beurteilt werden.

2.3. Vor diesem Hintergrund ist die Schlussfolgerung des Bundesfinanzgerichts, wonach der für das Entstehen einer allfälligen Grunderwerbsteuerschuld maßgebliche Zeitpunkt gemäß § 8 Abs 2 GrEStG der **23.08.2013** wäre, grundsätzlich nicht zu beanstanden (die Steuer ist allerdings aufgrund von § 17 GrEStG nicht festzusetzen - siehe dazu unten Punkt 5). In logischer Konsequenz wäre das aufgrund der Abgabenerklärung vom 10.09.2014 beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zur ErfNr.3 parallel anhängige Verfahren zur Festsetzung der Grunderwerbsteuer einzustellen.

2.4. Ungeachtet dessen sind wir mehr als dreieinhalb Jahre nach erfolgter Abgabenerklärung weiterhin mit einer rechtlich und finanziell extrem prekären und unklaren Situation konfrontiert, in die wir nur deshalb geraten sind, **weil die belangte Behörde Ende 2012 die Auskunft erteilte, ein steuerpflichtiges Rechtsgeschäft liege nicht vor**, dann bis Ende 2013 treuwidrig ihre Rechtsmeinung änderte, dabei die Grundsätze und Intentionen des Grunderwerbsteuerrechts ignorierte und in weiterer Folge - unter Außerachtlassung der in enger Abstimmung mit der Finanzverwaltung vorgenommenen Adaptierungen und somit **unter neuerlicher Missachtung von Treu und Glauben** - auf einer Abgabenerforderung in Millionenhöhe beharrte.

Der Grundsatz von Treu und Glauben wurde von der belangten Behörde deshalb verletzt, weil die Rechtsauskunft, auf die wir vertraut haben, (i) auf einem in unserem Auskunftersuchen richtig und vollständig dargestellten Sachverhalt beruhte, (ii) von der zuständigen Abgabenbehörde erteilt wurde (iii) nicht offensichtlich (oder zumindest leicht erkennbar) unrichtig war und wir (iv) im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen haben, die wir sonst nicht oder anders getroffen hätten.

Wie bereits im Vorlageantrag ausgeführt, wurde am 17.01.2014 im Rahmen einer Besprechung mit Vertretern der belangten Behörde vereinbart, das Vertragswerk vom 22.01.2013 im Sinn der von der belangten Behörde vorgeschlagenen Punkte zu adaptieren und Neufassungen der Verträge abzuschließen - dies mit dem ausdrücklich erklärten Ziel, dass keine Grunderwerbsteuer anfällt. Die Änderungen und die zugrundeliegenden rechtlichen Erwägungen wurden der belangten Behörde am 06.03.2014, 16.04.2014 und 28.05.2014 mitgeteilt. Dem Schreiben vom 16.04.2014

beigelegt war ein umfassendes Rechtsgutachten von GUTACHTERIN zur Frage, ob die Gemeinde durch den Kauf- und Baurechtsvertrag mit der beschwerdeührenden Gesellschaft ihre ursprüngliche Verfügungsmacht wiedererlangt. Dem Schreiben vom 28.05.2014 lag eine ergänzende Stellungnahme der Gutachterin bei.

Zum Beweis für den Inhalt der Gespräche mit der belangten Behörde stellen wir den

ANTRAG,

[...]

als Zeugen einzuvernehmen.

### **3. Wesentliche Unterschiede des adaptierten Vertragswerks vom 04.06.2014 im Vergleich zum ursprünglichen Vertragswerk vom 22.01.2013**

3.1. Da nach der vom Bundesfinanzgericht mitgeteilten vorläufigen Rechtsauffassung im Gegensatz zur Beschwerdevorentscheidung vom 22.01.2015 nunmehr das adaptierte Vertragswerk vom 04.06.2014 für die Beurteilung der Grunderwerbsteuerpflicht maßgeblich ist, sollen zunächst die wesentlichen Eigenschaften dieses adaptierten Vertragswerks dargestellt werden. Die Inhalte des adaptierten Vertragswerks beruhen nämlich wesentlich auf den von der belangten Behörde zu dem ursprünglichen Vertragswerk vom 22.01.2013 geäußerten Bedenken und **tragen diesen Bedenken vollständig Rechnung**.

3.2. So hatte die belangte Behörde bei der Beurteilung des ursprünglichen Vertragswerks vom 22.01.2013 die Auffassung vertreten, um die Kriterien einer Begünstigung nach § 17 GrEStG zu erfüllen, müsse derselbe Vermögensgegenstand rückerworben werden, der verkauft wird ("**Nämlichkeit**"). Ein Rückerwerb durch die Einräumung eines Baurechts, welches der Rückübertragung der Bauwerke diene, erfülle nicht die gesetzlichen Voraussetzungen. Vielmehr werde durch die Baurechtseinräumung ein eigener Erwerbsvorgang begründet, welcher daher nicht geeignet sei, den Verkaufsvorgang aus dem Kaufvertrag rückgängig zu machen. (Nach der vom Bundesfinanzgericht mitgeteilten vorläufigen Rechtsauffassung soll nun anstelle eines Rückerwerbs im Sinn einer Gesamtbetrachtung hingegen ein Tauschvorgang vorliegen, bei dem das Baurecht die Gegenleistung für die Liegenschaftsübertragung darstellt.) Hinsichtlich des Baurechts komme eine Anwendung von § 17 GrEStG nur dann in Frage, wenn das Baurecht vor Erlöschen rückerworben würde und die Baurechtszinsen zurückgezahlt würden.

3.3. Gerade um dieser - auf das ursprüngliche Vertragswerk vom 22.01.2013 bezogenen - Rechtsauffassung der belangten Behörde Rechnung zu tragen, wurden die entsprechenden Vorgänge im adaptierten Vertragswerk vom 04.06.2014 grundlegend anders geregelt:

- Mit **Teil 1 (Kaufvertrag)** des adaptierten Vertragswerks vom 04.06.2014 (samt Nachträgen) werden **Gesamtliegenschaften** verkauft, also jeweils **Grundstück und Bauwerk**, ohne Trennung in Stamm- und Baurechtliegenschaften. Für den Rückkauf werden Rückkaufraten vereinbart, welche eine vollständige **Rückstellung des**

**Kaufpreises** mit Zinsen gewährleisten. Der Rückkaufpreis entspricht zur Gänze dem Kaufpreis - die vom Bundesfinanzgericht irrtümlich angenommene Differenz besteht nur aus Zinsen und nimmt keine Rücksicht auf eine allfällige Wertsteigerung oder -minderung. Mit Bezahlung der letzten Rückkaufrate wird am **01.09.2044** wiederum das **zivilrechtliche Eigentum an der Gesamtliegenschaft** erworben.

Damit wurde **allen** von der belangten Behörde zu dem ursprünglichen Vertragswerk vom 22.01.2013 geäußerten Bedenken vollständig Rechnung getragen:

(i) Im Kaufvertrag werden sowohl der Kauf der Gesamtliegenschaften durch die beschwerdeführende Gesellschaft als auch deren Rückkauf durch die Gemeinde verbindlich vereinbart. Mit dem Abschluss des Verfügungsgeschäfts über Kauf und Rückkauf (jeweils der **Gesamtliegenschaft**) ist die **Dreijahresfrist** gemäß § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG eingehalten.

(ii) Es wird derselbe Gegenstand rückgekauft, und zwar die Gesamtliegenschaft (Grundstück und Bauwerk, jeweils ohne Trennung in Stamm- und Baurechtsliegenschaft). Damit ist das von der belangten Behörde angeführte Kriterium der "**Nämlichkeit**" erfüllt.

(iii) Das Baurecht dient **nicht** zur Rückübertragung der mit dem Kaufvertrag übertragenen Kaufgegenstände.

- Mit **Teil 2 (Baurechtsvertrag)** des adaptierten Vertragswerks vom 04.06.2014 (samt Nachträgen) werden die Einräumung des Baurechts sowie dessen Rückerwerb geregelt. Ein Baurechtszins wird bewusst nicht vereinbart: Das Baurecht stellt sich aus Sicht der Baurechtsnehmerin (Gemeinde) nämlich als wertlos dar, und zwar deshalb, weil sie ein Nutzungsrecht für Gebäude eingeräumt bekommt, welche ihr vor dem Verkauf bereits gehörten, das heißt, die Gemeinde erwirbt dadurch kein "Mehr" an Vermögen. Im adaptierten Vertragswerk ist der Rückerwerb des Baurechts durch die Baurechtsgeberin (die beschwerdeführende Gesellschaft) zum **15.07.2044** vereinbart. Dieser Rückerwerb findet somit statt, **bevor** am **01.08.2044** das Baurecht erlischt und **bevor** (aufgrund der Bestimmungen von Teil 1) am **01.09.2044** die (nicht länger mit einem Baurecht behaftete) Gesamtliegenschaft wieder rückübertragen wird.

3.4. Zwar sind Kauf- und Baurechtsvertrag im adaptierten Vertragswerk vom 04.06.2014 in einer gemeinsamen Urkunde geregelt, dennoch handelt es sich bei Kauf und Baurechtseinräumung (jeweils einschließlich Rückerwerb) um **getrennte Vorgänge**. So könnte etwa die Gemeinde grundsätzlich die Baurechte als dingliches Recht an einen Dritten übertragen. Es besteht zwar eine schuldrechtliche Vereinbarung, dies nicht zu tun. Dennoch bliebe die Verpflichtung zur Bezahlung der Rückkaufraten durch die Gemeinde von einer solchen vertragswidrigen Weiterveräußerung unberührt. Selbst wenn also die Baurechte dann im Eigentum eines Dritten stünden, wäre dennoch (i) **die Gemeinde weiterhin verpflichtet, die Rückkaufraten zu zahlen** und wäre (ii) gewährleistet, dass die **Gemeinde am 01.09.2044** die Gesamtliegenschaft zurückerwirbt (womit die "Nämlichkeit" und die Rückstellung der Gegenleistung gegeben sind).

3.5. Nach dem **ursprünglichen Vertragswerk vom 22.01.2013** wäre hingegen der Baurechtszins von einem Dritten bezahlt worden, womit es nicht mehr zu einer Rückstellung der Gegenleistung durch die seinerzeitige Verkäuferin (Gemeinde) gekommen wäre und die Gesamtliegenschaft auch nicht mehr an die Gemeinde gefallen wäre. Darin ist zu sehen, dass die am 04.06.2014 erfolgte **Vertragsänderung sehr wohl wirtschaftlich relevant** ist (zB im Fall eines vertragswidrigen Handelns) und nicht bloß formalen Charakter aufweist, wie dies vom Bundesfinanzgericht in den Raum gestellt wird. Als zumindest unvollständig erweist sich daher die vom Bundesfinanzgericht mitgeteilte vorläufige Auffassung, wonach der Kauf- und Baurechtsvertrag vom 04.06.2014 "zwar einige Vertragsbestimmungen ab{änderte}, die essentiellen Teile des Kaufvertrages wie die Kaufabrede (Gegenstand des Kaufvertrages [...] aber gleich blieben)." 18 Die Bestimmungen über den **Rückkauf** wurden nämlich erheblich umgestaltet: Die Rückkaufabrede wurde insoweit geändert bzw präzisiert, als am 01.09.2044 die (nach dem am 01.08.2044 bewirkten Erlöschen des Baurechts) nicht länger mit einem Baurecht behaftete Gesamtliegenschaft jedenfalls wieder an die Gemeinde rückübertragen wird und der Rückkaufpreis jedenfalls von der Gemeinde zu zahlen ist. Aus Sicht des Grunderwerbsteuerrechts bilden diese Elemente sehr wohl „essentielle [T]eile des Kaufvertrages“, weil sie **entscheidend für das Vorliegen eines Grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorgangs und die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 17 GrEStG** sind.

3.6. Im vorliegenden Beschwerdeverfahren geht es - wie auch das Bundesfinanzgericht betont - ausschließlich um den **Kauf** der Liegenschaften durch die beschwerdeführende Gesellschaft sowie um deren **Rückkauf** durch die Gemeinde. Die Baurechtseinräumung ist Gegenstand des zur Zahl RV/7102114/2015 an einer anderen Gerichtsabteilung anhängigen Verfahrens. Die von der belangten Behörde für die Anwendung von § 17 GrEStG verlangte "Nämlichkeit" und die Wiedererlangung der (unveränderten) Verfügungsmacht werden **durch die zeitlich dazwischen liegende Baurechtseinräumung sowie deren Rückgängigmachung in keiner Weise berührt**. Wir haben dies bereits am 18.07.2014 in einer Stellungnahme unseres damaligen Rechtsberaters RA2 gegenüber dem Bundesministerium für Finanzen im Detail dargelegt; wir legen dieses Schreiben dem Bundesfinanzgericht als Bestandteil der vorliegenden Stellungnahme sowie als ergänzendes Beweismittel (insbesondere zur Darstellung der Zielsetzung und Wirkungsweise des Vertragswerks) vor.

3.7. Die dem Kaufvertrag und dem Baurechtsvertrag jeweils zugrundeliegenden Erwerbsvorgänge werden auch durch die beiden folgenden Grafiken veranschaulicht:

[...]

Abbildung 1: Schematisierung des Kaufvertrags (Teil 1 des Vertragswerks vom 04.06.2014)

[...]



*Abbildung 2: Schematisierung des Baurechtsvertrags (Teil 2 des Vertragswerks vom 04.06.2014)*

*Für das hier anhängige Beschwerdeverfahren unmittelbar relevant sind insbesondere folgende Gesichtspunkte:*

*- Im **Kaufvertrag** werden Verkauf und Rückkauf der Gesamtliegenschaften durch die Gemeinde vereinbart. Der von der beschwerdeführenden Gesellschaft gezahlte Kaufpreis wird von der Gemeinde inklusive Zinsen zurückgezahlt. Mit Zahlung der letzten Rückkaufrate wird die Gemeinde wieder uneingeschränkt Eigentümerin der (nicht mit Baurechten behafteten) Gesamtliegenschaften.*

*- Im **Baurechtsvertrag** werden die Begründung der Baurechte und deren Übertragung an die Gemeinde erst nach dem Erwerb der Gesamtliegenschaften durch die beschwerdeführende Gesellschaft bewirkt. Die Baurechte fallen am 15.07.2044 automatisch an die beschwerdeführende Gesellschaft zurück und erlöschen 17 Tage später (am 01.08.2044), bevor es einen Monat darauf (am 01.09.2044) zu der im Kaufvertrag vereinbarten Rückübertragung der (nicht länger mit Baurechten behafteten) Gesamtliegenschaften an die Gemeinde kommt.*

*Dem Vertragswerk liegen im Einzelnen folgende Vorgänge zugrunde:*

Vorgang Nr	Vorgang	Datum	Vertrag
1	Verkauf Gesamtliegenschaften Vereinbarung Rückabwicklung (Verpflichtungsgeschäft)	04.06.2014	Kaufvertrag
2	Einräumung Baurechte auf Liegenschaften Vereinbarung über Rückerwerb Baurechte (Verpflichtungsgeschäft)	18.07.2014	Baurechtsvertrag
3	Rückerwerb Baurechte (Erfüllungsgeschäft)	15.07.2044	Baurechtsvertrag
4	Erlöschen Baurechte (Aufhebung der Trennung von Baurechts- und Stammliegenschaften)	01.08.2044	Baurechtsvertrag
5	Rückerwerb Gesamtliegenschaften	01.09.2044	Erfüllungsgeschäft
<b>Ergebnis</b>	<b>Sämtliche Erwerbsvorgänge werden von den beteiligten Vertragsparteien rückabgewickelt und der ursprüngliche Zustand wird wiederhergestellt.</b>		

**3.8. Das adaptierte Vertragswerk vom 04.06.2014 weicht somit in entscheidungswesentlichen Punkten von dem ursprünglichen Vertragswerk vom 22.01.2013 ab und räumt sämtliche von der belangten Behörde in dem angefochtenen Abgabenbescheid geäußerten Bedenken aus.**

*Diese Änderungen wurden von der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung vom 22.01.2015 zu Unrecht nicht berücksichtigt.*

#### **4. Wirtschaftliche Identität der Beschwerdeführerin und der Marktgemeinde X**

4.1. Zu den durch das Bundesfinanzgericht bisher aufgenommenen Beweisen ist ergänzend zu bemerken, dass (anders als in bisherigen, insoweit auch nicht vergleichbaren Fällen, in denen es um ähnliche Sachverhalte ging) die Beschwerdeführerin und die Marktgemeinde X wirtschaftlich als eine Einheit zu betrachten sind. Die Gemeinde ist nämlich, wie das Bundesfinanzgericht zutreffend festgestellt hat, einzige Kommanditistin der beschwerdeführenden Gesellschaft. Die Komplementärin ist hingegen nicht am Vermögen beteiligt.

4.2. Im Übrigen ist der von Herrn Rechtsanwalt RA3 gehaltene 5 %-Anteil an der Komplementärgesellschaft wirtschaftlich und rechtlich hinsichtlich der Einflussnahme auf die Geschäftsführung vollkommen unbedeutend. Zum einen ist wie erwähnt die Komplementärin am Vermögen der beschwerdeführenden Gesellschaft nicht beteiligt. Zum anderen hat sich Herr Rechtsanwalt RA3 in einem notariell beurkundeten Syndikatsvertrag verpflichtet, (i) seine Stimmrechte nur mit Zustimmung der Gemeinde auszuüben und (ii) seine Anteile auf erste Anforderung der Gemeinde entgeltfrei zu übertragen (dies stellt ein notarielles Abtretungsangebot nach den Formvorschriften des GmbHG dar). Die Gemeinde ist somit die alleinige Entscheidungsträgerin und wirtschaftlich Berechtigte sowohl der beschwerdeführenden Gesellschaft als auch der Komplementärgesellschaft. Die vollständige Kontrolle der Gemeinde über ihren Vertragspartner führt dazu, dass die Gemeinde während der gesamten Vertragsdauer weiterhin die volle wirtschaftliche Verfügungsmacht über die ins Eigentum der beschwerdeführenden Gesellschaft übergegangenen Liegenschaften besitzt. Schon von daher kann überhaupt kein Zweifel an der Grunderwerbsteuerfreiheit der durch das Vertragswerk bewirkten Erwerbsvorgänge bestehen.

4.3. Zum Beweis für diese Tatsachen legen wir dem Bundesfinanzgericht den Gesellschaftsvertrag vom 29.06.2006 sowie den notariell beurkundeten Syndikatsvertrag vom 17.01.2013 vor.

#### **5. Untrennbare Verknüpfung von Kauf und Baurechtseinräumung — maßgebliche Unterschiede zu der vom Bundesfinanzgericht angeführten Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs**

5.1. Dass der Kauf der vertraglich näher bezeichneten Liegenschaften und die Baurechtseinräumung an die Verkäuferin der Liegenschaften **gleichzeitig** vereinbart wurden und **untrennbar miteinander verknüpft** sind, wurde von uns bereits in der als Bescheidbeschwerde zu behandelnden Berufung sowie im Vorlageantrag mit ausführlicher Begründung dargelegt. Dass diese Darstellung zutreffend ist, spiegelt sich auch in dem von der Berichterstatterin des Bundesfinanzgerichts bisher ermittelten Sachverhalt wider:

*'Mit Kaufvertrag vom 22. Jänner 2013 verkaufte die Gemeinde [...] näher bezeichnete Liegenschaften [...] an die KG. **Gleichzeitig** wurde ein Baurechtsvertrag abgeschlossen [...]. "*

*Nicht nur der zeitliche und wirtschaftliche, auch der rechtliche Konnex der beiden Verträge wird vom Bundesfinanzgericht ausführlich dargestellt. Somit steht selbst für das von der be*

*langten Behörde rechtsirrig als einzig maßgeblich angesehene ursprüngliche Vertragswerk vom 22.01.2013 nach dem Ermittlungsstand des Bundesfinanzgerichts fest, dass Kauf und Baurechtseinräumung gleichzeitig vereinbart wurden und sowohl im rechtlichen als auch im wirtschaftlichen Sinn miteinander verknüpft waren.*

*5.2. Allerdings trägt die vom Bundesfinanzgericht mitgeteilte vorläufige Rechtsauffassung dieser vom Gericht selbst festgestellten nicht (bzw nicht ausreichend) Rechnung.*

*Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, es handle sich bei dem Verkauf der Liegenschaft und der Einräumung des Baurechts an den Verkäufer um zwei selbständige grunderwerbsteuerpflichtige Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG. Diese rechtliche Qualifikation wird im Vorhalt nicht näher begründet, sondern lediglich auf ein einzelnes Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs gestützt (VwGH 20.02.2003, 2000/16/0012).*

*5.3. Die zitierte Entscheidung ist jedoch zum einen nicht auf den hier vorliegenden Fall übertragbar und weist zum anderen von seiner Argumentation her sogar in die entgegengesetzte Richtung als vom Bundesfinanzgericht angenommen. Im Ausgangsfall ging es zwar ebenfalls – wie hier - um den Verkauf von Grundstücken bei gleichzeitiger Einräumung eines Baurechts an die Verkäuferin. Die vom Verwaltungsgerichtshof beurteilte Transaktion weist allerdings zum hier vorliegenden Sachverhalt mindestens drei entscheidende Unterschiede auf:*

*(i) Erstens betraf der Baurechtsvertrag nur einen Teil der verkauften Liegenschaften, sodass die wirtschaftliche Verfügungsmacht von vornherein nur teilweise bei der Verkäuferin verbleiben konnte.*

*(ii) Zweitens wurden der Kauf- und der Baurechtsvertrag in dem vom Verwaltungsgerichtshof beurteilten Fall zwischen Vertragspartnern abgeschlossen, die weder wirtschaftlich identisch noch demselben Eigentümer zuzurechnen waren.*

*(iii) Drittens sollten die Liegenschaften samt den darauf befindlichen Bauwerken nach Ablauf der Laufzeit des Baurechts an die **Käuferin** fallen, nicht an die **Verkäuferin**.*

*Der Verwaltungsgerichtshof führte vor diesem Hintergrund - der wie gesagt entscheidende Unterschiede zu dem hier zu beurteilenden Vertragswerk aufweist - Folgendes aus:*

*'Die Beschwerdeführerin vergleicht das hier gegenständliche Vertragsgeflecht mit einer 'sale and lease back Transaktion'; tatsächlich hat der Verwaltungsgerichtshof wie die Gegenschrift richtig aufzeigt, im Erkenntm's 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 § 17 Abs. 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 keine Rede davon sein, dass der Baurechtsvertrag in Wirklichkeit die Rückabwicklung des Kaufvertrages über das Grundstück darstelle.“

Der Verwaltungsgerichtshof stützte seine Entscheidung, warum im Gegensatz zu einer "sale and lease back"-Transaktion von einer Steuerpflicht auszugehen sei, also einzig und allein darauf, dass nach Ablauf der Vertragsdauer nicht das Grundstück an den Verkäufer zurückfallen, sondern die Bauwerke in das Eigentum des Käufers übergehen sollten. **In dem hier vom Bundesfinanzgericht zu entscheidenden Fall ist genau das Gegenteil der Fall.** Wenn - wie in dem vom Bundesfinanzgericht zitierten Judikat des Verwaltungsgerichtshofs - das für die Unterscheidung zwischen (nicht der Steuer unterliegenden) "sale and lease back"-Transaktionen und anderen (der Steuer unterliegenden) Konstruktionen wesentliche Kriterium ist, ob nach Ablauf der Vertragsdauer alle vertragsgegenständlichen Objekte wieder an den ursprünglichen Verfügungsberechtigten zurückfallen, dann unterliegt der im Rahmen des hier anhängigen Beschwerdeverfahrens zu beurteilende Erwerbsvorgang gerade nicht der Grunderwerbsteuer. Anders als in dem vom Verwaltungsgerichtshof entschiedenen Fall haben sich die Vertragspartner im vorliegenden Fall bewusst dafür entschieden, es nicht zu dem in § 9 Abs 1 BauRG vorgesehenen Übergang der Bauwerke in das Eigentum des Erwerbers (dh der beschwerdeführenden, im alleinigen Eigentum der Gemeinde stehenden Gesellschaft) kommen zu lassen, sondern Stammliegenschaften und Bauwerke wieder in das Eigentum des ursprünglichen Veräußerers (dh der Gemeinde) zurückzuführen. Im Übrigen übt, wie ausgeführt, die Gemeinde die vollständige Kontrolle über die beschwerdeführende Gesellschaft aus, sodass die Verkäuferin auch nach Übergang des zivilrechtlichen Eigentums an die Käuferin während der gesamten Vertragsdauer die volle wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Liegenschaften besitzt.

5.4. Methodisch zutreffend wäre die vom Bundesfinanzgericht (vorläufig) gezogene Schlussfolgerung nur bei einem Kauf- und Baurechtsvertrag, der mit Ablauf der Vertragsdauer keine Rückübertragung des Eigentums an den Verkäufer vorsieht. Wird jedoch - wie im vorliegenden Fall - die vollständige Rückübertragung des Eigentums vereinbart, so kann die Einräumung des Baurechts nicht isoliert davon betrachtet werden, sondern muss im Kontext der Gesamtvereinbarung gesehen werden. Bei strikt isolierter Betrachtung der einzelnen im Rahmen einer "sale and lease back"-Transaktion abgeschlossenen Rechtsgeschäfte (Verkauf, Leasing, Rückfall des Eigentums an den früheren Verkäufer und nunmehrigen Leasingnehmer) hätte der Verwaltungsgerichtshof niemals zu der von ihm entwickelten Judikaturlinie gelangen können, auf die sich die nunmehr seit Jahrzehnten praktizierte Befreiung solcher Transaktionen von der

Grunderwerbsteuer gründet. Dem vom Bundesfinanzgericht angeführten Judikat, aus dem sich vermeintlich der fundamentale Unterschied zwischen Baurechtsvertrag und "sale and lease back" ergeben soll, lag eine **Gesamtbetrachtung** der Vereinbarungen zugrunde - eine Gesamtbetrachtung, die in dem vom Verwaltungsgerichtshof entschiedenen konkreten Einzelfall eben den oben dargestellten "grundlegende[n] Unterschied" zu einem "sale and lease back" aufzeigte. Im hier vorliegenden Fall ergibt eine Gesamtbetrachtung des (adaptierten) Kauf- und Baurechtsvertrags allerdings eine **fundamentale Übereinstimmung mit einer "sale and lease back"-Transaktion**. Gerade das zitierte Judikat spricht also eindeutig für eine Übertragung der vom Verwaltungsgerichtshof zum "sale and lease back" entwickelten Judikatur auf den vorliegenden Fall - und damit für eine Befreiung der gesamten Transaktion von der Grunderwerbsteuer.

## **6. Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen nach § 17 GrEStG**

### **6.1. Allgemeines zu § 17 GrEStG**

Dass die Tatbestandsvoraussetzungen für ein Vorgehen nach § 17 GrEStG im vorliegenden Fall erfüllt sind, wurde in der als Bescheidbeschwerde zu behandelnden Berufung sowie im Vorlageantrag mit ausführlicher Begründung dargelegt. Zu drei vom Bundesfinanzgericht angeführten allgemeinen Voraussetzungen für die Anwendbarkeit von § 17 GrEStG erscheinen allerdings ergänzende Bemerkungen angezeigt:

(i) Erstens führt das Bundesfinanzgericht an, zur Erreichung der Begünstigung nach § 17 GrEStG müssten die vom Erwerber bereits erbrachten Leistungen zurückgegeben werden. Ebenso müsse auch ein anderer schon eingetretener wirtschaftlicher Erfolg rückgängig gemacht werden. Dazu ist festzuhalten, dass Zinsen, die als Ausgleich jenes Vorteils dienen, den der Veräußerer aus der zu seinen Gunsten erfolgten Liquiditätsverschiebung bis zur Rückstellung der vom Erwerber erbrachten Leistungen gezogen hat, nicht Teil des rückgängig zu machenden wirtschaftlichen Erfolgs sind. Wenn also wie im vorliegenden Fall der Verkäufer die Verfügungsmacht über die Grundstücke, die er vor Vertragsabschluss innehatte, erst nach längerer Zeit in vollem Umfang wiedererlangt, kann ein Vorgehen nach § 17 GrEStG nicht schon allein deshalb ausgeschlossen werden, weil für die (vorübergehende) Liquiditätsverschiebung **angemessene Zinsen in marktkonformer Höhe** vereinbart werden.

(ii) Zweitens führt das Bundesfinanzgericht an, für den Ersatz werterhöhender Aufwendungen am Grundstück könne die Steuerfreiheit nach § 17 GrEStG nicht gewährt werden. Dazu ist zu bemerken, dass in diesem Fall nur die **Differenz** zwischen Kaufpreis und Rückkaufpreis der Steuer unterliegen kann, keinesfalls jedoch der gesamte (Rück-)Kaufpreis. Nur diese Differenz entspricht nämlich wirtschaftlich dem Ersatz werterhöhender Aufwendungen und spiegelt damit die (nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs nicht der Begünstigung nach § 17 GrEStG zugängliche) Wertsteigerung wider.

(iii) Drittens führt das Bundesfinanzgericht an, bei einer vor Ablauf der Dreijahresfrist vereinbarten Rückübertragung, bei der die Aufsandungserklärung erst nach Ablauf

dieser Frist erfolgt, seien die Voraussetzungen von § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG nicht erfüllt, weil der ursprüngliche Veräußerer ohne weitere Mitwirkung des Intabulierten in die Lage versetzt werden müsse, sein Eigentum eintragen zu lassen; dabei stützt sich das Bundesfinanzgericht lediglich auf berufungsbehördliche Spruchpraxis, nicht jedoch auf höchstgerichtliche Rechtsprechung. Im vorliegenden Fall müsste demzufolge die Gemeinde - ohne dass es des Abschlusses weiterer Vereinbarungen bedürfe - wiederum einen Anspruch auf (Rück-)Übereignung der Grundstücke von der beschwerdeführenden Gesellschaft erworben haben. Dazu ist festzuhalten, dass die Aufsandungserklärung für die Rückübereignung in dem Nachtrag vom 28.07.2014 enthalten ist, also jedenfalls **vor Ablauf der Dreijahresfrist** erfolgt ist. Die Gemeinde hat damit einen Anspruch auf Rückübereignung der Grundstücke erworben und wird aufgrund der vorhandenen Aufsandungserklärung im Sinn der vom Bundesfinanzgericht angeführten Spruchpraxis in die Lage versetzt, **ohne weitere Mitwirkung des Intabulierten ihr Eigentum eintragen zu lassen**. Im Übrigen hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner auf den vorliegenden Fall übertragbaren "sale and lease back"-Entscheidung (auf die sich auch das Bundesfinanzgericht beruft) keineswegs darauf abgestellt, ob in den zugrundeliegenden Vereinbarungen eine Aufsandungserklärung enthalten ist - jener Vertrag, in dem eine solche Erklärung enthalten gewesen sein könnte, lag dem Verwaltungsgerichtshof seinerzeit gar nicht vor (und wurde offensichtlich auch nicht als entscheidungswesentlich angesehen). Ganz im Gegenteil zu der vom Bundesfinanzgericht zitierten behördlichen Spruchpraxis hat der Verwaltungsgerichtshof in einer anderen Grunderwerbsteuersache entschieden, dass die Aufsandungserklärung des Verkäufers und die Beglaubigung der Unterschriften "nur Voraussetzungen für die Eintragung des Eigentumsrechtes, aber nicht für die obligatorische Verpflichtung aus dem Kaufvertrag" sind und somit **auch ohne Aufsandungserklärung ein gültiger Abschluss eines Verpflichtungsgeschäfts** vorliegt, welches einen Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks im Sinn von § 1 Abs 1 GrEStG begründet.

Es sind daher schon auf Basis des Vertragswerks vom 04.06.2014 - ohne den Nachtrag vom 28.07.2014 - alle Voraussetzungen für ein Vorgehen nach § 17 GrEStG erfüllt.

## 6.2. Zum Antrag vom 15.10.2013 - Baurechtsvertrag vom 22.01.2013

Wenn das Bundesfinanzgericht (im Kontext des ursprünglichen Vertragswerks vom 22.01.2013) ausführt, der beschwerdeführenden Gesellschaft sei nicht bloß das Eigentum am "nackten Grundstück" übertragen worden, sondern Gegenstand des Erwerbs seien die Liegenschaften samt den darauf errichteten Gebäuden, so ist dazu zu entgegnen, dass dies nur bei einer isolierten, strikt formalistischen, von den Intentionen des Gesetzgebers **und** der Vertragspartner losgelösten Betrachtungsweise zutreffend wäre. Anders als in dem vom Verwaltungsgerichtshof entschiedenen Fall hat sich die Verkäuferin nicht einfach nur "die Verfügungsmacht an der Liegenschaft zurückbehalten", sondern sie hat einen **unmittelbar durchsetzbaren Anspruch auf Rückübereignung der Grundstücke** erworben und wird aufgrund der vorhandenen Aufsandungserklärung **ohne weitere Mitwirkung der Käuferin** in die Lage versetzt, ihr Eigentum ins Grundbuch eintragen zu

lassen und damit wieder dieselbe Rechtsstellung wie vor Abschluss des Vertragswerks zu erlangen. (Auf den elementaren Unterschied, dass in dem vom Verwaltungsgerichtshof entschiedenen Fall die Liegenschaften samt den darauf befindlichen Bauwerken nach Ablauf der Laufzeit des Baurechts an die Käuferin fallen, in dem hier vorliegenden Fall hingegen an die Verkäuferin, wurde bereits hingewiesen; ebenso darauf, dass der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung zur Grunderwerbsteuer nicht darauf abstellt, ob in den zugrundeliegenden Vereinbarungen eine ausdrückliche Aufsandungserklärung enthalten ist.)

Dasselbe gilt sinngemäß für die vom Bundesfinanzgericht mitgeteilte vorläufige Rechtsauffassung, wonach „der Gemeinde erst durch die Bestellung des Baurechts (wieder) die Rechte des Eigentümers an den Bauwerken zu[kommen]“ und es durch die Einräumung des Baurechts "nicht zur Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges 'Verkauf der Liegenschaften samz Gebäude' " komme:

(i) Erstens erlangt die Gemeinde - wenn der Kauf- und Baurechtsvertrag methodisch korrekt als Ganzes rechtlich beurteilt wird - durch dasselbe Vertragswerk, mit dem sie das Eigentum an den Grundstücken (vorübergehend) aufgibt, umgehend wieder die Rechte des Eigentümers an den Bauwerken.

(ii) Zweitens kommt es durch die Einräumung des Baurechts, wenn schon nicht zur Rückgängigmachung des Erwerbsvorgangs "Verkauf der Liegenschaften samt Gebäuden", so doch eindeutig zur Rückgängigmachung des (Teil-)Erwerbsvorgangs "Verkauf der Gebäude". Zur Rückgängigmachung des (Teil-)Erwerbsvorgangs "Verkauf der Liegenschaften ohne Gebäude" kommt es durch die Rückübertragung der Grundstücke bei

Ablauf der Vertragsdauer. Entscheidend ist, dass nach Ablauf der Vertragsdauer des Kauf- und Baurechtsvertrags **die Verkäuferin wieder dieselbe Rechtsstellung wie vor Abschluss des Vertragswerks erlangt** - dieser Zustand wird spätestens am 01.09.2044 mit dem automatschen Rückfall an die Gemeinde nach dem einen Monat zuvor (am 01.08.2044) bewirkten Erlöschen des Baurechts erreicht. Sogar die belangte Behörde bestätigt in ihrer Beschwerdeentscheidung vom 22.01.2015, dass 'die Marktgemeinde **nach Ablauf des Kauf- und Baurechtsvertrages dieselbe Rechtsstellung innehat wie vor Abschluss der Verträge**'.

### 6.3. Zum Antrag vom 07.07.2014 - Aufhebungsvertrag vom 03.07.2014

Zu dem Aufhebungsvertrag vom 03.07.2014 bemerkt das Bundesfinanzgericht, es gebe keine Anhaltspunkte für einen entsprechenden Gemeinderatsbeschluss und eine aufsichtsbehördliche Genehmigung. In Bezug auf das vorliegende Beschwerdeverfahren ist zunächst darauf hinzuweisen, dass sich der angefochtene Abgabenbescheid und der Vorhalt vom 08.03.2017 nicht an die Gemeinde richten, sondern an die Marktgemeinde X Betriebs- und LiegenschaftsgesmbH & Co KG. In der Gesellschafterversammlung der beschwerdeführenden Gesellschaft wurde über das gesamte Vertragswerk inklusive Aufhebungsvereinbarung am 25.06.2014 ein ordnungsgemäßer Beschluss gefasst, und

*zwar unter Mitwirkung des Bürgermeisters, des Vizebürgermeisters, des Geschäftsführers sowie eines Prokuristen der Komplementärin.*

*In Bezug auf die Gemeinde (die nicht Partei dieses Verfahrens ist) ist festzuhalten, dass der Aufhebungsvertrag vom 03.07.2014 keine Leistungspflichten der Gemeinde statuiert, sondern lediglich einen noch nicht durchgeführten Vertrag, dessen Abschluss vom Gemeinderat genehmigt worden war, vollständig aufhebt. Da der Aufhebungsvertrag weder eine Veräußerung noch einen Erwerb von unbeweglichem Vermögen vorsieht, liegt keine nach § 35 NÖ GO 1973 dem Gemeinderat vorbehaltene Angelegenheit sowie keine nach § 90 Abs 1 NÖ GO 1973 genehmigungspflichtige Maßnahme vor.*

*Zudem schließt die vom Gemeinderat und von der Gesellschafterversammlung erteilte Zustimmung zu dem adaptierten Vertragswerk vom 04.06.2014 zwingend auch die Zustimmung zur Auflösung des alten Vertragswerks mit ein - ein "doppelter Verkauf" der Liegenschaften durch die Gemeinde an die beschwerdeführende Gesellschaft wäre unsinnig und denkunmöglich.*

*Abgesehen von diesen Tatsachen, aus denen sich die Gültigkeit und Rechtswirksamkeit des Aufhebungsvertrags vom 03.07.2014 ergibt, bilden nach der vom Bundesfinanzgericht mitgeteilten vorläufigen Rechtsauffassung der Berichterstatterin das ursprüngliche Vertragswerk vom 22.01.2013 und das adaptierte Vertragswerk vom 04.06.2014 einen einheitlichen Erwerbsvorgang, sodass es auf die rechtliche Qualifikation des Aufhebungsvertrags sowie auf die zeitliche Abfolge im Verhältnis zum adaptierten Kauf- und Baurechtsvertrag vom 04.06.2014 im Ergebnis nicht ankommt.*

*6.4. Zum Antrag vom 15.09.2014 – Kauf- und Baurechtsvertrag vom 04.06.2014 samt Nachtrag vom 28.07.2014*

*Zu dem Nachtrag vom 28.07.2014 bemerkt das Bundesfinanzgericht ebenfalls, es liege dazu kein Beschluss des Gemeinderats als willensbildendes Organ der Gemeinde vor und es sei keine Genehmigung der Aufsichtsbehörde eingeholt worden. Dieser Bemerkung ist wiederum entgegenzuhalten, dass der Nachtrag vom 28.07.2014 keine über das adaptierte Vertragswerk vom 04.06.2014 hinausgehenden Leistungspflichten der Gemeinde statuiert. Der Nachtrag vom 28.07.2014 ist daher weder eine nach § 35 NÖ GO 1973 dem Gemeinderat vorbehaltene Angelegenheit noch eine nach § 90 Abs 1 NÖ GO 1973 genehmigungspflichtige Maßnahme.*

*Die Maßnahmen, deren Durchführung durch den Nachtrag vom 28.07.2014 klargestellt werden sollte, wurden, soweit sie genehmigungspflichtig waren, mit den Bescheiden der Niederösterreichischen Landesregierung vom 19.06.2013 und 02.07.2014 genehmigt. An dem Bescheid vom 02.07.2014 ist im Übrigen zu ersehen, dass nicht das Vertragswerk als solches, sondern (wie im Gemeinderecht üblich und im Übrigen auch sinnvoll) die darin vorgesehenen Maßnahmen Gegenstand der aufsichtsbehördlichen Genehmigung sind - eben deshalb blieb die Rechtskraft des Genehmigungsbescheids vom 19.06.2013 in Bezug auf bestimmte auch im adaptierten Vertragswerk vom 04.06.2014 enthaltene Maßnahmen aufrecht, In derselben Weise blieben auch die mit dem Bescheid vom*



02.07.2014 genehmigten Maßnahmen durch den (zur Klarstellung und Konkretisierung abgeschlossenen) Nachtrag vom 28.07.2014 unberührt. Zu der durch § 90 Abs 3 Satz 2 NÖ GO 1973 statuierten Rechtsfolge, dass bis zum Vorliegen der aufsichtsbehördlichen Genehmigung „für die Gemeinde keine Leistungspflicht [entsteht]“, kann es in Bezug auf den Nachtrag vom 28.07.2014 im Übrigen schon begrifflich nicht kommen, weil der Nachtrag keine (weiteren) Leistungspflichten der Gemeinde vorsieht.

Weiters enthält der vom Gemeinderat beschlossene und von der Aufsichtsbehörde genehmigte Kauf- und Baurechtsvertrag vom 04.06.2014 eine umfassende Änderungsvollmacht. Mit dieser Vollmacht wurde der einvernehmlich bestellte Treuhänder ermächtigt, etwaige für die grundbücherliche Durchführung notwendige Nachträge zur Klarstellung, Änderung oder Ergänzung zu fertigen und alle zur grundbücherlichen Durchführung des Vertrags erforderlichen Schritte zu setzen. Die im Nachtrag vom 28.07.2014 enthaltene Aufsandungserklärung ist eine für die grundbücherliche Durchführung notwendige Ergänzung des Vertragswerks vom 04.06.2014. Speziell für diese Maßnahme lag also jedenfalls bereits ein vorab erteilte Genehmigung durch den Gemeinderat und die Aufsichtsbehörde vor.

Im Übrigen kann weder dem Gemeinderat noch der Aufsichtsbehörde unterstellt werden, sie hätten einem Verpflichtungsgeschäft (Kauf- und Baurechtsvertrag) die Genehmigung **erteilen** und zugleich dem dazugehörigen Erfüllungsgeschäft (Aufsandungserklärung) die Genehmigung **versagen** wollen - eine derartige Vorgehensweise wäre völlig widersinnig, rechtswidrig und stünde in eklatantem Widerspruch zu dem fundamentalen Grundsatz von Treu und Glauben.

Der Nachtrag vom 28.07.2014 wurde ordnungsgemäß notariell beglaubigt - und zwar zeitgleich mit dem Kauf- und Baurechtsvertrag vom 04.06.2014 - und vom Bürgermeister sowie

von drei Gemeinderatsmitgliedern unterfertigt. Eine aufsichtsbehördliche Genehmigung war, wie soeben dargestellt, nicht erforderlich. Es besteht somit nicht der geringste Anlass, an der Rechtswirksamkeit dieses Nachtrags zu zweifeln. Folglich ist dem Beschwerdeverfahren das adaptierte Vertragswerk vom 04.06.2014 **in der Fassung des Nachtrags vom 28.07.2014** zugrunde zu legen.

#### 6.5. Zu allen Anträgen nach § 17 GrEStG - Rückstellung der Gegenleistung

In Bezug auf die von uns mehrfach dargelegte Rückstellung der Gegenleistung nimmt das Bundesfinanzgericht Bezug auf eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs, wonach ein Rückerwerber, der für den Rückerwerb der seinerzeit veräußerten Liegenschaft mehr aufwenden muss, als er seinerzeit empfangen hat, "insoweit" nicht die Steuerbegünstigung nach § 17 GrEStG erlangen könne. Es sei daher auch entscheidungswesentlich, welche Gegenleistung die beschwerdeführende Gesellschaft beim Erwerbsvorgang zu erbringen hat und welche Gegenleistung für den Rückerwerb zu leisten ist. In diesem Zusammenhang ist nochmals darauf hinzuweisen, dass demzufolge nur die Differenz zwischen Kaufpreis und Rückkaufpreis der Steuer unterliegen kann, nicht jedoch der

*gesamte (Rück-)Kaufpreis. Nur diese Differenz entspricht nämlich wirtschaftlich dem Ersatz werterhöhender Aufwendungen und spiegelt damit die (nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs im Allgemeinen nicht der Begünstigung nach § 17 GrEStG zugängliche) Wertsteigerung wider.*

*Eine Steuerpflicht könnte somit nach dem derzeitigen Ermittlungsstand des Bundesfinanzgerichts allenfalls für den Differenzbetrag zwischen dem Kaufpreis (ca EUR 24,7 Mio) und dem "Rückzahlungsbetrag" bestehen. Dieser "Rückzahlungsbetrag" beträgt jedoch entgegen der Annahme des Bundesfinanzgerichts keinesfalls EUR 30,5 Mio. Dieser Betrag hat nichts mit dem (Rück-)Kaufpreis oder mit dem Kauf- und Baurechtsvertrag zu tun, sondern entspricht lediglich dem Nominale der von der beschwerdeführenden Gesellschaft begebenen Anleihe. Der Erlös aus der Anleihe wurde zu einem erheblichen Teil für ganz andere Zwecke verwendet.*

*Selbst auf Basis der vorläufigen Annahmen des Bundesfinanzgerichts (nach den Ausführungen in der vorliegenden Stellungnahme erfüllt das adaptierte Vertragswerk vom 04.06.2014 idF des Nachtrags vom 28.07.2014 die Tatbestandsvoraussetzungen von § 17 GrEStG) zeigt sich, dass der belangten Behörde eine krasse Fehlbeurteilung unterlaufen ist und niemals eine Steuer in solcher Höhe vorgeschrieben werden hätte dürfen. Der angefochtene Bescheid ist somit jedenfalls rechtswidrig.*

#### **7. Anträge**

*Aus den angeführten Gründen stellen wir somit den*

**ANTRAG,**

*[...]*

*als Zeugen einzuvernehmen und wiederholen unsere bereits in der Berufung vom 23.12.2013 sowie im Vorlageantrag vom 10.03.2015 gestellten*

**ANTRÄGE,**

- eine mündliche Verhandlung durchzuführen,*
- die Entscheidung durch einen Senat zu treffen sowie*
- der als Bescheidbeschwerde zu behandelnden Berufung stattzugeben und den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben bzw die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer auszusprechen.“*

Der Stellungnahme wurden folgende Unterlagen als Beilagen angeschlossen:

*[...]*

#### **5. Stellungnahme des Finanzamtes vom 25. Juli 2017**

Das Finanzamt gab mit Schriftsatz vom 25. Juli 2017 zum Vorhalt und Ermittlungsauftrag vom 8. März 2017 folgende Stellungnahme ab:

*„Das Finanzamt verweist auf sein bisheriges Vorbringen. Die darin vertretene Rechtsansicht wird seitens des Finanzamtes aufrechterhalten.*

*Die Ausführungen des BFG bestätigen die Rechtsansicht des Finanzamtes, dass durch den Kaufvertrag und den Baurechtsvertrag zwei grunderwerbsteuerbare (und auch grunderwerbsteuerpflichtige) Rechtsgeschäfte abgeschlossen wurden.*

*Die wechselseitige Hingabe von Grundstücken iSd § 2 GrEStG ist als Tausch zu werten.*

*Die Bemessungsgrundlage ist beim Tausch die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung, sohin das vom Erwerber des eingetauschten Grundstückes hingegabene Grundstück. Zu bewerten sind diese Tauschleistungen gemäß § 10 BewG mit dem gemeinen Wert.*

*Die Gegenleistung der Bf für den Erwerb der Liegenschaften besteht in der Einräumung des Baurechtes und in der Leistung des Kaufpreises.*

*Für diese Gegenleistung erhält die Bf die Liegenschaften sowie den Bauzins.*

*Die Bemessungsgrundlage ist nach der Proportion*

*gesamtes erworbenes Vermögen : gemeinen Wert der erworbenen Grundstücke =  
Gegenleistung : X  
zu ermitteln.*

*Die proportionale Aufteilung könnte unterbleiben, wenn - wie die Bf ausführt - die jährlichen Zahlungen in Höhe von € 1,741.224,00 kein Entgelt für die Einräumung des Baurechtes, sondern Zahlungen für den Rückerwerb der Liegenschaften darstellen und die 2014 abgeschlossenen Verträge als Ergänzung/Nachtrag zum Baurechtsvertrag vom 22.1.2013 gesehen werden. Diesfalls würde die gesamte Gegenleistung auf den Erwerb der Liegenschaften durch die Bf. entfallen.*

*Das Finanzamt vertritt jedoch die Ansicht, dass der Kauf- und Baurechtsvertrag vom 4.6.2014 samt dazu errichteten Nachträgen nicht als Nachtrag zum ursprünglichen Vertragswerk vom 22.1.2013 gesehen werden kann. Dies ergibt sich aus der Tatsache, dass am 3.7.2014 ein Aufhebungsvertrag errichtet wurde, mit dem die ursprünglichen Verträge aufgehoben wurden. Dass steuerrechtlich die Begünstigung gemäß § 17 GrEStG nicht anwendbar ist, wurde in den bisherigen Ausführungen des Finanzamtes bereits dargestellt. Mit neugefasstem Kauf- und Baurechtsvertrag vom 4.6.2014 wurden einerseits die Liegenschaften von der Gemeinde an die Bf veräußert, im Gegenzug der Gemeinde von der Bf. ein Baurecht eingeräumt.*

*Übermittelt werden neben dem von der Bf dem Finanzamt überreichten Gutachten auch diverse Abfragen und Bescheide betreffend Einheitswerte.*

*Bemerkt wird, dass nach den Bestimmungen des GrEStG in der zum Stichtag 22.1.2013 geltenden Fassung die Grunderwerbsteuer grundsätzlich von der Gegenleistung zu berechnen ist. Die Berechnung der Steuer hat vom Wert des Grundstückes zu erfolgen, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die*

*Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes. Als Wert des Grundstückes ist das Dreifache des Einheitswertes anzusetzen. Weist der Steuerschuldner nach, dass der gemeine Wert des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als der dreifache Einheitswert, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend. Die Einheitswerte der Liegenschaften dürften im gegenständlichen Fall für die Berechnung der Grunderwerbsteuer nicht von Bedeutung sein, zumal hinsichtlich der Liegenschaften ein Gutachten vorliegt.“*

Der Stellungnahme angeschlossen wurden folgende Unterlagen:

- Einheitswertaufstellung samt Beilagen
- Auskunftersuchen des FA an Bf. vom 20.3.2017 betreffend gemeiner Werte
- Schriftsatz der Bf. vom 15.5.2017 über Urkundenvorlage samt
  - (i) Gutachten zur Feststellung des Bodenverkehrswertes vom 28.11.2012 (inklusive Anhang), erstellt von dem gerichtlich beeideten Sachverständigen SV
  - (ii) Bandbreiteneinschätzung des Gebäudewerte (Bauwerte) und anteiligen Außenanlange in Kohäsion mit den Verkehrswerten vom 22.05.2013, erstellt von dem gerichtlich beeideten Sachverständigen SV.

## **6. Mitteilung mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung**

Mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung wurden der Bf. die Stellungnahme des Finanzamtes vom 25.7.2017 sowie die Einheitswertaufstellung samt 12 Beilagen übermittelt und dazu Folgendes mitgeteilt:

*„Nach dieser Aufstellung beträgt der Einheitswert aller von der Bf. erworbenen Liegenschaften samt Zubehör (=Gebäude) € 1.547.235,00, sodass die Mindestbemessungsgrundlage für den Erwerb der Bf. € 4.641705,00 (€ 1.547.235,00 x 3) beträgt.*

*Bei einer rechtlichen Beurteilung des Vertragskonvolutes als Tausch wäre nach dem derzeitigen Ermittlungsstand auf Grund der Gutachten, die die Bf. dem Finanzamt übermittelt hat, von folgenden Wertansätzen auszugehen:*

*Gemeiner Wert der von der Bf. erworbenen Liegenschaften samt Zubehör (= Gebäude) insgesamt € 46.815.300,00 (€ 27.515.000,00 Grundstückswert+€ 19.300.000,00 Gebäudewert).*

*Gemeiner Wert des für 30 Jahre von der Bf. an die Gemeinde eingeräumten Baurechtes samt Zubehör € 28.089.180,00 (60% des Boden- und Gebäudewertes iHv € 46.815.300,00 gemäß § 56 Abs. 3 BewG iVm § 56 Abs 4 BewG - siehe dazu Twaroch/ Wittmann/Frühwald, Kommentar zum BewG, Rz 10 zu § 56).*

*Daneben wurde ein Kaufpreis iHv € 24.716.016,00 vereinbart, sodass sich eine Gesamtgegenleistung für den Erwerb der Bf. iHv € 52.805.196,00 ergäbe.*

- *Falls der Senat den Angaben der Bf. folgend von einer - nach Erlöschen des Baurechtes - vereinbarten Rückübertragung der Liegenschaft unter Rückzahlung des Barkaufpreises (samt Zinsen) ausginge, würde sich nach dem derzeitigen Ermittlungsstand - selbstverständlich unvorgreiflich der Entscheidung durch den gesamten Senat - bei Anwendung der Bestimmung des § 17 GrEStG eine Bemessungsgrundlage iHv € 28.089.180,00 (gemeiner Wert des eingeräumten Baurechtes) verbleiben.*
- *Da bei der Festsetzung der Grunderwerbsteuer unter Beachtung der vorliegenden Anträge gemäß § 17 GrEStG keine Ermessensentscheidung zu fällen ist, wird der Inhalt der Gespräche der Vertreter der Bf. mit Organen des Finanzamtes derzeit als nicht entscheidungsrelevant angesehen. Die von der Bf. beantragten Zeugen werden daher nicht zur mündlichen Verhandlung geladen. Es steht der Bf. jedoch frei, informierte Vertreter bzw. sonstige Personen, die über den Vertragszweck Auskunft geben könnten, zur Verhandlung mitzunehmen.“*

## **7. Mündliche Verhandlung vor dem Senat**

In der am 11. Oktober 2017 durchgeführten mündlichen Verhandlung vor dem Senat wurde von der Berichterstatterin vorgetragen, wie sich der Sachverhalt derzeit für sie darstelle. Zu den mit der Ladung mitgeteilten Wertansätzen wurde angemerkt, dass eine nochmalige Durchsicht der Gutachten ergeben habe, dass darin auch Liegenschaften enthalten sind, die nicht vertragsgegenständlich sind („Mittelschule+Sporthalle“) und daher von folgenden Beträgen ausgegangen werde:

Gesamtwert der Liegenschaften samt Zubehör:

€ 34.685.200,00 (€ 22.885.200,00 Bodenwert + € 11.800.000,00 Gebäudewert).

Wert des Baurechtes samt Zubehör: € 20.811.120,00 (60% von € 34.685.200,00)

Gesamtgegenleistung für den Erwerb der Liegenschaften samt Zubehör:

€ 45.527.136,00 (Kaufpreis € 24.716.061,00 + Wert des Baurechtes € 20.811.120,00).

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 Schriftsätzen 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**

#### **Beteiligungsverhältnisse**

Einzig Kommanditistin der Marktgemeinde X Betriebs- und Liegenschaftsgesellschaft m.b.H. & Co KG (kurz KG) ist die Marktgemeinde X (kurz Gemeinde). Komplementärin der KG ist die Marktgemeinde X Betriebs- und Liegenschaftsgesellschaft m.b.H. (kurz GmbH), an der die Gemeinde 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 Gemeinde ausüben darf und auf erste Anforderung seine Anteile an die Gemeinde zu übertragen hat - gehalten). Die GmbH ist nicht am Vermögen der KG beteiligt.

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

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

An Stelle eines herkömmlichen Bankkredites sah dieses Konzept Folgendes vor:

- Der Verkauf bestimmter, vorwiegend kommunalen Zwecken dienender Liegenschaften der Gemeinde (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 Gemeinde, 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 Gemeinde in Höhe von € 4.498.000,00,
- ein Gemeinderatsbeschluss zum Liegenschafts Kaufvertrag,



- ein Gemeinderatsbeschluss zum Baurechtsvertrag der Gemeinde als 100%-ige Kommanditistin der KG und
- ein Gemeinderatsbeschluss zur Übernahme der Baurechte durch die Gemeinde.

Auf Grund dieser Gemeinderatsbeschlüsse wurden zwischen der Gemeinde und der KG am 22. Jänner 2013 ein Kaufvertrag und ein Baurechtsvertrag geschlossen. Aufsichtsbehördlich wurden diese am 19. Juni 2013 und grundverkehrsbehördlich am 23. August 2013 genehmigt.

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

Mit dem Kaufvertrag vom 22. Jänner 2013 verkaufte die Gemeinde der KG die kauf- und baurechtsgegenständlichen Liegenschaften 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 Gemeinde 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 beabsichtigte 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 löschenden bürgerlichen Lasten) in Höhe von 108% des Schätzwertes von € 22.885.200,00, somit mit € 24.716.016,00 bestimmt (Pkt. 15.1).

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

Mit Baurechtsvertrag vom 22. Jänner 2013 räumte die KG der Gemeinde 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 Gemeinde - 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 Gemeinde fallen sollen und es verpflichtete sich die Gemeinde für nach dem Laufzeitende des Baurechtsvertrages 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 bezug habenden 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).

### **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 Baurechtsvertrag
- 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 Gemeinde 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 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.

### **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 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 Gemeinde als verkaufende Partei der KG als kaufende Partei in Form von Rückkaufraten zurückzuzahlen sei (13.1) und

dass mit den als einheitliches Rechtsgeschäft abgeschlossenen Vereinbarungen an sich der Grunderwerbsteuer unterliegende Rechtsgeschäfte abgeschossen 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 Marktgemeinde X 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 Marktgemeinde X sich die Bauwerke auch nach Erlöschen des Baurechts weiterhin im Eigentum der Gemeinde befänden (7.2.).

### **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 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 (Gemeinde) an den Käufer (KG) zuzüglich Zinsen in Form von jährlich zu leistenden Rückkaufraten in Höhe von ebenfalls € 1.741.224,-- auf die Dauer einer Gesamtlaufzeit von ebenso 30 Jahren.

Dazu ist in der Genehmigung ua. festgehalten,

dass die Zahlungsverpflichtung in Form von jährlichen Rückkaufraten 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.

### **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 vom Bürgermeister für die Gemeinde 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.

## **Ausgabe der Y Anleihe**

Die Y 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.

## **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 kaufgegenständlichen Liegenschaften nach Bezahlung der letzten Rückkaufrate gemäß Punkt 13. (Rückabwicklung) mit Wirkung zum 01.09.2044 automatisch an den Verkäufer (= Gemeinde) zurückfallen, ohne dass es weiterer Handlungen oder Erklärungen bedürfe und
- dass die KG als Käuferin der Einverleibung des Eigentumsrechtes für die Gemeinde 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 (=KG) wieder rückgängig gemacht werde, sodass die Baurechtsliegenschaften automatisch wieder an den Baurechtsgeber (= KG) zurückfallen, ohne dass es weiterer Handlungen oder Erklärungen bedürfe.

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

## **Verbücherung**

Der Kauf der Liegenschaften und die Einräumung der Baurechte bis 1. August 2044 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 Schriftsätzen 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 Gemeinde an die KG von jährlich € 1.741.224,00 dem späteren Rückerwerb der Liegenschaften durch die Gemeinde dienen sollen. Es wurde überzeugend dargetan, dass die Gesamttransaktion von der Gemeinde 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 und Erwägungen**

### **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 Benützung 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 bürgerliche 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 Grundstück, 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 Viertelteles des vorhandenen Bauwertes zu leisten.“*

## **Erwägungen**

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

Jeder Erwerbsvorgang löst grundsätzlich selbständig 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 von einander abweichende Vertragsurkunden errichtet werden (z.B. zunächst eine Punktation und sodann eine einverleibungsfähige Urkunde). Mit dem Erkenntnis vom 27. Oktober 1983, Zl. 82/16/0158, hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass die 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 besteuerte das Finanzamt den zwischen der Gemeinde als Veräußerin und der KG als Erwerberin durch Abschluss des Kaufvertrages vom 22. Jänner 2013 verwirklichten Erwerbsvorgang. Über ein und denselben Erwerbsvorgang - Verkauf bestimmter Liegenschaften samt Zubehör von der Gemeinde an die KG - wurden mehrere Urkunden errichtet. Bereits der Kaufvertrag vom 22. Jänner 2013, der auch aufsichtsbehördlich genehmigt wurde, vermittelte der KG den Anspruch auf Übereignung bestimmter Grundstücke (samt Zubehör). 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 für den Erwerb der KG essentiellen Teile des Kaufvertrages wie die Kaufabrede (Gegenstand des Kaufvertrages) und die Höhe des Kaufpreises blieben aber gleich. Auch die Aufsichtsbehörde hielt im Bescheid vom 2. Juli 2014 ausdrücklich fest, dass die mit Bescheid vom 19. Juni 2013 unter Punkt 1 genehmigte Maßnahme eines Grundverkaufes durch die neue Vertragsabfassung unberührt bleibt und daher auch die Rechtskraft des Bescheides der NÖ Landesregierung vom 19. Juni 2013 betreffend diesen Genehmigungstatbestand weiter aufrecht ist. Die im Kauf- und Baurechtsvertrag getroffenen Vereinbarungen stellen somit lediglich Ergänzungen zum ursprünglichen Kaufvertrag dar (auch in den Schriftsätzen der Bf. ist vom „adaptieren Vertragswerk“ die Rede), sie führen aber nicht zur Verwirklichung eines eigenständigen Erwerbsvorganges.

Hingegen handelt es sich beim Verkauf der Liegenschaft und der gleichzeitigen Bestellung für den Verkäufer um zwei selbstständige grunderwerbsteuerpflichtige Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG (vgl. VwGH 20.02.2003, 2000/16/0012). Für den zwischen der KG als Veräußerin und der Gemeinde als Erwerberin durch Abschluss des Baurechtsvertrages verwirklichten Erwerbsvorgang setzte das Finanzamt gegenüber der Gemeinde mit Bescheid vom 29. November 2013 zu ErfNr.2 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/7102114/2015 entschieden).

## **Rechtsträgerwechsel - Keine wirtschaftlichen Identität zwischen KG und Gemeinde**

Zum Argument der wirtschaftlichen Identität zwischen KG und Gemeinde 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 Boruttau/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 Gesamthandeigentum 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 Gemeinde und der KG. Die Kontrolle der Gemeinde über die KG ändert weder etwas daran, dass hinsichtlich des Liegenschaftseigentums ein Rechtsträgerwechsel stattgefunden hat noch wird der Rechtsträgerwechsel durch das Beteiligungsverhältnis „aufgehoben“.

## **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, Rechtsverkehrsakten 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 hinaus gehen. 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.

## **2. Höhe der Gegenleistung für den Erwerb der KG**

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 untrennbaren 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 Grundbuchslegungsgesetz 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 umfänglichen 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 hingegebene 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 hingegebenen 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 Gemeinde 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 € 24.716.061,00 (=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.

Nach dem Vorbringen der Bf. stellen die Zahlungen von jährlich € 1.741.224,00 kein Entgelt für die Einräumung des Baurechtes dar, sondern handelt es sich um Zahlungen für den Rückerwerb der Liegenschaft. Das spricht im gegenständlichen Fall dafür, die Einräumung des Baurechtes (neben dem Kaufpreis) beim gegenständlichen Erwerbsvorgang als Gegenleistung anzusetzen.

Da das Verwaltungsgericht gemäß § 279 Abs. 1 BAO berechtigt ist, den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, besteht im Beschwerdeverfahren kein Verböserungsverbot (vgl. Ritz, BAO5, § 279 Tz 13).

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 „Zurückbehalten“ 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 Gemeinde wieder die Rechtsstellung eines Eigentümers hinsichtlich der Gebäude. Es ist daher auch bei der Bewertung der Gegenleistung – Bestellung des Baurechtes für die Dauer von 30 Jahren – der Wert des Zubehörs (= Gebäude) zu berücksichtigen.

Auf Grund der von der Bf. 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.

Die **Gegenleistung** für den Erwerb der KG setzt sich daher zusammen aus dem Kaufpreis iHv € 24.716.061,00 und der Tauschleistung: Einräumung des Baurechtes an die Gemeinde für 30 Jahre mit einem gemeinen Wert iHv € 20.811.120,00, und beträgt somit insgesamt **€ 45.527.136,00**.



Am 23.08.2013 (mit Eintritt aller aufschiebenden Bedingungen) ist daher für den Erwerb der KG eine **Grunderwerbsteuerschuld** iHv **€ 1.593.449,76** (3,5% der Gegenleistung von € 45.527.136,00) entstanden.

### **3. 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. Stellt der Steuerpflichtige erstmals im Rechtsmittel gegen den erstinstanzlichen Bescheid einen Antrag auf Rückerstattung der Steuer, so ist die Rechtsmittelbehörde verpflichtet, den erstinstanzlichen Bescheid ersatzlos aufzuheben (VwGH 5.11.1981, 16/2969/69). 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 Gemeinde als Verkäuferin und der KG als Käuferin verwirklichten Erwerbsvorgang beziehen, zu berücksichtigen.

Die Bf. stützte ihre Anträge auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer nach § 17 GrEStG auf nachstehend angeführte anspruchsbegründende 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 – Unmöglichkeit der Erfüllung des Rechtsgeschäftes vom 22.01.2013

## **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 inne hatte, 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 bürgerlich 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 bürgerlichen Vormannes gleich (auf Basis eines weiteren tauglichen Erwerbstitels) für eine dritte Person eintragen zu lassen. Die

tatsächliche Rückübertragung des bürgerlichen 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).

In der Zwischenzeit wurde das Eigentumsrecht für die KG bereits im Grundbuch eingetragen, sodass für die Rückgängigmachung des gegenständlichen Erwerbsvorganges die Verwirklichung eines weiteren, gegenläufigen Erwerbsvorganges erforderlich ist. Die Gemeinde müsste - ohne dass es den Abschluss weiterer Vereinbarungen bedarf – wiederum einen Anspruch auf (Rück-)Übereignung der identen Grundstücke von der KG erworben haben.

### **Zum Antrag vom 15.10.2013 – Baurechtsvertrag vom 22.01.2013**

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 und 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 Gemeinde 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“.

Im ursprünglichen Baurechtsvertrag vom 22.1.2013 ist nach dem Erlöschen des Baurechtes noch der Abschluss eines Kaufvertrages für den Rückerwerb der Liegenschaften vorgesehen und ist auch keine Aufsandungserklärung für die Rückübertragung enthalten.

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

### **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 Gemeinde 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 war die Gemeinde 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.

### **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 nicht die Erfüllung des Kaufvertrages.

#### **• Vertragsrücktritt (Pkt. 3.3.2. des Vorlageantrages)**

Der Kaufvertrag vom 22. Jänner 2014 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 vom Vertrag gekommen ist.

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

Entgegen den Ausführungen der Bf. ist die aufsichtsbehördliche Genehmigung des Kaufvertrages 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 Vertrageswerkes (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.

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

Der Kauf- und Baurechtsvertrag vom 4. Juni 2014 sieht in Punkt 14.4. vor, dass sich die Parteien verpflichten „über die Ausformulierung des Kaufvertrages gemäß den zum Wirksamkeitszeitpunkt üblichen Bedingungen des redlichen Geschäftsverkehrs eine Einigung zu treffen und an der Erstellung der verbücherungsfähigen Vertragsurkunde in der erforderlichen Form gehörig mitzuwirken“.

Der Nachtrag vom 28. Juli 2014 enthält bereits ausdrücklich eine Aufsandungserklärung und wird die Gemeinde dadurch in die Lage versetzt, dass sie nach Ablauf des 31. August 2044 ohne Mitwirkung der KG das grundbücherliche Eigentum an den Liegenschaften samt Gebäude wieder zurück erhält.

Da für das gegenständliche Verfahren die Aufsandungserklärung seitens der KG von Relevanz ist, kann dahin gestellt bleiben, ob für die Wirksamkeit der sonstigen im Nachtrag vom 28. Juli 2014 getroffenen Vereinbarungen seitens der Gemeinde ein Beschluss des Gemeinderates als willensbindendes Organ der Gemeinde bzw. eine Genehmigung der Aufsichtsbehörde erforderlich wäre.

Wie bereits oben ausgeführt, findet nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes allerdings eine Wiederherstellung des früheren Zustandes auch in der Rückstellung der Gegenleistung, die der erste Erwerber dem Rückerwerber geleistet hat, durch diesen ihren Niederschlag.

Muss der Rückerwerber, um die seinerzeit veräußerte Liegenschaft zurückzuerwerben, beim Rückerwerb mehr aufwenden, als er seinerzeit empfangen hat, dann erscheint es insoweit nicht gerechtfertigt, eine Steuerbegünstigung iSd § 17 GrEStG zu gewähren, weil kein vernünftiger Anlass besteht, dem Rückerwerber eine dem Zweck dieser Gesetzesstelle widersprechende Begünstigung einzuräumen. Für den Ersatz der werterhöhenden Aufwendungen am Grundstück kann also die Steuerfreiheit nicht gewährt werden (VwGH 12.10.1964, 767/64).

Durch das Vertragskonvolut soll die KG für einen Zeitraum von 30 Jahren zivilrechtliche Eigentümerin der Liegenschaften sein und wird auch die Verfügungsmöglichkeit, die die Gemeinde über die Liegenschaften vor Abschluss des gesamten Vertragswerkes hatte, über einen Zeitraum von 30 Jahren entsprechend eingeschränkt. Im Gegenzug

erhält die Gemeinde für 30 Jahre das Baurecht. Nach der gesamten Vertragskonzeption soll die Gemeinde 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, das nach dem Vertragszweck die KG und die Gemeinde eine Art „geteiltes Eigentum auf Zeit“ erhalten sollen.

Ein Baurecht ist nach § 3 BauRG stets befristet (min 10, max 100 Jahre). Würde man den Wegfall 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 (vormalige) 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 des 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 Gemeinde 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 erscheint dem Senat 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 Gemeinde für 30 Jahre das Baurecht ein. Der Kaufpreis wird der KG von der Gemeinde hingegen in Raten samt Zinsen zurückgestellt. Es verbleibt daher hier an Gegenleistung letztlich für den Erwerb der KG die „Tauschleistung“: Baurecht für 30 Jahre.

Eine Rückstellung der Tauschleistung „Baurecht“ findet jedenfalls nicht statt. Die im Nachtrag vom 28.7.2014 vorgesehene „Rückübertragung“ des Baurechtes von der Gemeinde an die KG zum 15.7.2044, dh 16 Tage vor Erlöschen des Baurechts zum 1.8.2044, kann keine Rückgängigmachung eines für die Dauer von 30 Jahren eingeräumten darstellen, da das Recht bei der „Rückübertragung“ bereits infolge „Verbrauches“ wertlos geworden ist.

Wie bereits ausgeführt kommt der Tauschleistung ein gemeiner Wert iHv € 20.811.120,00 zu und ist daher dieser Betrag als Bemessungsgrundlage beim Erwerb der KG unter Berücksichtigung der Bestimmung des § 17 GrEStG anzusetzen.

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 BAO5, § 279, Tz 13).

Der angefochtene Bescheid ist daher unter Anwendung der Bestimmung des § 17 GrEStG insofern abzuändern, als die Festsetzung der Grunderwerbsteuer von einer Bemessungsgrundlage von € 20.811.120,00,00 unter Anwendung eines Steuersatzes von 3,5% mit € 728.389,20 erfolgt.

Das darüber hinausgehende Begehren erweist sich hingegen als unberechtigt.

## **VI. 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. Bisher nicht geklärt wurde, ob es der Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges entgegen steht, wenn die Verkäuferin ihre umfassende Verfügungsmacht erst nach Ablauf der Vertragsdauer zurückerhält und die Erwerberin die "Tauschleistung" (Baurechtseinräumung), die sie für den im Ergebnis befristeten Eigentumserwerb hingibt, nicht zurückstellt.

Wien, am 20. Oktober 2017