

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat den Richter Ri, in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Leitner + Leitner GmbH & Co KG, Ottensheimer Straße 32, 4040 Linz über die Beschwerde vom 28.12.2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 30.11.2009 zu ErfNr. x und y, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

1. Der angefochtene Bescheid vom 30.11.2009 zu ErfNr. x wird dahingehend abgeändert, dass die Festsetzung der Grunderwerbsteuer mit 412.032,07 Euro (das sind 3,5 % der Gegenleistung von 11.772.344,99 Euro) erfolgt. Im Übrigen bleibt der angefochtene Bescheid, was insbesondere auch die Vorläufigkeit der Festsetzung nach § 200 Abs. 1 BAO betrifft, unverändert.
2. Die Beschwerde gegen den Bescheid vom 30.11.2009 zu ErfNr. y wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
3. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Sachverhalt und Parteivorbringen

Nach den Bestimmungen des Oö. Sozialhilfegesetzes 1998 (LGBl.Nr. 82/1998; GP XXV RV 3/1997 IA 31/1997 IA 173/1998 AB 206/1998 LT 8) ist in den 15 oberösterreichischen Bezirken jeweils ein Sozialhilfeverband (SHV) eingerichtet. Die Statutarstädte Linz, Wels und Steyr haben eigene Regelungen.

Der SHV ist ein Gemeindeverband (Art. 116a B-VG), die Gremien der SHV werden aus Vertretern der Gemeinden gebildet. Nach außen wird der SHV durch die Verbandsobfrau/ den Verbandsobmann (= Bezirkshauptfrau bzw. Bezirkshauptmann) vertreten, diese führen auch den laufenden Betrieb in den Sozialhilfeverbänden.

Nach § 39 Oö. SHG 1998 unterliegen die Sozialhilfeverbände der Aufsicht des Landes nach den Bestimmungen des VII. Hauptstückes der Oö. Gemeindeordnung 1990.

Nach § 106 Abs. 1 Z 1 OÖ Gemeindeordnung bedarf der entgeltliche Erwerb der

Genehmigung der Aufsichtsbehörde. Nach § 106 Abs. 3 OÖ Gemeindeordnung werden genehmigungspflichtige Rechtsgeschäfte erst mit der aufsichtsbehördlichen Genehmigung rechtswirksam.

A.1. Vertragsverhältnisse mit der VK1

A.1.1. Mietkaufvertrag mit der VK1 vom 13.2.2009

Am 13.2.2009, am 25.2.2009 durch das Amt der oö Landesregierung, Abteilung Soziales, am 25.2.2009 aufsichtsbehördlich genehmigt, wurde zwischen der VK1 (VK1), als Bestandgeber und Verkäufer und dem Beschwerdeführer (Bf.) als Bestandnehmer und Käufer folgender Mietkaufvertrag abgeschlossen:

"1. Präambel

1.1. Der SHV X ist Alleineigentümer der Liegenschaft EZ xx, bestehend aus den Grundstücken Gs., Grundbuch xxx X, Bezirksgericht X.

1.2. Hinsichtlich dieser Liegenschaft EZ xx Grundbuch xxx X beabsichtigt der SHV X der VK1 mit gesondert abzuschließendem Baurechtsvertrag ein Baurecht im Sinne des Baurechtsgesetzes einzuräumen.

1.3. Die VK1 beabsichtigt, aufgrund dieses gesondert abzuschließenden Baurechtsvertrages auf dieser Baurechtsfläche ein Alten- und Pflegeheim (im Folgenden auch als „Bauwerk“ bezeichnet) im eigenen Namen und auf eigene Rechnung zu errichten. Der SHV X wird das Alten- und Pflegeheim nach Errichtung nutzen und mit Ablauf der vereinbarten Nutzungsdauer das Eigentum erwerben. Die Vertragsparteien vereinbaren ausdrücklich, dass von der Möglichkeit der Optierung zur Umsatzsteuerpflicht nach § 6 Abs. 2 UStG Gebrauch gemacht wird.

2. Vertragsgegenstand

2.1. Gegenstand dieses Vertrages ist das durch die VK1 als Bauberechtigte auf der in Punkt 1 beschriebenen Liegenschaft errichtete Bauwerk samt den zur Baurechtsfläche gehörigen Außenflächen und Verkehrsflächen. Die VK1 überlässt dem SHV X dieses Bestandobjekt zur Nutzung. Der SHV X wird das Bestandobjekt für den Betrieb eines Alten- und Pflegeheims nutzen. Eine anderweitige Nutzung des Bestandobjektes während der Bestandsdauer bedarf der schriftlichen Zustimmung der VK1.

2.2. Die VK1 verpflichtet sich, das Bestandobjekt nach Maßgabe ihrer Angebote vom 25.09.2008 und vom 15.10.2008, der Leistungsbeschreibung (Teil B - der Angebotsunterlage in der Fassung vom 09.10.2008) und des Heimkonzeptes samt Raum- und Funktionsprogramm (in der Fassung vom 03.10.2008) unter Beachtung der

einschlägigen Rechtsvorschriften und nach den Vorstellungen des SHV X zu planen und zu errichten und nach Maßgabe der Erstaustattungsliste (Anlage ./5) auszustatten.

...

3. Vertragsdauer

3.1. Das Bestandsverhältnis wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und kann von beiden Vertragspartnern unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 12 Monaten zum Ende eines jeden Monats durch eingeschriebenen Brief gekündigt werden. Für die Rechtzeitigkeit der Kündigung ist das Datum der Postaufgabe des Kündigungsschreibens maßgeblich. Die VK1 ist nur bei Vorliegen eines wichtigen Grundes im Sinne des § 30 MRG zur Kündigung berechtigt.

3.2.....

4. Gesamtinvestitionskosten

4.1. Berechnungsgrundlage für die Zahlungen des SHV X sind die Gesamtinvestitionskosten gemäß der Definition in Anlage ./1a (GIK). Die Obergrenze für die relevanten Gesamtinvestitionskosten bildet der in der Anlage ./1b definierte Kostenrahmen.

4.2. Die VK1 ist verpflichtet, dem SHV X innerhalb von 6 Monaten ab Übergabe des Bestandobjektes eine Zusammenstellung der tatsächlichen GIK (Endabrechnung) zu übermitteln und gleichzeitig das darauf basierende monatliche Entgelt bekannt zu geben. Sollte die Endabrechnung bis zu diesem Zeitpunkt nicht erfolgen, sind dem SVH X sämtliche Schäden, die sich aus der nicht fristgerechten Übermittlung der Endabrechnung ergeben, zu ersetzen, soweit die Ursachen für die Verzögerung von der VK1 zu vertreten sind.

4.3. Die endgültigen GIK werden von den Parteien nach Vorliegen aller Rechnungen gemeinsam festgestellt. Grundlage sind jene Leistungen, die vom SHV X dem Grunde und der Höhe nach genehmigt worden sind. Gelangen die Vertragsparteien binnen 4 Wochen zu keiner Übereinstimmung zur Frage der Angemessenheit der Leistungen oder deren Höhe, ist ein Schiedsgutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen des jeweiligen Fachgebietes einzuholen, dessen Ergebnis von den Parteien anerkannt und der Feststellung der endgültigen GIK zugrunde gelegt wird. Die Kosten des Schiedsgutachtens sind von beiden Parteien zu gleichen Teilen zu tragen, der vom SHV X zu tragende Teil fließt nach dessen Wahl in die endgültigen GIK ein.

5. Monatliches Entgelt

5.1. Ab dem auf die Übergabe des Bestandobjektes folgenden Monatsersten (ist der Tag der Übergabe selbst ein Monatserster, dann ab diesem Tag) leistet der SHV X an die VK1 das in Anlage ./2 angeführte vorläufig berechnete monatliche Entgelt. Dieses Entgelt ist auf den Kaufpreis gemäß Punkt 12 anzurechnen.

5.2. Nach Feststellung der endgültigen GIK (siehe Anlage 1a) leistet der SHV X an die VK1 ab dem auf die Feststellung der endgültigen GIK folgenden Monatsersten das entsprechend angepasste endgültige monatliche Entgelt. Überzahlungen durch das vorläufig berechnete Entgelt sind auf das nachfolgende endgültige monatliche Entgelt anzurechnen. Liegt das vorläufig berechnete monatliche Entgelt unter dem endgültig festgestellten monatlichen Entgelt, so ist der Differenzbetrag binnen einer Frist von drei Monaten auszugleichen. Ändern sich in der Folge die der Berechnung laut Anlage ./2 zugrundeliegenden Beträge, so ändert sich das monatliche Entgelt entsprechend. Neben diesem monatlichen Entgelt stehen der VK1 keine weiteren Ansprüche auf laufendes Entgelt zu, sofern in diesem Vertrag nicht ausdrücklich etwas anderes vereinbart wird.

5.3. Der SHV X ist verpflichtet, sämtliche sich aufgrund des Betriebes ergebenden Betriebskosten direkt zu tragen und direkt abzurechnen. Soweit die VK1 Betriebskosten tragen muss, weil eine direkte Abrechnung gegenüber dem SHV nicht möglich ist, hat ihr der SHV X die nachgewiesenen Betriebskosten zu erstatten. Dies gilt insbesondere für die Kosten der mit Zustimmung des SHV X abgeschlossenen Versicherungen, für sämtliche objektbezogenen Steuern, Abgaben und Gebühren sowie sonstige objektbezogene Lasten und Verpflichtungen (insbesondere Müllabfuhr, Straßenreinigung, Kanalgebühren). Als Betriebskosten zu erstatten ist auch der von der VK1 nach Übergabe des Bauwerks entrichtete Bauzins. Festgehalten wird, dass dem SHV X keine Verwaltungskosten verrechnet werden.

5.4. Das monatliche Entgelt ist vom SHV X zum ersten Werktag eines jeden Monats im voraus auf das bekannt gegebene Konto der VK1 zu überweisen, wobei ein Respiro von 5 Banktagen eingeräumt wird. Beträge, die aufgrund von (genehmigten) Rechnungen bzw. gegen gesonderten Nachweis zu bezahlen sind, sind innerhalb von 14 Tagen ab Rechnungslegung (bzw. innerhalb von 14 Tagen ab erteilter Genehmigung) gegen die entsprechenden Nachweise fällig.

5.5. Für den Fall des Zahlungsverzuges mit Verbindlichkeiten aus diesem Vertrag werden Verzugszinsen in Höhe des 3-Monats-EURIBOR + 2 % verrechnet. Verzugszinsen werden gesondert vorgeschrieben.

5.6. Die VK1 hat dem SHV X die auf das Entgelt entfallende Umsatzsteuer entsprechend den geltenden Rechtsvorschriften in Rechnung zu stellen.

6. Mitwirkungsrechte

6.1. Die VK1 hat dem SHV X Auskunft über sämtliche für das Bauvorhaben relevante Umstände und über sämtliche mit dem Bauvorhaben zusammenhängenden Fragen zu erteilen. Hat die VK1 Bedenken hinsichtlich der Zweckmäßigkeit oder der Eignung von Vorgaben oder beigestellten Unterlagen des SHV X, so hat sie diese Bedenken dem SHV X rechtzeitig schriftlich mitzuteilen.

6.2. Die VK1 hat dem SHV X folgende Dokumente zur Überprüfung und Freigabe vorzulegen:

- Wettbewerbsauslobung
- Vorentwurf
- Entwurf
- Einreichplanung
- Baubeschreibung
- Farbkonzept
- Einrichtungsplanung.

Der SHV X hat innerhalb von 14 Tagen ab Eingang eine schriftliche Stellungnahme abzugeben, andernfalls gelten die von der VK1 vorgelegten Dokumente als freigegeben, soweit nicht eine Zustimmung oder Freigabe durch die Abteilung Soziales des Amtes der OÖ Landesregierung erforderlich ist.

Einer Freigabe durch den SHV X nach dem vorangehenden Absatz bedarf auch das von der VK1 zu erstellende Musterzimmer.

6.3. Die VK1 schließt die Verträge betreffend Planung, Errichtung und Ausstattung im eigenen Namen und auf eigene Rechnung ab. Die Ausschreibung der Bauleistungen und der Ausstattung erfolgt durch die VK1. Die VK1 hat den SHV X rechtzeitig vor der Ausschreibung eine Gewerkeliste und die Leistungsverzeichnisse der jeweils auszuschreibenden Gewerke vorzulegen. Der SHV X hat das Recht, für jedes Gewerk Unternehmen vorzuschlagen, die von der VK1 zur Angebotslegung einzuladen sind.

6.4. Der SHV X hat das Recht, während der Bauzeit eine Kontrolltätigkeit auszuüben. Er ist insbesondere berechtigt, Kontrollen auf der Baustelle durchzuführen, Qualitätskontrollen zu veranlassen oder selbst durchzuführen.

6.5. Es wird ein Bauausschuss eingerichtet. Die Abstimmung erfolgt gemäß den Bestimmungen laut Anlage ./3.

6.6. Die Vertragsparteien vereinbaren, dass Organe des Landes Oberösterreich das Bestandsobjekt während der Dauer dieses Vertrages jederzeit kontrollieren dürfen.

7. Instandsetzung, Investitionen, bauliche Maßnahmen

7.1. Dem SHV X obliegt die gesamte Erhaltung und Instandhaltung des Bestandsobjektes. Der SHV X hat anfallende Reparaturen am Bestandsobjekt auf eigene Kosten und ohne Anspruch auf Rückerstattung zu tragen, soweit nicht ein Mangel vorliegt, der im Rahmen der Gewährleistung durch die VK1 oder durch die von ihr beauftragten Unternehmen zu beheben ist. Festgehalten wird, dass der SHV X keinen Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag zu leisten hat.

7.2. Bei Schäden, die durch schuldhaftes Verhalten des SHV X oder der bei ihm beschäftigten oder verkehrenden Personen oder durch Heimbewohner am Bestandsgegenstand entstehen, haftet der SHV X. Ansprüchen Dritter gegenüber ist die VK1 schad- und klaglos zu halten.

7.3. Erweiterungsinvestitionen und Ersatzinvestitionen des SHV X am Bestandsgegenstand, insbesondere den Gebäuden und Anlagen, sind zulässig.

Sie bedürfen der vorherigen schriftlichen Zustimmung der VK1, soweit sie das äußere Erscheinungsbild des Bauwerks nachhaltig beeinflussen oder geeignet sind, eine Verminderung des Verkehrswertes des Bestandsobjektes zu bewirken. Die Zustimmung darf nur aus sachlichen Gründen verweigert werden. Die Kosten von Erweiterungsinvestitionen werden durch den SHV X getragen. Die VK1 verpflichtet sich, die zur Erlangung der für die Bauführung allenfalls erforderlichen behördlichen Bewilligungen notwendigen Erklärungen - in entsprechender Form - abzugeben. Die Kosten der Ersatzinvestitionen betreffend die Einrichtung und Ausstattung werden ebenfalls durch den SHV X getragen. Über die Kostentragung für Ersatzinvestitionen betreffend das Bauwerk ist vor Durchführung der Maßnahmen eine gesonderte Vereinbarung zu treffen.

7.4. Der VK1 verzichtet bezüglich aller Maßnahmen, zu denen sie ihre Zustimmung erteilt hat, auf die Wiederherstellung des vorherigen Zustandes bei Beendigung des Bestandverhältnisses.

...

12. Kaufvereinbarung

12.1. Die VK1 verkauft an den SHV X und dieser erwirbt von der VK1 den in Punkt 2.1. beschriebenen Bestandgegenstand samt Ausstattung.

12.2. Der Erwerb des Bestandgegenstandes wird mit Ablauf des 15. Jahres ab Übergabe, das ist voraussichtlich der 31.12.2026, wirksam. Vor diesem Zeitpunkt wird der Erwerb des Bestandgegenstandes wirksam, wenn der SHV X gegenüber der VK1 schriftlich erklärt, den Bestandsgegenstand vorzeitig ins Eigentum zu übernehmen.

Eine Erklärung zum vorzeitigen Erwerb ist auch bei vorzeitiger Beendigung des Bestandverhältnisses gemäß Punkt 11 zulässig. Die Erklärung ist in diesem Fall binnen einer Frist von 14 Tagen ab Zugang der Auflösungserklärung gemäß Punkt 11 oder gleichzeitig mit dieser abzugeben.

12.3. Als Kaufpreis ist - zusätzlich zum monatlichen Entgelt gemäß Punkt 5 - der gemäß Anlage ./4 zu berechnende Abrechnungsbetrag zu entrichten. Der Kaufpreis ist nach Maßgabe der Festlegung in Anlage 4 fällig.

12.4. Der SHV X leistet zu den in der Anlage ./4 angeführten Zeitpunkten Anzahlungen auf den Kaufpreis in der in der Anlage ./4 angeführten Höhe. Der SHV X hat das Recht auf Verschiebung der Zeitpunkte des Einlangens der Anzahlungen, insbesondere soweit es sich dabei um Förderungen bzw. Zuschüsse von dritter Seite handelt, auf deren genaue terminliche und betragsmäßige Gestaltung der SHV X keinen Einfluss hat. Wenn die zu erbringenden Kaufpreisanzahlungen nicht zum vereinbarten Zeitpunkt bei der VK1 einlangen, ist das monatliche Entgelt entsprechend anzupassen.

12.5. Die Übernahme und Übergabe des Kaufgegenstandes erfolgt mit dem auf das Wirksamwerden der Kaufvereinbarung gemäß Punkt 12.2. folgenden Monatsersten. Die Vertragsparteien verpflichten sich, unverzüglich nach Wirksamwerden der

Kaufvereinbarung alle für den Eigentumserwerb erforderlichen Vereinbarungen abzuschließen und Erklärungen in der für die Verbücherung des Erwerbs erforderlichen Form abzugeben."

Die dem Mietkaufvertrag beigelegten Anlagen (1a, 1b, 2, 3, 4 und 5) bilden einen Bestandteil des Mietkaufvertrages und beinhalten auszugsweise folgende Informationen:

Anlage 1. a) - Gesamtinvestitionskosten

"Die Gesamtinvestitionskosten (GIK) umfassen die Aufwendungen, die der VK1 aus der Errichtung des Bestandgegenstandes erwachsen. Als GIK sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu berücksichtigen:

- Aufschließungskosten (Fremdleistungen) in der nachgewiesenen Höhe
- Baukosten (Fremdleistungen) in der nachgewiesenen Höhe
- Honorar für Planungsleistungen
- Sonstiges Honorar
- Nebenkosten (Fremdleistungen, Gebühren udgl.) in der nachgewiesenen Höhe
- Finanzierungskosten
- Umsatzsteuer in gesetzlicher Höhe"

Anlage 1. b) - Kostenrahmen

Kostenberechnung:

auf der Basis:

maximale Normkosten pro Heimplatz x Heimplätze
- abzüglich 400.000 Euro (lt. Land OÖ.) wegen Entfall einer Großküche

$$105.000 \times 90 - 400.000 = \boxed{9.050.000}$$

Die Höhe der tatsächlich anerkannten Kosten kann erst bei der Kostendämpfungsprüfung durch das Land OÖ. festgelegt werden.

Kostenaufgliederung

Kostenbereiche

0 - 1	(Grunderwerb), Aufschließung	10.000	angenommene Beträge zur Vergleichbarkeit der Angebotskalkulationen
2 - 4	Baumeister- u. übrige Professionistenarbeiten	6.700.000	
5	Einrichtung	950.000	
6	Außenanlagen	230.000	
8	Nebenkosten	262.320	
7	Honorare (Planung,)	897.680	
	Sonstige Kosten		
	Gesamtkosten	9.050.000	

Anlage 2 - monatliches Entgelt

Vorläufiges monatliches Entgelt

ZEITRAUM	MONATLICHER BETRAG (Euro)
1. Quartal 2012	37.256,28
2. Quartal 2012	41.223,20
3. Quartal 2012	40.231,47
4. Quartal 2012 (*)	38.248,01
1. Quartal 2013 (*)	30.314,18

(*) bis zur Festlegung des endgültigen monatlichen Entgelts nach Feststellung der GIK

"Grundlage für die Berechnung des monatlichen Entgelts

Finanzierungskosten:

- Zinssatz: 3-Monats-EURIBOR mit Aufschlag 30 Basispunkte
- Grundlage: tatsächlicher Finanzierungsbedarf aufgrund der nachgewiesenen, Aufschließungskosten, Baukosten und Nebenkosten sowie des vereinbarten Honorars (siehe Anlage 1a).
- Habenzinssatz: 3-Monats-EURIBOR mit Abschlag 87,5 Basispunkte

Vereinbartes Honorar für Planungsleistungen:

- 4,053 % der tatsächlichen Baukosten (= Kostengruppe 2 bis 6 im Sinn der ÖNORM B 1801-1 Kosten im Hoch- und Tiefbau - Kostengliederung),
- höchstens jedoch € 319.350,00.

Sonstiges Honorar:

- 7,339 % der tatsächlichen Baukosten (= Kostengruppe 2 bis 6 im Sinn der ÖNORM B 1801-1 Kosten im Hoch- und Tiefbau - Kostengliederung),
- höchstens jedoch € 578.330,00.

Anpassung des monatlichen Entgelts:

Die Anpassung des endgültigen monatlichen Entgelts an Schwankungen des Geldmarktes

-

erfolgt erstmals zu dem auf die Übergabe des Bestandobjektes folgenden Monatsersten und

sodann quartalsweise jeweils zum 1.1., 1.4., 1.7. und 1.10. eines Jahres dergestalt, dass der der Berechnung des monatlichen Entgelts zugrundegelegte Zinssatz entsprechend der Änderung des EURIBOR geändert wird. Als Basis wird der 3-Monats-EURIBOR vom [Juli 2008 = 4,96%] vereinbart. Der der Berechnung des monatlichen Entgelts zugrunde liegende Zinssatz ändert sich um denselben Absolutbetrag, wie sich der Referenzwert gegenüber der Basis von 4,96% geändert hat. Referenzwert ist der 20. des dem Anpassungszeitpunktes vorangehenden Monats. Fällt dieser Tag auf einen Samstag, Sonn- oder Feiertag, so gilt der Wert des dem 20. unmittelbar vorangehenden Bankwerktages.

Die Anpassung des endgültigen monatlichen Entgelts an eine Änderung der Zwischenfinanzierungskosten aufgrund der im vorangegangenen Quartal erfolgten Abweichungen der tatsächlichen Zahlungen von den im Zahlungsplan vorgesehenen Zahlungen erfolgt jeweils zum selben Zeitpunkt wie die Anpassung an Schwankungen des Geldmarktes.

Die VK1 hat dem SHV X vor dem Anpassungszeitpunkt eine nachvollziehbare Berechnung des neuen monatlichen Entgelts samt geeigneten Unterlagen zum Nachweis der erforderlichen Anpassungen vorzulegen."

Anlage 3 - Baubeirat, Bericht- und Informationspflichten

"Das Informations- und Berichtswesen umfasst insbesondere

- Information über alle Subaufträge, einschließlich der Subaufträge der Subunternehmer des Auftragnehmers;*
- Information über alle wesentlichen kosten- oder terminrelevanten Entscheidungen,*
- Information über die Ausschreibungsunterlagen bzw Leistungsverzeichnisse, über die eingeholten Angebote und die beabsichtigte Vergabe von Leistungen an Dritte sowie Änderungen von vergebenen Aufträgen;*
- regelmäßig und bei Bedarf Information über die Kostenentwicklung (Soll-Ist Vergleich und vorausschauende Kostenverfolgung), insbesondere im Hinblick auf die Gesamtkosten des Bauvorhabens;*
- regelmäßige Berichte über den Planungs- und Baufortschritt (Intervalle sind nach den Erfordernissen des Planungs- und Baufortschritts einvernehmlich festzulegen);*

Berichte (regelmäßige Berichte oder vom SHV X angeforderte Berichte) sind in der Regel schriftlich abzufassen und so zu gestalten, dass diese ohne zusätzlichen Bearbeitungsaufwand vom SHV X seinen internen Entscheidungsgremien sowie den Aufsichtsbehörden und Förderstellen des Landes vorgelegt werden können.

Rechtzeitig vor Beginn der Innenausbauarbeiten ist ein Musterzimmer einzurichten, das durch den SHV X und durch Vertreter des Landes Oberösterreich begutachtet wird. Allfällige Auflagen, die im Zuge der Besichtigung vorgeschrieben werden, sind einzuhalten.

Die VK1 wird regelmäßig Baubesprechungen abhalten, zu denen die am Bau tätigen Unternehmen eingeladen werden. VK1 wird über diese Besprechungen Protokolle erstellen und dem SHV X übermitteln.

Zur Abstimmung zwischen VK1 und SHV X wird ein Bauausschuss eingerichtet.

Die VK1 wird die Aufträge "beschränkt" ausschreiben und ist berechtigt, mit dem Bieter Preisverhandlungen führen. Klargestellt wird, dass die Entscheidung über die Vergabe der Aufträge der VK1 nicht durch den SHV X erfolgt und nicht der Zustimmung des SHV X bedarf. Dem SHV X kommt aber das Recht zu, aus wichtigen sachlichen Gründen Einspruch gegen eine beabsichtigte Auftragsvergabe zu erheben.

Die VK1 hat die Auftrags- und Zahlungsbedingungen für die von ihr beauftragten Dritten mit dem SHV X abzustimmen.

Dem SHV X sind alle Unterlagen und Informationen vorzulegen, die erforderlich sind, um die für das Vorhaben erforderliche Zustimmung des Landes Oberösterreich zu erlangen. Insbesondere ist auch eine den Vorgaben des Landes entsprechende Kostenzusammenstellung auszuarbeiten und entsprechend dem Fortschritt des Projektes zu

aktualisieren. Die VK1 hat den SHV X bei der Erlangung der Förderungen und Genehmigungen zu unterstützen. Ansprechpartner des Landes Oberösterreich ist der SHV X. Zu berücksichtigen ist insbesondere, dass der Vorentwurf der Zustimmung der Abteilung Soziales des Amtes der OÖ Landesregierung bedarf, wobei auch eine Kostenschätzung und eine Nutzflächenaufstellung entsprechend den Vorgaben der Abteilung Soziales vorzulegen sind. Die VK1 hat auf Verlangen des SHV X einen geeigneten Vertreter zu den gremialen Besprechungen der Abteilung Soziales zu entsenden.

Der Einreichung zur Baubewilligung darf nur ein von der Abteilung Soziales freigegebenes Projekt zugrundegelegt werden."

Anlage 4 - Abrechnungsbetrag

Anzahlungen

Art der Finanzmittel	Vorgesehener Zeitpunkt	Vorgesehener Betrag
Beihilfe Sozialressort	Dezember 2009	226.250
Beihilfe Sozialressort	Juni 2010	226.250
Bedarfszuweisung	September 2010	452.500
Beihilfe Sozialressort	Juni 2011	226.250
Bedarfszuweisung	September 2011	452.500
Beihilfe Sozialressort	Juni 2012	226.250
Bedarfszuweisung	September 2012	452.500
Beihilfe Sozialressort	Juni 2013	226.250
Beihilfe Sozialressort	Juni 2014	226.250
Beihilfe Sozialressort	Juni 2015	226.250
Beihilfe Sozialressort	Juni 2016	226.250
Beihilfe Sozialressort	Juni 2017	226.250
Beihilfe Sozialressort	Juni 2018	226.250
Summe		3.620.000

Restlicher Kaufpreis

bei Eigentumsübergang mit Vollendung des 15. Jahres ab Übergabe ist Kaufpreis der Betrag des offenen Wohnbaufördermdgsdarlehens. Dieser restliche Kaufpreis ist durch Übernahme des Darlehens durch den SHV zu entrichten.

Vorläufiger Betrag für den restlichen Kaufpreis (offenes Wohnbauförderungsdarlehen) zum 31.12.2026, berechnet auf Grundlage der Kostenschätzung: € 2,349.551,32

Bei Eigentumsübertragung vor diesem Zeitpunkt berechnet sich der restliche Kaufpreis wie folgt:

Allfällige noch nicht entrichtete Anzahlungen (siehe oben)

+ Betrag des offenen Wohnbauförderungsdarlehens

+ ausständiges monatliches Entgelt bis zum Zeitpunkt (Eigenmittelanteil und Zwischenfinanzierung)

Der dem Betrag des offenen Wohnbauförderungsdarlehens entsprechende Teil des Kaufpreises wird durch Übernahme des Darlehens durch den SHV X entrichtet. Der restliche Betrag ist in Raten fällig, die den vorgesehenen Anzahlungen (Sozialbeihilfe, Bedarfszuweisung) sowie dem vereinbarten monatlichen Entgelt zur Vollendung des 15. Jahres ab Übergabe entsprechen."

A.1.1.2. Baurechtsvertrag mit der VK1 vom 8.6.2009

Mit Baurechtsvertrag vom 8.6.2009 wurde zwischen der GWG als Bauberechtigte und dem Beschwerdeführer (Bf.) als Baurechtsgeber folgender Baurechtsvertrag abgeschlossen:

" 1. Gegenstand des Baurechtes

Der Baurechtsgeber ist Alleineigentümer der Liegenschaft EZ xx Grundbuch xxx X, Bezirksgericht X, bestehend aus den Grundstücken Gs.. Diese Liegenschaft ist Gegenstand dieses Baurechtsvertrages.

2. Bestellung und Dauer des Baurechtes

2.1. Der Baurechtsgeber bestellt hiermit zugunsten der Bauberechtigten an der Baurechtsfläche gemäß Punkt 1. ein Baurecht im Sinne des Baurechtsgesetzes bis 31.12.2049.

2.2. Die Bauberechtigte nimmt die Einräumung dieses Baurechtes ausdrücklich an.

3. Bauzins

3.1. Als jährlicher Bauzins wird ein Betrag von EUR 8.400,00 vereinbart (pro Monat EUR 700,00). Der Bauzins ist von der Bauberechtigten und ihren Rechtsnachfolgern im Besitz des Baurechtes mit 1. Dezember eines jeden Kalenderjahres kosten- und spesenfrei zu entrichten. Die Verpflichtung zur Bauzinszahlung beginnt mit Fertigstellung des auf der Liegenschaft zu errichtenden Bauwerks. Zur dinglichen Haftung für den Bauzins wird eine Reallast vereinbart.

....

4. Vertragszweck, Nutzung

4.1. Die Bestellung dieses Baurechts erfolgt zum Zwecke der Errichtung eines Alten- und Pflegeheimes, das nach den Vorstellungen des Baurechtsgebers zu errichten ist. Der Bauberechtigte verpflichtet sich, das geplante Bauvorhaben innerhalb eines Zeitraums von 3 Jahren zu verwirklichen.

.....

5. Nebenkosten

Die Bauberechtigte verpflichtet sich, zusätzlich zu dem vereinbarten Bauzins alle das Baurecht samt Bauwerk betreffenden öffentlichen Abgaben wie Zahlungsvorschreibungen anlässlich der Baubewilligung, Aufschließungskosten, Kanalanschlussgebühr, Grundsteuer, Betriebskosten (inkl. der für die Wasserversorgung, Abwasserbeseitigung und Stromversorgung anfallenden Kosten) usw. sowie die Kosten der Herstellung von Gehsteigen der öffentlichen Verkehrsflächen zu bezahlen und den Baurechtsgeber diesbezüglich schad- und klaglos zu halten.

....

9. Rückübertragung des Baurechtes

....

9.3. Für den Fall der Rückübertragung des Baurechtes samt Bauwerk vor Ablauf der Dauer des Baurechtsvertrages erhält die Bauberechtigte, sofern nicht andere vertragliche Vereinbarungen mit dem Baurechtsgeber bestehen, vom Baurechtsgeber den sich je nach Zeitpunkt der Rückübertragung ergebenden Abrechnungsbetrag gemäß Punkt 12 des zwischen den Vertragsparteien abzuschließenden Mietkaufvertrages. Der sich daraus ergebende Betrag ist innerhalb von 4 Wochen nach Vorschreibung an die Bauberechtigte zu überweisen. Mit Zahlung dieses Betrages geht das Baurecht samt Bauwerk sonst entschädigungslos auf den Baurechtsgeber über."

A.1.1.2.1 Vorhalteverfahren

Mit Vorhalt vom 13.7.2009 wurde dem Bf. seitens der belangten Behörde vorgehalten, im Punkt 12. des Mietkaufvertrages werde der Übereignungsanspruch für den Erwerb des aufgrund des Baurechtsvertrages zu schaffenden Bauwerkes begründet. Die Gegenleistung bestehe aus den monatlichen Entgelten lt. Punkt 5. des Vertrages sowie dem Kaufpreis lt. Punkt 12.3. des Vertrages. Entsprechend der Anlage 2 und 4 zum Mietkaufvertrag beabsichtige das Finanzamt folgende Beträge der Bemessung zu Grunde zulegen.

[...]

Dazu führte die Bf. in der Stellungnahme vom 19.8.2009 aus, dass beim Erwerb des Gebäudes durch den Bf. der Wert des Gebäudes nicht in die Bemessungsgrundlage

einzu beziehen sei. Grunderwerbsteuerpflicht bestehe nur für jenen Teil der Gegenleistung, welcher sich auf das Baurecht selbst bezieht, nicht aber für jenen Teil, der auf die Errichtung des Gebäudes entfällt. Zur Begründung wurde ausgeführt, der Bf. hätte der VK1 ein Baurecht eingeräumt, damit diese auf dieser Liegenschaft ein Alten- und Pflegeheim errichte, welches der Bf. im gleichen Augenblick von der VK1 erwirbt. Das Alten- und Pflegeheim werde nach den Wünschen und Vorstellungen des Bf. und auf dessen Kosten- und Baurisiko errichtet (vgl. zur Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung zB Punkt 2.2. und 6.; zum Kostenrisiko zB Punkt 4., 5. und 7.; zum Baurisiko zB Punkt 7.1. des Mietkaufvertrags). Der Bf. sei daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Bauherr des Gebäudes anzusehen. Daher bestehe GrESt-Pflicht nur für jenen Teil der Gegenleistung, welcher sich auf das Baurecht selbst bezieht, nicht aber für jenen Teil, der auf die Errichtung des Gebäudes entfällt. Daher sei beim Erwerb des Gebäudes durch den Bf. der Wert des Gebäudes nicht in die Bemessungsgrundlage einzu beziehen.

A.2. Vertragsverhältnisse mit der VK2

A.2.1. Mietkaufvertrag vom 16.4.2009 mit der VK2

Am 16.4.2009 wurde zwischen der VK2 (VK2), als Bestandgeber und Verkäufer und dem Beschwerdeführer (Bf.) als Bestandnehmer und Käufer folgender Mietkaufvertrag abgeschlossen:

" 1. Präambel

*1.1. Der SHV X ist Alleineigentümer der Liegenschaft EZ **** Grundbuch ****, Bezirksgericht X.*

*1.2. Hinsichtlich dieser Liegenschaft EZ **** Grundbuch **** beabsichtigt der SHV X, nach allenfalls erforderlicher Liegenschaftsteilung und Abschreibung des für die Errichtung des Alten- und Pflegeheims nicht erforderlichen Teils, der VK2 mit gesondert abzuschließendem Baurechtsvertrag, ein Baurecht im Sinne des Baurechtsgesetzes einzuräumen.*

1.3. Die VK2 beabsichtigt, aufgrund dieses gesondert abzuschließenden Baurechtsvertrages auf dieser Baurechtsfläche ein Alten- und Pflegeheim (im Folgenden auch als „Bauwerk“ bezeichnet) im eigenen Namen und auf eigene Rechnung zu errichten. Der SHV X wird das Alten- und Pflegeheim nach Errichtung nutzen und mit Ablauf der vereinbarten Nutzungsdauer das Eigentum erwerben. Die Vertragsparteien vereinbaren ausdrücklich, dass von der Möglichkeit der Optierung zur Umsatzsteuerpflicht nach § 6 Abs. 2 UStG Gebrauch gemacht wird.

2. Vertragsgegenstand

2.1. Gegenstand dieses Vertrages ist das durch die VK2 als Bauberechtigte auf der in Punkt 1 beschriebenen Liegenschaft errichtete Bauwerk samt den zur Baurechtsfläche gehörigen Außenflächen und Verkehrsflächen. Die VK2 überlässt dem SHV X dieses Bestandsobjekt zur Nutzung. Der SHV X wird das Bestandsobjekt für den Betrieb eines Alten- und Pflegeheims nutzen. Eine anderweitige Nutzung des Bestandsobjektes während der Bestandsdauer bedarf der schriftlichen Zustimmung der VK2.

2.2. Die VK2 verpflichtet sich, das Bestandsobjekt nach Maßgabe ihres Angebotes vom 14.11.2008, der Leistungsbeschreibung (Teil B der Angebotsunterlage vom 20.10.2008) und des Heimkonzeptes samt Raum- und Funktionsprogramm (Anlage zur Angebotsunterlage vom 20.10.2008) unter Beachtung der einschlägigen Rechtsvorschriften und nach den Vorstellungen des SHV X zu planen und zu errichten und nach Maßgabe der Erstausstattungsliste (Anlage ./5) auszustatten.

...

3. Vertragsdauer

3.1. Das Bestandsverhältnis wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und kann von beiden Vertragspartnern unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 12 Monaten zum Ende eines jeden Monats durch eingeschriebenen Brief gekündigt werden. Für die Rechtzeitigkeit der Kündigung ist das Datum der Postaufgabe des Kündigungsschreibens maßgeblich. Die VK2 ist nur bei Vorliegen eines wichtigen Grundes im Sinne des § 30 MRG zur Kündigung berechtigt.

3.2....

4. Gesamtinvestitionskosten

4.1. Berechnungsgrundlage für die Zahlungen des SHV X sind die Gesamtinvestitionskosten gemäß der Definition in Anlage ./1a (GIK). Die Obergrenze für die relevanten Gesamtinvestitionskosten bildet der in der Anlage ./1b definierte Kostenrahmen.

4.2. Die VK2 ist verpflichtet, dem SHV X innerhalb von 6 Monaten ab Übergabe des Bestandsobjektes, eine Zusammenstellung der tatsächlichen GIK, (Endabrechnung) zu übermitteln und gleichzeitig das darauf basierende monatliche Entgelt bekannt zu geben. Sollte die Endabrechnung bis zu diesem Zeitpunkt nicht erfolgen, sind dem SHV X sämtliche Schäden, die sich aus der nicht fristgerechten Übermittlung der Endabrechnung ergeben, zu ersetzen, soweit die Ursachen für die Verzögerung von der VK2 zu vertreten sind.

4.3. Die endgültigen GIK werden von den Parteien nach Vorliegen aller Rechnungen gemeinsam festgestellt. Grundlage sind jene Leistungen, die vom SHV X dem Grunde und der Höhe nach genehmigt worden sind. Gelangen die Vertragsparteien binnen 4 Wochen zu keiner Übereinstimmung zur Frage der Angemessenheit der Leistungen oder deren Höhe, ist ein Schiedsgutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen des jeweiligen Fachgebietes einzuholen, dessen Ergebnis von den

Parteien anerkannt und der Feststellung der endgültigen GIK zugrunde gelegt wird. Die Kosten des Schiedsgutachtens sind von beiden Parteien zu gleichen Teilen zu tragen, der vom SHV X zu tragende Teil fließt nach dessen Wahl in die endgültigen GIK ein.

5. Monatliches Entgelt

5.1. Ab dem auf die Übergabe des Bestandobjektes folgenden Monatsersten (ist der Tag der Übergabe selbst ein Monatserster, dann ab diesem Tag) leistet der SHV X an die VK2 das „in Anlage ./2 angeführte vorläufig berechnete monatliche Entgelt. Dieses Entgelt ist auf den Kaufpreis gemäß Punkt 12 anzurechnen.

5.2. Nach Feststellung der endgültigen GIK (siehe Anlage 1a) leistet der SHV X an die VK2 ab dem auf die Feststellung der endgültigen GIK folgenden Monatsersten das entsprechend angepasste endgültige monatliche Entgelt. Überzahlungen durch das vorläufig berechnete Entgelt sind auf das nachfolgende endgültige monatliche Entgelt anzurechnen. Liegt das vorläufig berechnete monatliche Entgelt unter dem endgültig festgestellten monatlichen Entgelt, so ist der Differenzbetrag binnen einer Frist, von drei Monaten auszugleichen. Ändern sich in der Folge die der Berechnung laut Anlage ./2 zugrundeliegenden Beträge, so ändert sich das monatliche Entgelt entsprechend. Neben diesem monatlichen Entgelt stehen der VK2 keine weiteren Ansprüche auf laufendes Entgelt zu, sofern in diesem Vertrag nicht ausdrücklich etwas anderes vereinbart wird.

5.3. Der SHV X ist verpflichtet, sämtliche sich aufgrund des Betriebes ergebenden Betriebskosten direkt zu tragen und direkt abzurechnen. Soweit die VK2 Betriebskosten tragen muss, weil eine direkte Abrechnung - gegenüber dem SHV - nicht möglich ist, hat ihr der SHV X die nachgewiesenen Betriebskosten zu erstatten. Dies gilt insbesondere für die Kosten der mit Zustimmung des SHV X abgeschlossenen Versicherungen, für sämtliche objektbezogenen Steuern, Abgaben und Gebühren sowie sonstige objektbezogene Lasten und Verpflichtungen (insbesondere Müllabfuhr, Straßenreinigung, Kanalgebühren). Als Betriebskosten zu erstatten ist auch der von der VK2 nach Übergabe des Bauwerks entrichtete Bauzins. Festgehalten wird, dass dem SHV X keine Verwaltungskosten verrechnet werden.

5.4. Das monatliche Entgelt ist vom SHV X zum ersten Werktag eines jeden Monats im voraus auf das bekannt gegebene Konto der VK2 zu überweisen, wobei ein Respiro von 5 Banktagen eingeräumt wird. Beträge, die aufgrund von (genehmigten) Rechnungen bzw. gegen gesonderten Nachweis zu bezahlen sind, sind innerhalb von 14 Tagen ab Rechnungslegung (bzw. innerhalb von 14 Tagen ab erteilter Genehmigung) gegen die entsprechenden Nachweise fällig.

5.5. Für den Fall des Zahlungsverzuges mit Verbindlichkeiten aus diesem Vertrag werden Verzugszinsen in Höhe des 3-Monats-EURIBOR + 2% verrechnet. Verzugszinsen werden gesondert vorgeschrieben.

5.6. Die VK2 hat dem SHV X die auf das Entgelt entfallende Umsatzsteuer entsprechend den geltenden Rechtsvorschriften in Rechnung zu stellen.

6. Mitwirkungsrechte

6.1. Die VK2 hat den SHV X Auskunft über sämtliche für das Bauvorhaben relevante Umstände und über sämtliche mit dem Bauvorhaben zusammenhängenden Fragen zu erteilen. Hat die VK2 Bedenken hinsichtlich der Zweckmäßigkeit oder der Eignung von Vorgaben oder beigegebenen Unterlagen des SHV X, so hat sie diese Bedenken dem SHV X rechtzeitig schriftlich mitzuteilen.

6.2. Die VK2 hat dem SHV X folgende Dokumente zur Überprüfung und Freigabe vorzulegen:

- Wettbewerbsauslobung
- Vorentwurf
- Entwurf
- Einreichplanung
- Baubeschreibung
- Farbkonzept
- Einrichtungsplanung.

Der SHV X hat innerhalb von 14 Tagen ab Eingang eine schriftliche Stellungnahme abzugeben, andernfalls gelten die von der VK2 vorgelegten Dokumente als freigegeben, soweit nicht eine Zustimmung oder Freigabe durch die Abteilung Soziales des Amtes der OÖ Landesregierung erforderlich ist. Einer Freigabe durch den SHV X nach dem vorangehenden Absatz bedarf auch das von der VK2 zu erstellende Musterzimmer.

6.3. Die VK2 schließt die Verträge betreffend Planung, Errichtung und Ausstattung im eigenen Namen und auf eigene Rechnung ab. Die Ausschreibung der Bauleistungen und der Ausstattung erfolgt durch die VK2. Die VK2 hat den SHV X rechtzeitig vor der Ausschreibung eine Gewerkeliste und die Leistungsverzeichnisse der jeweils auszuschreibenden Gewerke vorzulegen. Der SHV X hat das Recht, für jedes Gewerk Unternehmen vorzuschlagen, die von der VK2 zur Angebotslegung einzuladen sind.

6.4. Der SHV X hat das Recht, während der Bauzeit eine Kontrolltätigkeit auszuüben. Er ist insbesondere berechtigt, Kontrollen auf der Baustelle durchzuführen, Qualitätskontrollen zu veranlassen oder selbst durchzuführen.

6.5. Es wird ein Baubeirat eingerichtet. Die Abstimmung erfolgt gemäß den Bestimmungen laut Anlage ./3.

6.6. Die Vertragsparteien vereinbaren, dass Organe des Landes Oberösterreich das Bestandsobjekt während der Dauer dieses Vertrages jederzeit kontrollieren dürfen.

7. Instandsetzung, Investitionen, bauliche Maßnahmen

7.1. Dem SHV X obliegt die gesamte Erhaltung und Instandhaltung des Bestandsobjektes. Der SHV X hat anfallende Reparaturen am Bestandsobjekt auf eigene Kosten und ohne Anspruch auf Rückerstattung zu tragen, soweit nicht ein Mangel vorliegt der im Rahmen der Gewährleistung durch die VK2 oder durch die von ihr beauftragten

Unternehmen zu beheben ist. Festgehalten wird, dass der SHV X keinen Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag zu leisten hat.

7.2. Bei Schäden, die durch schuldhaftes Verhalten des SHV X oder der bei ihm beschäftigten oder verkehrenden Personen oder durch Heimbewohner am Bestandgegenstand entstehen, haftet der SHV X. Ansprüchen Dritter gegenüber ist die VK2 schad- und klaglos zu halten.

7.3. Erweiterungsinvestitionen und Ersatzinvestitionen des SHV X am Bestandgegenstand, insbesondere den Gebäuden und Anlagen, sind zulässig. Sie bedürfen der vorherigen schriftlichen Zustimmung der VK2, soweit sie das äußere Erscheinungsbild des Bauwerks nachhaltig beeinflussen oder geeignet sind, eine Verminderung des Verkehrswertes des Bestandobjektes zu bewirken. Die Zustimmung darf nur aus sachlichen Gründen verweigert werden. Die Kosten von Erweiterungsinvestitionen werden durch den SHV X getragen. Die VK2 verpflichtet sich, die zur Erlangung der für die Bauführung allenfalls erforderlichen behördlichen Bewilligungen notwendigen Erklärungen - in entsprechender Form - abzugeben. Die Kosten der Ersatzinvestitionen betreffend die Einrichtung und Ausstattung werden ebenfalls durch den SHV X getragen. Über die Kostentragung für Ersatzinvestitionen betreffend das Bauwerk ist vor Durchführung der Maßnahmen eine gesonderte Vereinbarung zu treffen.

7.4. Die VK2 verzichtet bezüglich aller Maßnahmen, zu denen sie ihre Zustimmung erteilt hat, auf die Wiederherstellung des vorherigen Zustandes bei Beendigung des Bestandverhältnisses.

...

12. Kaufvereinbarung

12.1. Die VK2 verkauft an den SHV X und dieser erwirbt von der VK2 den in Punkt 2.1. beschriebenen Bestandgegenstand samt Ausstattung.

12.2. Der Erwerb des Bestandgegenstandes wird mit Ablauf des 15. Jahres ab Übergabe, das ist voraussichtlich der 30.06.2027, wirksam. Vor diesem Zeitpunkt wird der Erwerb des Bestandgegenstandes wirksam, wenn der SHV X gegenüber der VK2 schriftlich erklärt, den Bestandgegenstand vorzeitig ins Eigentum zu übernehmen.

Eine Erklärung zum vorzeitigen Erwerb ist auch bei vorzeitiger Beendigung des Bestandverhältnisses gemäß Punkt 11 zulässig. Die Erklärung ist in diesem Fall binnen einer Frist von 14 Tagen ab Zugang der Auflösungserklärung gemäß Punkt 11 oder gleichzeitig mit dieser abzugeben.

12.3. Als Kaufpreis ist zusätzlich - zum monatlichen Entgelt gemäß Punkt 5 - der gemäß, Anlage ./.4 zu berechnende Abrechnungsbetrag zu entrichten. Der Kaufpreis ist nach Maßgabe der Festlegung mit Anlage 4 fällig.

12.4. Der SHV X leistet zu den in der Anlage ./.4 angeführten Zeitpunkten, Anzahlungen auf den Kaufpreis mit der in der Anlage ./.4 angeführten Höhe. Der SHV X hat das Recht

auf Verschiebung der Zeitpunkte des Einlangens der Anzahlungen, insbesondere soweit es sich dabei um Förderungen bzw. Zuschüsse von dritter Seite handelt, auf deren genaue terminliche und betragsmäßige Gestaltung der SHV X keinen Einfluss hat. Wenn die zu erbringenden Kaufpreisanzahlungen nicht zum vereinbarten Zeitpunkt bei der VK2 einlangen, ist das monatliche Entgelt entsprechend anzupassen.

12.5. Die Übernahme und Übergabe des Bestandgegenstandes erfolgt mit dem auf das Wirksamwerden der Kaufvereinbarung gemäß Punkt 12.2. folgenden Monatsersten. Die Vertragsparteien verpflichten sich, unverzüglich nach Wirksamwerden der Kaufvereinbarung alle für den Eigentumserwerb erforderlichen Vereinbarungen abzuschließen und Erklärungen in der für die Verbücherung des Erwerbs erforderlichen Form abzugeben."

Die dem Mietkaufvertrag beigelegten Anlagen (1a, 1b, 2, 3, 4 und 5) bilden einen Bestandteil des Mietkaufvertrages und beinhalten auszugsweise folgende Informationen:

Anlage 1. a) - Gesamtinvestitionskosten

"Die Gesamtinvestitionskosten (GIK) umfassen die Aufwendungen, die der VK2 aus der Errichtung des Bestandgegenstandes erwachsen. Als GIK sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu berücksichtigen:

- Aufschließungskosten (Fremdleistungen) in der nachgewiesenen Höhe*
- Baukosten (Fremdleistungen) in der nachgewiesenen Höhe*
- Honorar für Planungsleistungen*
- Sonstiges Honorar*
- Nebenkosten (Fremdleistungen, Gebühren udgl.) in der nachgewiesenen Höhe*
- Finanzierungskosten*
- Umsatzsteuer in gesetzlicher Höhe"*

Anlage 1. b) - Kostenrahmen

Kostenberechnung:

auf der Basis:

maximale Normkosten pro Heimplatz x Heimplätze

- abzüglich 200.000 Euro (lt. Land OÖ.) = Einsparung wegen teilweiser Weiterverwendung von Ausstattungen vom bestehenden Heim

$$105.000 \times 100 - 200.000 =$$

10.300.000

Die Höhe der tatsächlich anerkannten Kosten kann erst bei der Kostendämpfungsprüfung durch das Land OÖ. festgelegt werden.

Kostenaufgliederung

Kostenbereiche

0 - 1	(Grunderwerb), Aufschließung	20.000	angenommene Beträge zur Vergleichbarkeit der Angebotskalkulationen
2 - 4	Baumeister- u. übrige Professionistenarbeiten	7.700.000	
5	Einrichtung	950.000	
6	Außenanlagen	350.000	
8	Nebenkosten	327.130	
7	Honorare (Planung,)	952.870	
	Sonstige Kosten		
	Gesamtkosten	10.300.000	

Anlage 2 - monatliches Entgelt

Vorläufiges monatliches Entgelt

ZEITRAUM	BETRAG (Euro)
3. Quartal 2012	36.603,44
4. Quartal 2012	36.777,25
1. Quartal 2013 (*)	34.809,85
2. Quartal 2013 (*)	34.883,51

(*) bis zur Festlegung des endgültigen monatlichen Entgelts nach Feststellung der GIK

Grundlage für die Berechnung des monatlichen Entgelts

Finanzierungskosten:

- Zinssatz: 3-Monats-EURIBOR mit Aufschlag 20 Basispunkte
- Grundlage: tatsächlicher Finanzierungsbedarf aufgrund der nachgewiesenen, Aufschließungskosten, Baukosten und Nebenkosten sowie des vereinbarten Honorars (siehe Anlage 1a).
- Habenzinssatz: 3-Monats-EURIBOR mit Abschlag 100 Basispunkte

Vereinbartes Honorar für Planungsleistungen:

- 3,491 % der tatsächlichen Baukosten (= Kostengruppe 2 bis 6 im Sinn der ÖNORM B 1801-1 Kosten im Hoch- und Tiefbau - Kostengliederung),

- höchstens jedoch € 314.222,00.

Sonstiges Honorar:

- 7,096 % der tatsächlichen Baukosten (= Kostengruppe 2 bis 6 im Sinn der ÖNORM B 1801-1 Kosten im Hoch- und Tiefbau - Kostengliederung),
- höchstens jedoch € 638.648,00.

Anpassung des monatlichen Entgelts:

Die Anpassung des endgültigen monatlichen Entgelts an Schwankungen des Geldmarktes

-

erfolgt erstmals zu dem auf die Übergabe des Bestandobjektes folgenden Monatsersten und

sodann quartalsweise jeweils zum 1.1., 1.4., 1.7. und 1.10. eines Jahres dergestalt, dass der der Berechnung des monatlichen Entgelts zugrundegelegte Zinssatz entsprechend der Änderung des EURIBOR geändert wird. Als Basis wird der 3-Monats-EURIBOR vom September 2008 (= 5,02%) vereinbart. Der der Berechnung des monatlichen Entgelts zugrunde liegende Zinssatz ändert sich um denselben Absolutbetrag, wie sich der Referenzwert gegenüber der Basis von 5,02% geändert hat. Referenzwert ist der 20. des dem Anpassungszeitpunktes vorangehenden Monats. Fällt dieser Tag auf einen Samstag, Sonn- oder Feiertag, so gilt der Wert des dem 20. unmittelbar vorangehenden Bankwerktages.

Die Anpassung des endgültigen monatlichen Entgelts an eine Änderung der Zwischenfinanzierungskosten aufgrund der im vorangegangenen Quartal erfolgten Abweichungen der tatsächlichen Zahlungen von den im Zahlungsplan vorgesehenen Zahlungen erfolgt jeweils zum selben Zeitpunkt wie die Anpassung an Schwankungen des Geldmarktes.

Die Auftragnehmerin hat dem SHV X vor dem Anpassungszeitpunkt eine nachvollziehbare Berechnung des neuen monatlichen Entgelts samt geeigneten Unterlagen zum Nachweis der erforderlichen Anpassungen vorzulegen.

Anlage 3 - Baubeirat, Bericht- und Informationspflichten

"Das Informations- und Berichtswesen umfasst insbesondere

- *Information über alle Subaufträge, einschließlich der Subaufträge der Subunternehmer des Auftragnehmers;*
- *Information über alle wesentlichen kosten- oder terminrelevanten Entscheidungen,*
- *Information über die Ausschreibungsunterlagen bzw Leistungsverzeichnisse, über die eingeholten Angebote und die beabsichtigte Vergabe von Leistungen an Dritte sowie Änderungen von vergebenen Aufträgen;*
- *regelmäßig und bei Bedarf Information über die Kostenentwicklung (Soll-Ist Vergleich und vorausschauende Kostenverfolgung), insbesondere im Hinblick auf die Gesamtkosten des Bauvorhabens;*

- *regelmäßige Berichte über den Planungs- und Baufortschritt (Intervalle sind nach den Erfordernissen des Planungs- und Baufortschritts einvernehmlich festzulegen);*

Berichte (regelmäßige Berichte oder vom SHV X angeforderte Berichte) sind in der Regel schriftlich abzufassen und so zu gestalten, dass diese ohne zusätzlichen Bearbeitungsaufwand vom SHV X seinen internen Entscheidungsgremien sowie den Aufsichtsbehörden und Förderstellen des Landes vorgelegt werden können.

Zur Abstimmung zwischen VK2 und SHV X wird ein Bauausschuss eingerichtet.

Rechtzeitig vor Beginn der Innenausbauarbeiten ist ein Musterzimmer einzurichten, das durch den SHV X und durch Vertreter des Landes Oberösterreich begutachtet wird.

Allfällige Auflagen, die im Zuge der Besichtigung vorgeschrieben werden, sind einzuhalten.

Die VK2 wird die Aufträge nach den Bestimmungen des Bundesvergabegesetzes 2006 vergeben. Klargestellt wird, dass die Entscheidung über die Vergabe der Aufträge nicht durch den SHV X erfolgt und nicht der Zustimmung des SHV X bedarf.

Die VK2 hat die Auftrags- und Zahlungsbedingungen für die von ihr beauftragten Dritten mit dem SHV X abzustimmen.

Dem SHV X sind alle Unterlagen und Informationen vorzulegen, die erforderlich sind, um die für das Vorhaben erforderliche Zustimmung des Landes Oberösterreich zu erlangen. Insbesondere ist auch eine den Vorgaben des Landes entsprechende Kostenzusammenstellung auszuarbeiten und entsprechend dem Fortschritt des Projektes zu

aktualisieren. Die VK2 hat den SHV X bei der Erlangung der Förderungen und Genehmigungen zu unterstützen. Ansprechpartner des Landes Oberösterreich ist der SHV X. Zu berücksichtigen ist insbesondere, dass der Vorentwurf der Zustimmung der Abteilung Soziales des Amtes der OÖ Landesregierung bedarf, wobei auch eine Kostenschätzung und eine Nutzflächenaufstellung entsprechend den Vorgaben der Abteilung Soziales vorzulegen sind. Die VK2 hat auf Verlangen des SHV X einen geeigneten Vertreter zu den gremialen Besprechungen der Abteilung Soziales zu entsenden.

Der Einreichung zur Baubewilligung darf nur ein von der Abteilung Soziales freigegebenes Projekt zugrundegelegt werden."

Anlage 4 - Abrechnungsbetrag

Anzahlungen

Art der Finanzmittel	Vorgesehener Zeitpunkt	Vorgesehener Betrag
Beihilfe Sozialressort	Dezember 2009	257.500
Beihilfe Sozialressort	September 2010	257.500
Bedarfszuweisung	Dezember 2010	515.000
Beihilfe Sozialressort	September 2011	257.500
Bedarfszuweisung	Dezember 2011	515.000
Beihilfe Sozialressort	September 2012	257.500
Bedarfszuweisung	Dezember 2012	515.000
Beihilfe Sozialressort	Juni 2013	257.500
Beihilfe Sozialressort	Juni 2014	257.500
Beihilfe Sozialressort	Juni 2015	257.500
Beihilfe Sozialressort	Juni 2016	257.500
Beihilfe Sozialressort	Juni 2017	257.500
Beihilfe Sozialressort	Juni 2018	257.500
Summe		4.120.000

(*) Beträge und Zeitpunkt werden übernommen aus der Unterlage zur Finanzierungsplanung

Restlicher Kaufpreis

bei Eigentumsübergang mit Vollendung des 15. Jahres ab Übergabe ist Kaufpreis der Betrag des offenen Wohnbaufördermdgsdarlehens. Dieser restliche Kaufpreis ist durch Übernahme des Darlehens durch den SHV zu entrichten.

Vorläufiger Betrag für den restlichen Kaufpreis (offenes Wohnbauförderungsdarlehen) zum 30.06.2027, berechnet auf Grundlage der Kostenschätzung: € 2,684.103,54

Bei Eigentumsübertragung vor diesem Zeitpunkt berechnet sich der restliche Kaufpreis wie folgt:

Allfällige noch nicht entrichtete Anzahlungen (siehe oben)

+ Betrag des offenen Wohnbauförderungsdarlehens

+ ausständiges monatliches Entgelt bis zum Zeitpunkt (Eigenmittelanteil und Zwischenfinanzierung)

Der dem Betrag des offenen Wohnbauförderungsdarlehens entsprechende Teil des Kaufpreises wird durch Übernahme des Darlehens durch den SHV entrichtet. Der restliche Betrag ist in Raten fällig, die den vorgesehenen Anzahlungen (Sozialbeihilfe, Bedarfszuweisung) sowie dem vereinbarten monatlichen Entgelt zur Vollendung des 15. Jahres ab Übergabe entsprechen.

A.2.2. Baurechtsvertrag mit der VK2 vom 1.4.2011

Mit Baurechtsvertrag vom 1.4.2011 wurde zwischen der VK2 als Bauberechtigte und dem Beschwerdeführer (Bf.) als Baurechtsgeber folgender Baurechtsvertrag abgeschlossen:

"1. Gegenstand des Baurechtes

Der Baurechtsgeber ist Alleineigentümer der Liegenschaft EZ **** Grundbuch ****, Bezirksgericht X, bestehend aus den Grundstücken Nr. ****. Diese Liegenschaft ist Gegenstand dieses Baurechtsvertrages.

2. Bestellung und Dauer des Baurechtes

2.1. Der Baurechtsgeber bestellt hiermit zugunsten der Bauberechtigten an der Baurechtsfläche gemäß Punkt 1. ein Baurecht im Sinne des Baurechtsgesetzes bis 31.12.2049.

2.2. Die Bauberechtigte nimmt die Einräumung dieses Baurechtes ausdrücklich an.

3. Bauzins

3.1. Als jährlicher Bauzins wird ein Betrag von EUR 6.024,00 vereinbart (pro Monat EUR 502,00). Der Bauzins ist von der Bauberechtigten und ihren Rechtsnachfolgern im Besitz des Baurechtes mit 1. Dezember eines jeden Kalenderjahres kosten- und spesenfrei zu entrichten. Die Verpflichtung zur Bauzinszahlung beginnt mit Fertigstellung des auf der Liegenschaft zu errichtenden Bauwerks. Zur dinglichen Haftung für den Bauzins wird eine Reallast vereinbart.

....

4. Vertragszweck, Nutzung

4.1. Die Bestellung dieses Baurechts erfolgt zum Zwecke der Errichtung eines Alten- und Pflegeheimes, das nach den Vorstellungen des Baurechtsgebers zu errichten ist. Der Bauberechtigte verpflichtet sich, das geplante Bauvorhaben innerhalb eines Zeitraums von 3 Jahren, gerechnet ab jenem Zeitpunkt, ab dem die Zusage der Gewährung der Wohnbauförderung für das Bauprojekt durch das Land Oberösterreich vorliegt, zu verwirklichen.

....

5. Nebenkosten

Die Bauberechtigte verpflichtet sich, zusätzlich zu dem vereinbarten Bauzins alle das Baurecht samt Bauwerk betreffenden öffentlichen Abgaben wie Zahlungsvorschreibungen anlässlich der Baubewilligung, Aufschließungskosten, Kanalanschlussgebühr, Grundsteuer, Betriebskosten (inkl. der für die Wasserversorgung, Abwasserbeseitigung und Stromversorgung anfallenden Kosten) usw. sowie die Kosten der Herstellung von Gehsteigen der öffentlichen Verkehrsflächen zu bezahlen und den Baurechtsgeber diesbezüglich schad- und klaglos zu halten.

....

9. Rückübertragung des Baurechtes

....

9.3. Für den Fall der Rückübertragung des Baurechtes samt Bauwerk vor Ablauf der Dauer des Baurechtsvertrages erhält die Bauberechtigte, sofern nicht andere vertragliche Vereinbarungen mit dem Baurechtsgeber bestehen, vom Baurechtsgeber den sich je nach

Zeitpunkt der Rückübertragung ergebenden Abrechnungsbetrag gemäß Punkt 12 des zwischen den Vertragsparteien abzuschließenden Mietkaufvertrages. Der sich daraus ergebende Betrag ist innerhalb von 4 Wochen nach Vorschreibung an die Bauberechtigte zu überweisen. Mit Zahlung dieses Betrages geht das Baurecht samt Bauwerk sonst entschädigungslos auf den Baurechtsgeber über.

..."

A.3.1 angefochtene Grunderwerbsteuerbescheide

A.3.1.1. Mietkaufvertrag mit der VK1

Mit Bescheid vom 30.11.2009 wurde die Grunderwerbsteuer auf Grund des Mietkaufvertrages vom 13.3.2009 gemäß § 200 Abs. 1 BAO **vorläufig** mit € 403.662,38 ($€ 11.533.210,74 \times 3,5\%$) festgesetzt.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei und daher die Vorschreibung vorläufig erfolge.

Baurecht und Gebäude bildeten eine Einheit. Die VK1 errichte nach Punkt 1.3. des Vertrages das Bauwerk auf eigenen Namen und eigene Rechnung und sei Bauherr. Auch nach dem eindeutigen Urkundeninhalt ist Vertragsgegenstand das Gebäude.

Der Kaufpreis gemäß Anlage 2 und 4 zum Mietkaufvertrag setze sich zusammen aus den

- vorläufigen Entgelten für 2012 € 470.877,18
- vorläufigen Entgelten 2013 bis 2026 € 5.092.782,24
- Anzahlungen € 3.620.000,00
- Wohnbaudarlehen € 2.349.551,32

Die endgültige Bemessung erfolge nach Bekanntgabe der Höhe der tatsächlichen Kaufpreisteilbeträge.

A.3.1.2. Mietkaufvertrag mit der VK2

Mit Bescheid vom 30.11.2009 wurde die Grunderwerbsteuer auf Grund des Mietkaufvertrages vom 16.4.2009 gemäß § 200 Abs. 1 BAO **vorläufig** mit € 465.604,78 ($€ 13.302.993,79 \times 3,5\%$) festgesetzt.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei und daher die Vorschreibung vorläufig erfolge.

Baurecht und Gebäude bildeten eine Einheit. Die VK2 Gemeinn. Landeswohnungsgen. für OÖ GenmbH errichte nach Punkt 1.3. des Vertrages das Bauwerk auf eigenen Namen und eigene Rechnung und sei Bauherr.

Auch nach dem eindeutigen Urkundeninhalt sei Vertragsgegenstand das Gebäude.

Der Kaufpreis gemäß Anlage 2 und 4 zum Mietkaufvertrag setze sich zusammen aus den

- vorläufigen Entgelten 3. Quartal 2012 bis 30.06.2027 € 6.498.890,25
- Anzahlungen € 4.120.000,00
- Wohnbauförderungsdarlehen € 2.684.103,54

Die endgültige Bemessung erfolge nach Bekanntgabe der Höhe der tatsächlichen Kaufpreisteilbeträge.

A.4. Rechtsmittelverfahren

A.4.1. Berufungen gegen die Grunderwerbsteuerbescheide

Mit Schreiben vom 28.12.2009 brachte die Beschwerdeführerin gegen die Festsetzung der Grunderwerbsteuer iHv € 403.662,38 (Mietkaufvertrag Bf. mit VK1) und € 465.604,75 (Mietkaufvertrag Bf. mit VK2) Berufung ein und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung vor dem Berufungssenat.

Sie brachte vor, dass

1. bei Veräußerung eines Baurechts, aufgrund dessen vom Verkäufer ein Gebäude errichtet werden soll, es darauf ankomme in welchem Zustand die Sache verkauft werde. Die Errichtung des Gebäudes könne entweder auf Grund eines gesonderten Vertrages zwischen Verkäufer und Käufer erfolgen, so falle lediglich der für das Baurecht entrichtete Kaufpreis unter die GrESt. Die Errichtung des Gebäudes könne aber auch Gegenstand eines einheitlichen Kaufvertrages sein. Maßgebend für die Beurteilung ob ein einheitlicher Kaufvertrag oder zwei gesonderte Verträge geschlossen worden sind, sei die Beurteilung der Bauherreneigenschaft.

Der Käufer sei nach der Rechtsprechung des VwGH (insb VwGH 24.5.1971, 1251/69) als Bauherr anzusehen, wenn er 1) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann, 2) das Baurisiko zu tragen hat und 3) das finanzielle Risiko tragen muss.

Der SHV X, als Käufer habe umfangreiche Mitwirkungsrechte, die ihn in die Lage versetzen, auf die bauliche Gestaltung des Hauses maßgeblichen Einfluss zu nehmen. Alle Pläne müssen vom SHV X freigegeben werden und es bestehen Mitwirkungsrechte bei der Auftragsvergabe. Der Umstand, dass ein anderer als der SHV X gegenüber der Baubehörde als Bau- und Konsenswerber auftrete, sei unschädlich (vgl. VwGH 5.8.1993, 93/14/0044). Der SHV X trage das Baurisiko, da er Mängel der Bauherstellung, Garantieansprüche oder Verzögerungsschäden unmittelbar selbst geltend machen könne. Ihm obliege nach Punkt 7.1. der Mietkaufverträge die gesamte Erhaltung und Instandhaltung der Bestandobjekte.

Bauherr sei weiters nur derjenige, der das Risiko der Bauführung in preislicher Hinsicht zu tragen habe (VwGH 24.5.1971, 1251/69), insbesondere hinsichtlich der Überschreitung der veranschlagten Baukosten (Arnold/Arnold, § 5 Tz 80a). Dies gehe deutlich aus Punkt 4.1. der Mietkaufverträge heraus, wo es heißt „*Berechnungsgrundlage für die Zahlungen des SHV X seien die Gesamtinvestitionskosten*“. Der SHV X zahle insofern nicht einen vereinbarten Fixbetrag, sondern trage das finanzielle Risiko, da Kostensteigerungen und Verzögerungen zu seinen Lasten gehen. Somit liege die Bauherreneigenschaft eindeutig beim SHV X. Diesem Umstand könne auch nicht dadurch entgegengetreten werden, dass nach Punkt 1.3. der Mietkaufverträge die VK1, bzw. die VK2 die Errichtung der Gebäude im eigenen Namen und auf eigene Rechnung beabsichtigte.

Aufgrund der Bauherreneigenschaft des SHV X würden auch zwei getrennte Verträge vorliegen. Somit bestehe die GrEST-pflicht nur für jenen Teil der Gegenleistung, welcher sich auf das Baurecht selbst beziehe, nicht aber für jenen Teil, der sich auf das Gebäude beziehe. Wirtschaftlich gesehen gelte das Interesse des SHV X ausschließlich dem Gebäude, zumal im gegenständlichen Fall das Grundstück bereits im Eigentum des SHV X sei und nur für die Errichtung des Gebäudes dem Errichter ein Baurecht eingeräumt werde. Insofern beziehe sich auch der Großteil des Entgelts auf die zu errichtenden Gebäude.

2. Selbst wenn man entgegen den vorstehenden Ausführungen von einer einheitlichen Leistung ausgehen würde, wäre die GrEST zu hoch festgesetzt worden. Bemessungsgrundlage sei der Wert der Gegenleistung. Gegenleistung bei einem Kauf sei gem § 5 Abs 1 Z 1 GrESTG der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen. Handle es sich um einen Erwerbsvorgang, bei welchem der Erwerber das Objekt vorher als Mieter genutzt hatte, so ist der Teil des Mietzinses, der auf den Kaufvertrag angerechnet wird, Teil der Gegenleistung (Arnold/Arnold, GrESTG § 5 Tz 102). Maßgebend sei dabei nicht, was als Kaufpreis bezeichnet werde, sondern was nach dem Inhalt des Vertrages der Käufer als Wert der Gegenleistung zu erbringen habe (VwGH 21.2.1985, 84/16/0019).

Bei einer Mietdauer von 15 Jahren sei wohl nicht davon auszugehen, dass die Nutzungsüberlassung während dieser ganzen Zeit unentgeltlich erfolge. Somit könne keinesfalls alles, was aufgrund des Mietkaufvertrages vom SHV X zu leisten sei, Teil der Gegenleistung für den Kauf sein, da in dem Gesamtpreis aufgrund des Mietkaufvertrages

zu leistenden Betrages auch ein Entgelt für die Nutzung während der Vertragslaufzeit enthalten sei.

Die vorläufigen Entgelte bis 2026 bzw. 2027 gehören daher nicht zum Wert der Gegenleistung. Diese stellen wirtschaftlich betrachtet nicht eine Gegenleistung für den Erwerbsvorgang, sondern eine Gegenleistung für die vorübergehende Nutzung der Liegenschaften (Miete) dar. Da nur der Teil des Mietzinses angerechnet werden dürfe, der Teil der Gegenleistung ist, seien die Beträge der vorläufigen Entgelte nicht in die GrESt-Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Die Bemessungsgrundlagen seien daher um EUR 5.563.659,42 (Vertrag vom 13.3.2009) bzw. EUR 6.498.890,25 (Vertrag vom 18.4.2009) zu kürzen. Zudem seien die Teile des Kaufpreises, die auf die beweglichen Sachen entfallen, auszuscheiden. Darunter würden vor allem die Kosten für die Einrichtung (Kostenbereich 5 der Kostenschätzung in Anlage 1b), sowie die Kosten für die Erstausrüstung (Anlage 5) fallen. Die Einrichtungskosten würden mit 10,5% (Vertrag vom 13.3.2009) bzw. mit 9,05% (Vertrag vom 16.4.2009) geschätzt (vgl. jeweils Anlage 1b), weshalb die Bemessungsgrundlage zusätzlich in diesem Ausmaß zu kürzen sei.

A.4.2. Vorlageberichte vom 14.01.2010

Die Beschwerden wurden dem unabhängigen Finanzsenat (UFS) am 14.01.2010 vorgelegt. Nach der Stellungnahme der belangten Behörde seien strittig, 1. der Gegenstand des Erwerbes (Baurecht allein oder auch das Gebäude), 2. die Bauherreneigenschaft und 3. der Umfang der Gegenleistung.

A.4.3. Ergänzung der Berufung

Mit Schreiben vom 12.07.2010 wurde vom Bf. ergänzend zur Berufung vom 28.12.2009 vorgebracht, dass die Veräußerung des Bestandgegenstands im Rahmen der Kaufvereinbarung im Mietkaufvertrag unter einer aufschiebenden Bedingung abgeschlossen worden sei.

Hänge die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Bedingung ab, entstehe gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld erst mit Eintritt der Bedingung oder Genehmigung.

Gemäß Punkt 12.2. des Mietkaufvertrages vom 13.02.2009 (SHV mit VK1) sowie gemäß Punkt 12.2. des Mietkaufvertrages vom 16.04.2009 (SHV mit VK2) werde der Erwerb erst nach Ablauf des 15. Jahres ab Übergabe des Bestandobjekts wirksam. Vor diesem Zeitpunkt werde der Erwerb des Bestandgegenstands wirksam, wenn der Bf. gegenüber dem jeweiligen Vermieter erkläre, den Bestandgegenstand vorzeitig ins Eigentum zu übernehmen.

Die Vereinbarung über den Erwerb des Gebäudes solle daher nicht vor Ablauf von 15 Jahren nach Übergabe des Bestandobjekts an den Bestandnehmer rechtlich wirksam werden. Diese Vereinbarung sei als aufschiebende Bedingung zu verstehen.

Eine aufschiebende Bedingung sei eine solche, bei deren Eintritt ein Rechtsverhältnis wirksam werden soll. Der hinter der Kaufvereinbarung stehende Parteiwille sei jener, dass der Erwerb unter der Bedingung erfolge, dass das Bestandverhältnis 15 Jahre dauere oder vorher der Bestandnehmer eine entsprechende Erklärung abgebe. Die Kaufvereinbarung solle zum Abschluss des Bestandvertrages noch keine Rechtswirkungen entfalten.

Werde in einem Pachtvertrag über ein Grundstück vereinbart, dass ein vom Pächter auf dem Grundstück errichtetes Gebäude erst mit der Beendigung des Bestandvertrags in das Eigentum des Bestandgebers übergehe, falls es nicht vom Bestandnehmer abgetragen werde, so sei der Erwerb durch eine verneinende Bedingung aufschiebend bedingt (VwGH 7.7.1954, 1913/52; 18.8.1994, 92/16/0199). Diese Entscheidung könne auf den gegenständlichen Fall angewendet werden. Voraussetzung dass der Bestandnehmer das Gebäude nach 15 Jahren erwerben könne, sei auch hier, dass das Bestandverhältnis bis dahin bestehe und das Gebäude bis dahin nicht abgebrochen werde. Der Erwerb des Gebäudes sei daher an eine aufschiebende Bedingungen geknüpft.

Erst mit Eintritt der Bedingung entstehe die Grunderwerbsteuerpflicht für den zugrunde liegenden Erwerb des Gebäudes. Die Grunderwerbsteuer sei daher zu Unrecht vorgeschrieben worden.

Da die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim UFS anhängig war, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht (BFG) übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

A.5. Verfahren nach § 17 GrEStG

A.5.1. Anfrage an das Bundesministerium für Finanzen

Der steuerliche Vertreter der Bf. wandte sich im E-Mail vom 20.06.2011 an Dr. Gerhard Glega, Abteilungsleiter im Bundesministerium für Finanzen (Abteilung IV/9) und ersuchte um dessen Rechtsmeinung zu der Frage, ob ein Erwerbsvorgang rückgängig gemacht und die GrESt gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG erstattet werden könne, wenn im Zuge der Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges dem ursprünglichen Erwerber (SHV) vom Veräußerer (GWG) ein Optionsrecht zum späteren Erwerb des Bauwerks eingeräumt wird und der ursprüngliche Veräußerer (VK1) für die Dauer des Optionsrechtes über das Bauwerk sowie die Baurechtsliegenschaft nur nach ausdrücklicher und schriftlicher Zustimmung des ursprünglichen Erwerbers (SHV) - auf welche Art auch immer - verfügen dürfe.

Im Antwortschreiben GZ. BMF-010206/0167/VI/5/2011 vom 31.01.2012 gab das BMF bekannt, dass ein Erwerbsvorgang nur dann gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG rückgängig gemacht sei, wenn der - Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor Vertragsabschluss innegehabt hatte, durch einen § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG genannten Rechtsvorgang wieder erlange. Beim vorliegenden Sachverhalt werde dem ursprünglichen Erwerber (SHV) für den Fall der Rückgängigmachung ein Optionsrecht für den Erwerb des Bauwerkes eingeräumt und vereinbart, dass der ursprüngliche Veräußerer (VK1) für die Dauer des Optionsrechtes über das Bauwerk sowie die Baurechtsliegenschaft nur nach ausdrücklicher und schriftlicher Zustimmung des seinerzeitigen Erwerbers (SHV) auf welche Art auch immer - verfügen könne (Pkt. 3.1. des Entwurfes der Optionsvereinbarung). Dadurch sei die Verfügungsmacht des ursprünglichen Veräußerers (VK1) eingeschränkt und nicht mehr in jenem Umfang gegeben, wie er sie vor Vertragsabschluss innegehabt hatte. Aus diesem Grund liegen für den Fall der Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Bestimmung des § 17 GrEStG nicht vor.

A.5.2. Änderungsvereinbarung mit der VK1 vom 22.2.2012

Mit 22.02.2012 wurde zwischen dem SHV X und der VK1 eine Aufhebungs- und Änderungsvereinbarung abgeschlossen.

Wesentliche Bestimmungen der Aufhebungs- und Änderungsvereinbarung:

"Aufhebungsvereinbarung

Die zwischen dem SHV X und VK1 im Mietkaufvertrag getroffene Kaufvereinbarung, insbesondere Punkt 12. des Mietkaufvertrages, wird mit sofortiger Wirkung einvernehmlich aufgehoben.

Änderung des Mietkaufvertrages

Punkt 1.3 der „Präambel“ wird wie folgt geändert:

„1.3. Die VK1 beabsichtigt, aufgrund dieses gesondert abzuschließenden Baurechtsvertrages auf dieser Baurechtsfläche ein Alten- und Pflegeheim (im Folgenden auch als „Bauwerk“ bezeichnet) im eigenen Namen und auf eigene Rechnung zu errichten. Der SHV X wird das Alten- und Pflegeheim nach Errichtung nutzen. Die Vertragsparteien vereinbaren ausdrücklich, dass von der Möglichkeit der Optierung zur Umsatzsteuerpflicht nach § 6 Abs. 2 UStG Gebrauch gemacht wird.“

Punkt 3.2. des Punkt 3. „Vertragsdauer“ wird wie folgt geändert:

„3.2. Der SHV X verzichtet bis zur Übergabe bzw. Übernahme des Bestandobjektes und sodann auf die Dauer von 30 Jahren, gerechnet von dem der Übergabe des Bestandobjektes folgenden Monatsersten, auf die Ausübung des Kündigungsrechtes.“

Punkt 5. „Monatliches Entgelt“ wird dahingehend abgeändert, dass dieser lautet wie folgt:

„5. Monatliches Entgelt

5.1. Ab dem auf die Übergabe des Bestandobjektes folgenden Monatsersten (ist der Tag der Übergabe selbst ein Monatserster, dann ab diesem Tag) leistet der SHV X an die VK1 das in Anlage ./2 angeführte vorläufig berechnete monatliche Entgelt.

5.2. Nach Feststellung der endgültigen GIK (siehe Anlage 1a) leistet der SHV X an die VK1 ab dem auf die Feststellung der endgültigen GIK folgenden Monatsersten das entsprechend angepasste endgültige monatliche Entgelt. Überzahlungen durch das vorläufig berechnete Entgelt sind auf das nachfolgende endgültige monatliche Entgelt anzurechnen. Liegt das vorläufig berechnete monatliche Entgelt unter dem endgültig festgestellten monatlichen Entgelt, so ist der Differenzbetrag binnen einer Frist von drei Monaten auszugleichen.

Ändern sich in der Folge die der Berechnung laut Anlage ./2 zugrundeliegenden Beträge, so ändert sich das monatliche Entgelt entsprechend. Neben diesem monatlichen Entgelt stehen der VK1 keine weiteren Ansprüche auf laufendes Entgelt zu, sofern in diesem Vertrag nicht ausdrücklich etwas anderes vereinbart wird.

5.3. Der SHV X ist verpflichtet, sämtliche sich aufgrund des Betriebes ergebenden Betriebskosten direkt zu tragen und direkt abzurechnen. Soweit die VK1 Betriebskosten tragen muss, weil eine direkte Abrechnung gegenüber dem SHV X nicht möglich ist, hat ihr der SHV X die nachgewiesenen Betriebskosten zu erstatten.

Dies gilt insbesondere für die Kosten der mit Zustimmung des SHV X abgeschlossenen Versicherungen, für sämtliche objektbezogenen Steuern, Abgaben und Gebühren sowie sonstige objektbezogene Lasten und Verpflichtungen (insbesondere Müllabfuhr, Straßenreinigung, Kanalgebühren). Als Betriebskosten zu erstatten ist auch der von der VK1 nach Übergabe des Bauwerks entrichtete Bauzins. Festgehalten wird, dass dem SHV X keine Verwaltungskosten verrechnet werden.

5.4. Das monatliche Entgelt ist vom SHV X zum ersten Werktag eines jeden Monats im voraus auf das bekannt gegebene Konto der VK1 zu überweisen, wobei ein Respiro von 5 Banktagen eingeräumt wird. Beträge, die aufgrund von (genehmigten) Rechnungen bzw. gegen gesonderten Nachweis zu bezahlen sind, sind innerhalb von 14 Tagen ab Rechnungslegung (bzw. innerhalb von 14 Tagen ab erteilter Genehmigung) gegen die entsprechenden Nachweise fällig.

5.5. Für den Fall des Zahlungsverzuges mit Verbindlichkeiten aus diesem Vertrag werden Verzugszinsen in Höhe des 3-Monats-EURIBOR + 2 % verrechnet. Verzugszinsen werden gesondert vorgeschrieben.

5.6. Die VK1 hat dem SHV X die auf das Entgelt entfallende Umsatzsteuer entsprechend den geltenden Rechtsvorschriften in Rechnung zu stellen.

5.7. Der SHV X leistet zusätzlich zum vereinbarten Mietzins zu den in Anlage ./4 angeführten Zeitpunkten einmalige Mietzinszahlungen bzw. Baukostenzuschüsse in der in der Anlage angegebenen Höhe. Der SHV X ist berechtigt, den Zeitpunkt der Leistung einmalige Mietzinszahlungen bzw. Baukostenzuschüsse zu verschieben,

insbesondere soweit es sich dabei um Förderungen bzw. Zuschüsse von dritter Seite handelt, auf deren genaue terminliche und betragsmäßige Gestaltung der SHV X keinen Einfluss hat. Sofern und soweit die von Seiten des SHV X einzubringende Mietkaution nicht zum vereinbarten Zeitpunkt bei der VK1 einlangt, ist das monatliche Entgelt entsprechend anzupassen.

5.8. Nach Ablauf von 15 Jahren gerechnet ab Übergabe bzw. Übernahme des Bestandobjektes leistet der SHV X - unter Berücksichtigung des vorstehenden Absatzes - ein monatliches Entgelt, das den ab diesem Zeitpunkt zu leistenden Rückzahlungen betreffend das für den Bestandgegenstand zugesagte Wohnbauförderungsdarlehen entspricht.

5.9. Endet das Mietverhältnis nach Ablauf der Kündigungsverzichtsdauer und erfolgt im Anschluss an die Kündigungsverzichtsdauer trotz bestmöglichem Bemühen durch die VK1 keine Nachvermietung des Vertragsgegenstandes, hält der SHV X die VK1 hinsichtlich der Leerstandsbetriebskosten, sowie der Kosten der ordentlichen Instandhaltung zur Gänze schad- und klaglos. Ausdrücklich festgehalten wird, dass jedoch das Mietzinsrisiko sowie ein allfälliges Finanzierungsrisiko von VK1 alleine getragen wird.“

A.5.3. Optionsvereinbarung zwischen dem SHV X und der VK1 vom 22.2.2012

Ebenfalls mit 22.02.2012 wurde zwischen dem SHV X und der VK1 eine Optionsvereinbarung abgeschlossen. Wesentliche Bestimmungen dieser lauten:

"1. Vertragsgrundlagen

1.1. Der SHV X ist Alleineigentümer der Liegenschaft EZ xx, bestehend aus den Grundstücken Gs., Grundbuch xxx X, Bezirksgericht X.

1.2. Hinsichtlich dieser Liegenschaft EZ xx Grundbuch xxx X wurde der VK1 mit gesondert abgeschlossenen Baurechtsvertrag ein Baurecht im Sinne des Baurechtsgesetzes eingeräumt.

1.3. Die VK1 hat, aufgrund dieses gesondert abgeschlossenen Baurechtsvertrages auf dieser Baurechtsfläche ein Alten- und Pflegeheim (im Folgenden auch als „BAUWERK“ bezeichnet) im eigenen Namen und auf eigene Rechnung errichtet. Der SHV X wird das Alten- und Pflegeheim nach Errichtung anmieten.

1.4. Gegenstand dieses Vertrages ist das durch VK1 errichtete BAUWERK.

1.5. Im Rahmen dieses Vertrages räumt die VK1 dem SHV X das Recht zum Erwerb des BAUWERKS ein. Der Kaufpreis entspricht dem im Zeitpunkt der Optionsausübung unberichtigt aushaftenden Wohnbauförderungsdarlehen und ist durch Übernahme dieses Wohnbauförderungsdarlehens durch den SHV X zu entrichten.

1.6. Die Übergabe des BAUWERKS an den SHV X erfolgt - abgesehen von dem zum übernehmenden Wohnbauförderungsdarlehen - lastenfrei. Allenfalls vom SHV X bis

zum Zeitpunkt der Optionsausübung noch nicht entrichtet Mietzinsvorauszahlungen bzw Baukostenzuschüsse sind binnen 14 Tagen nach erfolgter Optionsausübung und schriftlichem Kaufvertragsabschluss an die VK1 zur Zahlung fällig.

2. Optionsrechtseinräumung, Optionsfrist, Ausübung der Option

2.1. Optionsrechtseinräumung

Die VK1 räumt dem SHV X das alleinige Recht ein, durch einseitige Erklärung (Ausübungserklärung) das BAUWERK zu erwerben.

2.2 Ausübung des Optionsrechtes

Dieses Optionsrecht wird durch Abgabe einer Ausübungserklärung in Schriftform ausgeübt. Das Optionsrecht wird rechtzeitig ausgeübt, wenn die Ausübungserklärung von dem SHV X innerhalb der Optionsfrist versendet wird, wobei die Abgabe der Ausübungserklärung nur durch Schreiben, dessen Erhalt bestätigt wurde, Einschreibebrief oder per Telefax möglich ist. Maßgebend ist bei einem Einschreibebrief das Datum des Poststempels der Versendung der Ausübungserklärung bzw. der Bestätigungsvermerk der Sendeanlage bei der Versendung per Telefax. Die Ausübungserklärung ist an die von der VK1 zuletzt dem SHV X nachweislich bekannt gegebene, sonst an die in diesem Optionsvertrag angeführte Adresse zu richten.

Das Optionsrecht kann vereinbarungsgemäß einmalig nach Ablauf von 15 Jahre, gerechnet von dem der Übergabe des BAUWERKES folgenden Monatsersten ausgeübt werden. Die Frist zur Ausübung des Optionsrechtes beträgt im Anschluss daran 6 Monate („OPTIONSFRIST“). Das Optionsrecht erlischt mit ungenutztem Ablauf der OPTIONSFRIST, sohin längstens mit Ablauf des Baurechts.

2.3. Ausdrücklich festgehalten wird, dass die vertragsgegenständliche Rechtseinräumung unentgeltlich erfolgt.

3. Anfechtungsverzicht

Die Vertragsteile verzichten ausdrücklich auf eine Anfechtung dieser Optionseinräumung wegen Irrtums."

A.5.4. Antrag auf Rückerstattung betreffend die aufgrund des Mietkaufvertrages mit der VK1 festgesetzten Grunderwerbsteuer iHv € 403.662,38 (ErfNr. **/2009)**

Am 05.04.2012 stellte der Bf. gemäß § 17 GrEStG den Antrag auf Rückerstattung der mit dem Grunderwerbsteuerbescheid vom 30.11.2009 - betreffend Mietkaufvertrag mit der VK1 - festgesetzten Grunderwerbsteuer iHv € 403.662,38 (ErfNr. ****/2009) mit der Begründung dass, mit der VK1 eine „Aufhebungs- und Änderungsvereinbarung“ sowie eine „Optionsvereinbarung“ abgeschlossen worden sei. Gegenstand der Aufhebungs- und Änderungsvereinbarung sei die Aufhebung der im oben erwähnten Mietkaufvertrag getroffenen Kaufvereinbarung sowie weiters die entsprechende Abänderung des

Mietkaufvertrages. Gegenstand der Optionsvereinbarung sei die Einräumung eines Optionsrechtes zum Erwerb des Bauwerks an den SHV X.

Der Erwerbsvorgang sei dann gemäß § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG rückgängig gemacht, wenn der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor Vertragsabschluss innegehabt hatte, durch einen in § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG genannten Rechtsvorgang wiedererlange (vgl. *Arnold/Arnold*, GrEStG, § 17 Tz 25 ff). Hinsichtlich der Verfügungsmacht stelle die Rechtsprechung darauf ab, ob der Verkäufer die Möglichkeit wiedererlangt, das Grundstück frei, also etwa auch einem andern, zu verkaufen.

Ob die Voraussetzungen des § 17 GrEStG - trotz Optionsrechtseinräumung - im vorliegenden Fall erfüllt sind, sei mit dem BMF, Herrn MR Dr. Glega, abgestimmt (GZ. BMF-010206/0167/VI/5/2011) worden. Nach Ansicht des BMF sei die Verfügungsmacht des ursprünglichen Veräußerers (VK1) eingeschränkt und nicht mehr in jenem Umfang gegeben, wie er sie vor Vertragsabschluss innegehabt hatte, wenn der ursprüngliche Veräußerer (VK1) für die Dauer des Optionsrechtes über das Bauwerk sowie die Baurechtsliegenschaft nur nach Zustimmung des seinerzeitigen Erwerbers (SHV) verfügen könne.

Diese im Entwurf der Optionsvereinbarung unter Pkt 3.1. vorgesehene Bestimmung sei in die Endfassung der Optionsvereinbarung nicht mehr aufgenommen worden. Daher würden die Voraussetzungen des § 17 GrEStG im vorliegenden Fall erfüllt. Der Bauträger erlange die erforderliche Verfügungsmacht über das Grundstück, insbesondere sei in der unterzeichneten Optionsvereinbarung nicht vorgesehen, dass der ursprüngliche Veräußerer (VK1) für die Dauer des Optionsrechtes über das Bauwerk sowie die Baurechtsliegenschaft nur nach ausdrücklicher und schriftlicher Zustimmung des seinerzeitigen Erwerbers (SHV) verfügen könne. Der Bauträger könne über das Grundstück zweifelsohne verfügen, es also einem anderen verkaufen.

Vor Abgabe der Optionserklärung durch den Optanten sei der Bauträger (oder dessen Rechtsnachfolger) nicht zu einer Leistung verpflichtet. Nach ungenutztem Ablauf der Optionsfrist sei der Bauträger überdies wieder gänzlich frei in seinen Verfügungsmöglichkeiten. Der Bauträger trage auch das volle wirtschaftliche Risiko der Liegenschaftsverwertung, da für den Bauträger (oder dessen Rechtsnachfolger) letztlich unsicher sei, ob der Optant durch Ausübung der Option als einseitiges Gestaltungsrecht das Schuldverhältnis hervorrufe.

Der durch den Mietkaufvertrag verwirklichte Erwerbsvorgang sei daher rückgängig gemacht worden und die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des § 17 GrEStG würden vorliegen.

Der Antrag wurde noch nicht erledigt und werde bei der Erledigung der Beschwerde durch das BFG berücksichtigt.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28.09.2017 wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung A gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und der Gerichtsabteilung B neu zugeteilt.

A.6. Ergänzende Ermittlungen und Parteiengehör

A.6.1. Beschluss vom 16.06.2017

Mit Beschluss vom 16.06.2017 wurde der belangten Behörde

1. die Ergänzung vom 17.07.2010 zur Berufung vom 28.2.2009 zur Kenntnis gebracht und Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.
2. Gelegenheit zur Stellungnahme zum Antrag gemäß § 17 GrEStG vom 5.4.2012 (ErfNr. ****/2012) gegeben, insbesondere dazu inwieweit die dem Antrag gemäß § 17 GrEStG zu Grunde liegende Aufhebungs- und Änderungsvereinbarung und Optionsvereinbarung von dem in der Anfrage vom 20.6.2011 an das BMF geschilderten Sachverhalt abweicht und wie nun der Standpunkt der Finanzverwaltung dazu ist.
3. die Vorlage der Akten des BMF zu GZ. BMF-010206/0167-VI/5/2011 gemäß § 266 Abs. 4 BAO aufgetragen.
4. aufgetragen Ermittlungen gemäß § 269 Abs. 2 BAO darüber durchzuführen, ob und in welchen Umfang (noch) Gründe für die vorläufige Festsetzung der Grunderwerbsteuer zu den zu ErfNr. x und y vorliegen.
5. aufgetragen, nach Durchführung der ergänzenden Ermittlungen die Bemessungsakten zum Bemessungsakt zu den ErfNr. x, y, ****/2012 und ****/2012 wieder im Original vorzulegen.

Mit Eingabe vom 15.09.2017 legte die belangte Behörde wie aufgetragen die Akten (Punkt 3. und 5.) vor und gab bekannt:

zu 1. Stellungnahme zur Ergänzung der Berufung:

Maßgebend für die Grunderwerbsteuer seien nur Bedingungen, die sich auf das Verpflichtungsgeschäft, nicht aber solche, die sich auf das Verfügungsgeschäft beziehen. Die Übereignung der Sache bloß unter der aufschiebenden Bedingung der (rechtzeitigen) vollständigen Kaufpreiszahlung gehöre zwar zum obligatorischen Rechtsgeschäft, doch nicht das Verpflichtungsgeschäft (Kaufvertrag), sondern das Verfügungsgeschäft (Übereignung) sei bedingt (VwGH vom 5.9.1985, 84/16/0117).

Die vertragliche Gestaltung sei in keiner Weise vergleichbar mit dem vom Bf. angeführten Erkenntnis VwGH 18.8.1994, 92/16/0199. Wenn dort ausgeführt wird, „ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung abhängig, so entsteht die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung. Eine solche aufschiebende Bedingung wurde

im Punkt VIII des Pachtvertrages vereinbart. Abgesehen davon, dass das Pachtverhältnis auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wurde, also gar nicht feststeht, daß es einmal aufgelöst werden wird, hängt die Eigentumsübertragung davon ab, ob die Baulichkeit dann nicht ohne Verletzung der Substanz des Grundstückes entfernt werden kann. Kann der Pächter also die zuletzt genannte Auflage erfüllen, dann steht es ihm frei, das Gebäude abzutragen, sodass es zu gar keinem Erwerb kommt“, dann ist dies in keiner Weise dem vorliegenden Sachverhalt vergleichbar.

In den hier zu beurteilenden Verträgen komme eine „Abtragung des Gebäudes“, sodass allenfalls kein Erwerb gegeben wäre und dieser erst von zukünftigen, ungewissen Verhältnissen abhängig wäre, nicht infrage. Die ist gegenständlich nicht gegeben und auszuschließen, zumal die Vereinbarung in ihrer Gesamtheit ja gerade auf den Erwerb des Eigentums am Gebäude durch den SHV gerichtet sei und eine weitere Willenserklärung auch nach 15 Jahren nicht notwendig sei, sondern lediglich die Ausführung der Eigentumsübertragung aufgeschoben werde. Zudem sei gerade auch durch vertragliche Abmachungen wie insbesondere auch die Versicherungs- und Wiederherstellungspflicht (Pkte 10. und 8.) gesichert, dass der unbedingt vereinbarte Erwerb des Gebäudes auch tatsächlich erfolgen solle.

Der Übereignungsanspruch über das Gebäude wurde bereits mit Abschluss des Mietkaufvertrags unbedingt begründet und ist daher mit Vertragsabschluss bzw. der Erteilung der notwendigen Genehmigung gem. § 8 Abs. 1 und 2 GrEStG entstanden.

Davon sind entgegen den Ausführungen in der Ergänzung zu den Beschwerden auch die Parteien ausgegangen. Schon in der Anzeige haben die Rechtsanwälte als Vertreter der Parteien bzw. der Beschwerdeführerin ausdrücklich ausgeführt, dass mit dem Vertrag - aufgrund des Ergebnisses der Prüfung durch einen Wirtschaftstreuhänder - ein unbedingter Eigentumserwerb vereinbart sei und daher ein nicht gebührenpflichtiger Kaufvertrag vorliege (Schreiben SCWP vom 14.4.2009 in Akt x und vom 15.6.2009 in Akt y).

Außerdem werde auch in der Anfrage vom 14.3.2011 an das Finanzamt (Akt zur Anfragebeantwortung, BMF-010206/0167-VI/5/2011, S. 5) selbst weiter ausgeführt, dass der SHV aufgrund der Vorgaben seiner Aufsichtsbehörde von der Notwendigkeit eines unbedingten Eigentumserwerbes ausgegangen sei und daher (bei Abschluss des Mietkaufvertrags) andere, in der Praxis geläufige Möglichkeiten (zB Mietvertrag mit bloßer Kaufoption) deshalb ausgeschlossen hatte. Eine andere Auslegung sei erst im Nachhinein aufgekommen, weshalb dann, also jedenfalls erst nachträglich, in Vertragsverhandlungen mit dem Ziel von Änderungen eingetreten worden sei. Auch daraus ergebe sich, wie auch aus dem klaren Inhalt des Vertrags der unbedingte Erwerb des Übereignungsanspruchs.

zu 2. Stellungnahme zum Antrag gem. § 17 GrEStG:

Betreffend den Antrag gem. § 17 GrEStG zum Fall Erf.Nr. x (im Akt Erf.Nr. ****/2009) ist nach Ansicht des Finanzamts an der Beurteilung, wie sie vom BMF in der Rechtsauskunft erfolgt ist, festzuhalten. Dem gegenständlichen Erwerb liege die

Gesamtkonzeption zugrunde, dass die Bauberechtigte auf ihrem Baurecht, das ihr vom SHV eingeräumt wurde das Gebäude Alten- und Pflegeheim errichte und dem SHV das errichtete Gebäude zum Preis der GIK und Finanzierungskosten bis zur Leistung/Abstattung des Kaufpreises verkaufe. Nach Ansicht des Finanzamtes sei die Bauberechtigte nach dem Inhalt der Verträge vor und auch nach den Änderungen weiterhin gebunden. Auch durch die Änderungen erlange die Veräußerin nach Ansicht des Finanzamts nicht die Rechtsstellung einer freien, ungebundenen Veräußerin zurück, die frei über das Gebäude entscheiden könne und dies, an wen und zu welchen Bedingungen immer, frei veräußern könne.

Zutreffend sei zwar, dass, anders als noch in dem dem BMF zur Beurteilung vorgelegten Entwurf des Optionsvertrags der dort noch als „Punkt 3. Verpflichtungen der VK1 3.1. Die VK1 verpflichtet sich für die Dauer des Optionsrechts über das BAUWERK sowie die Baurechtsliegenschaft nur nach ausdrücklicher und schriftlicher Zustimmung des SHV X, auf welche Art auch immer zu verfügen.“ enthaltene Punkt nicht mehr explizit enthalten ist. Eine freie Verfügbarkeit ergebe sich daraus aber entgegen der Rechtsansicht der Antragstellerin nicht. Die Option sei für sie bindend, auch ohne explizite Vereinbarungen wie im obigen Punkt. Sie ist eine einseitig verbindliche, für die Optionsgeberin auf die Optionsfrist bindende, Offerte. Vor Abgabe der Gestaltungserklärung durch den Optanten sei die Eigentümerin zwar nicht zu einer Leistung verpflichtet, es bestehe jedoch für sie die Bindung für die Dauer der vereinbarten Optionsfrist (s.a. *Arnold*, GrEStG, § 1, Rz 133a f). Wird dergestalt daher wie hier, abgestimmt auch auf den ursprünglichen Zeitpunkt der Durchführung der Eigentumsübertragung als Abänderung ein Optionsrecht eingeräumt, anstatt des bisherigen unbedingten auf diesen Zeitpunkt ausgeführten Ankaufs, dann kann darin keine vollständige Rückgängigmachung des Erwerbs iSd § 17 GrEStG gesehen werden.

Das Gebäude sei auf den Betrieb der Erwerberin zugeschnitten und die Erwerberin verfüge unverändert auch tatsächlich über das Gebäude im Rahmen ihrer Betriebsführung aufgrund der Verträge. Eine Veräußerung des Gebäudes - als Gegenstand des Mietkaufvertrags zw. dem SHV und der Bauberechtigten - an einen Dritten komme nicht in Betracht, da das Gebäude Zugehör zum Baurecht sei und nicht abgesondert davon einem Dritten verkauft werden könne.

Zudem bestehe auch aus dem Baurechtsvertrag das Vorkaufsrecht für den SHV gem. Pkt. 6.2. des Baurechtsvertrags mit dem Recht zum Erwerb - unbeschadet eines höheren Kaufpreises Dritter - nach den Bestimmungen des Mietkaufvertrags, auch schon vor 15 Jahren im Verkaufsfall. Auch danach könne eine (freie) Veräußerbarkeit an einen Dritten sowohl in rechtlicher Hinsicht als auch praktisch ausgeschlossen werden. Auch die Leistungen des SHV bleiben wirtschaftlich dieselben und werden nur teilweise umbenannt in Mietzinszahlungen bei selber Höhe. Dabei bleiben aber die Leistung wirtschaftlich und der Höhe nach dieselben. Selbst wenn der SHV das Optionsrecht nicht ausüben sollte (was nach Wirtschaftlichkeitsüberlegungen gänzlich auszuschließen sei), leiste er anstatt der Übernahme des offenen Wohnbauförderungsdarlehens (nur) deren weitere Tilgung

und werde auch das wirtschaftliche Risiko zB eines Leerstandes ansonsten auf den SHV überbunden.

In Betrachtung der Gesamtvereinbarungen und Bindungen auch nach den Änderungen kann daher nicht gefunden werden, dass die Veräußerin aus ihren Verpflichtungen aus dem Mietkaufvertrag tatsächlich entlassen worden wäre und ihre volle, freie Verfügungsmacht wiedererlangt hätte. Die Voraussetzungen einer tatsächlichen Rückgängigmachung iSd Rechtsprechung zu § 17 GrEStG liegen daher nach Ansicht des Finanzamts nicht vor. Dazu sei insbesondere auch auf die Kommentierung in *Fellner*, GrESt, zu § 17 Rz 14 und die dort angeführte Rechtsprechung zu verweisen.

zu 4. durchgeführte Ermittlungen:

Aufgrund des Auftrags wurde durch Anfrage an den Bf. erhoben, ob endgültige Entgelte bereits mitgeteilt werden können und um deren Darstellung ersucht.

Ergebnis Ermittlungen:

Zum Akt Erf.Nr. x (Mietkaufvertrag mit VK1) wurde mitgeteilt, dass eine Endabrechnung bereits erfolgt sei. Die Höhe der einzelnen Kaufpreisteilbeträge, entsprechend den Vereinbarungen in Punkt 12. des Mietkaufvertrags seien zwar nicht aufgeschlüsselt worden, ergeben sich aber auch nach Ansicht des Finanzamts in Summe aus den mitgeteilten (endabgerechneten) Gesamtinvestitionskosten inkl. der zu veranschlagenden Zinsen mit einer Summe von € 13.107.000,00. Dieser Betrag könne nach Ansicht des Finanzamts als endgültige Höhe der Gesamtgegenleistung für den Ankauf mit dem gegenständlichen Mietkaufvertrag veranschlagt werden.

Ein Abzug von monatlichen Entgelten, die auf den Kaufpreis angerechnet würden, sei dabei nach Ansicht des Finanzamts nicht zulässig, da auch diese nach der ausdrücklichen Vereinbarung im Vertrag und den bezogenen Beilagen als Teil des Kaufpreises vereinbart worden sind. Nach der ausdrücklichen Vereinbarung in Pkt. 5.1. des Vertrags sei das monatliche Entgelt auf den Kaufpreis gemäß Punkt 12 anzurechnen. Dasselbe ergebe sich aus den Ausführungen zu Punkt 12.3. und auch der Anlage 4. Es sei für den Erwerb des Gebäudes ein Gesamtkaufpreis vereinbart, auf den geleistete Teilentgelte bei der Ausführung und bücherlicher Übertragung ins Eigentum angerechnet werden. Dabei bilde der Gesamtkaufpreis die Gegenleistung für den Erwerb des Übereignungsanspruchs gem. § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG. Gegenleistung ist die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält; also jede nur denkbare Leistung, die vom Käufer für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird, oder, mit anderen Worten, alles, was der Käufer einsetzen muss, das Grundstück zu erhalten, sohin auch Vertragszinsen (VwGH 18.12.1995, 95/16/0286 unter Hinweis auf E 27.6.1984, 84/16/0077; E 14.2.1991, 90/16/0103 bis 0128).

In diese Richtung weise auch die in der Beschwerde zitierte Kommentierung in *Arnold/Hristov* zu § 5 in Tz 102: „Beim Erwerb einer Eigentumswohnung, die der Erwerber vorher als Mieter bewohnt hat, ist der Teil des Mietzinses, der auf den Kaufvertrag angerechnet wird, Teil der Gegenleistung (VwGH 21.2.1985, 84/16/0019; dies gelte auch für andere

angerechnete Leistungen wie Baukostenbeiträge, Kautionen, vgl. dazu BMF 7.5.2008, GZ 010206/0050-VI/5/2008, Pkt 2.7; vgl auch VwGH 8.9.2010, 2008/16/0120).“

Der Erwerb sei auch vergleichbar mit dem in VwGH 97/16/0345 vom 21.01.1998 entschiedenen Fall, wobei hier allerdings beim Rückerwerb durch den SHV die Investition des Gebäudes insgesamt neu von der Bauberechtigten geschaffen werde und der Erwerb des Gebäudes durch den SHV daher nicht gemäß § 17 Abs. 2 GrESt steuerfrei erfolgen könne.

Zum Akt Erf.Nr. y (Mietkaufvertrag mit VK2) sei mitgeteilt worden, dass eine endgültige Höhe aufgrund der dargestellten Umstände noch nicht bekannt sei. Diesbezüglich seien auch nach Ansicht des Finanzamts die Gründe für die Vorläufigkeit noch nicht beseitigt.

Dazu wurde folgende Darstellung der Gesamtinvestitionskosten zu ErfNr. x durch den Bf. vorgelegt:

"Abgerechnete Gesamtinvestitionskosten (lt. Abrechnung der VK1 vom 30.04.2012 und Erläuterung der OÖ Wohnbau, Mail vom 17.08.2017):

Baukosten	9.337.500,00	
Zinsen WBF-Darlehen	744.599,25	(bis 2027)
Zinsen Zwischenfinanzierung	840.401,60	(bis 2027) *)
vorläufige Bemessungsgrundlage (gerundet)	10.922.500,00	
+20% USt	2.184.500,00	
Summe	13.107.000,00	100,00%

**) Sollzinssatz mit 3% kalkuliert; lt. Vertrag ist der Zinssatz variabel (3-Monats-Euribor + 0,3% Aufschlag)*

Anmerkungen:

1. Unseres Erachtens sind die Teile des Kaufpreises, die auf die beweglichen Sachen entfallen, nicht in die GrESt-Bemessungsgrundlage einzubeziehen (vgl. unsere Ausführungen in der Berufung vom 28.12.2009). Dies betrifft die Kosten für die Einrichtung (Kostenbereich 5 der Kostenaufgliederung laut Anlage 1b zum Mietkaufvertrag) sowie die Kosten für die Erstausrüstung des Gebäudes (Anlage 5 zum Mietkaufvertrag).

Datengrundlage: Kostenzusammenstellung - Kostenfeststellung vom 29.10.2012

Kostenbereich 5	netto	1.112.212,51	*)
Einrichtung	brutto	1.334.655,01	10,18%

2. Unseres Erachtens sind die monatlichen Entgelte nicht in die GrESt-Bemessungsgrundlage einzubeziehen (vgl. unsere Ausführungen in der Berufung vom 28.12.2009)."

Bestandteile des monatlichen Entgelts seien laut Bf.:

Annuitäten des WBF-Darlehen		2.848.657,92	(lt. Tilgungsplan, OÖ Wohnbau: 32 Raten)
Tilgung Eigenmittel		1.128.700,00	(lt. E-Mail Herr R an VK1 vom 29.10.2012)
Zinsen Zwischenfinanzierung			
vor Übergabe		49.693,67	(lt. OÖ Wohnbau, Mail vom 17.08.2017)
nach Übergabe		790.707,93	(lt. Baugirokonto bis 30.09.2027; kalkulierter Sollzinssatz: 3%)
Summe mtl. Entgelte (inkl. Einrichtung)		4.817.759,52	
Kürzung	10,18%	-490.581,13	
Aliquotes Entgelt		4.327.178,39	

Die Grunderwerbsteuer ergäbe sich wie folgt:

GrESt-Bemessungsgrundlage	
Projektabrechnung (brutto)	13.107.000,00
abzüglich Einrichtung (brutto)	-1.334.655,01
abzüglich mtl. Entgelte für Nutzung	-4.327.178,39
Summe Kaufpreis	7.445.166,60

A.6.2. Beschluss vom 29.9.2017

Mit Beschluss vom 25.09.2017 wurde dem Bf. die Stellungnahme der belangten Behörde zur Kenntnis gebracht und Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.

Der Bf. brachte in der Stellungnahme vom 20.12.2017 vor, dass

ad 1. anzumerken sei:

Nach Punkt 12.2. des Mietkaufvertrages werde der Erwerb des Bestandgegenstandes mit Ablauf des 15. Jahres ab Übergabe wirksam. Vor diesem Zeitpunkt werde der Erwerb des Bestandgegenstandes wirksam, wenn der SHV X gegenüber der VK1 schriftlich erklärt, den Bestandgegenstand vorzeitig ins Eigentum zu übernehmen.

Die Eigentumsübertragung hänge daher grundsätzlich davon ab, dass das Bestandverhältnis nach einer Dauer von 15 Jahren ab Übergabe noch aufrecht ist. Wird

das Bestandverhältnis durch die VK1 (bei Vorliegen eines wichtigen Grundes iSd § 30 MRG) vorzeitig beendet und wird durch den SHV in diesem Fall keine schriftliche Erklärung auf vorzeitige Übernahme ins Eigentum abgegeben, komme es nach der Vertragslage zu keinem Erwerb. Es sei daher aufgrund des Verpflichtungsgeschäfts ungewiss, ob und wann ein Erwerb erfolge.

Nach Ansicht des VwGH sei selbst beim Erwerb eines Wirtschaftsgutes, der von einem Ereignis abhängig ist, bei dem nur der Zeitpunkt ungewiss ist, diese ungewisse Befristung einem aufschiebend bedingtem Erwerb gleichzuhalten (VwGH 27.5.1970, 633/69; *Arnold/Arnold*, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, 13. Lfg 2014, § 8 Tz 14).

Nach Punkt 12.2. des Mietkaufvertrages sei der Erwerb des Bestandgegenstandes daher aufschiebend bedingt. Es liege entgegen den Ausführungen des Finanzamtes in der Stellungnahme zur Ergänzung der Berufung eine Bedingung des Verpflichtungsgeschäftes und nicht bloß des Verfügungsgeschäftes vor. Grundprinzip der Bedingung sei die Tatsache, dass bis zum Eintritt der Bedingung ein Schwebezustand bestehe, währenddessen dem Käufer noch kein durchsetzbarer Anspruch auf Übereignung des Grundstückes zustehe (BFH 11.12.2014, II R 26/12; *Fellner*, Grunderwerbsteuer, § 8 Tz 17a).

Im Fall des SHV X sei aus heutiger Sicht ungewiss, ob ein Erwerb erfolge. Der Erwerb sei vom Ablauf einer Vertragsdauer von 15 Jahren bzw. davor von der Abgabe einer schriftlichen Erklärung abhängig. Die ungewisse Befristung sei einem aufschiebend bedingten Erwerb gleichzuhalten. Darüber hinaus sei auch im Falle einer vorzeitigen Beendigung des Bestandverhältnisses nach der Vertragslage eine Erklärung zum vorzeitigen Erwerb durch den SHV zulässig bzw. werde ein Erwerb nur wirksam wenn der SHV eine Erklärung zur Übernahme in das Eigentum tatsächlich abgebe.

Gleich wie im VwGH-Erkenntnis vom 18.8.1994, 92/16/0199 sei auch im vorliegenden Fall des SHV X der Rechtserwerb durch eine verneinende Bedingung aufschiebend bedingt, weil er davon abhängt, dass das Bestandverhältnis nicht vorher beendet wurde. Vor Ablauf der 15 Jahre liege eine bejahende Bedingung vor, da der Erwerb davon abhängt, dass eine schriftliche Erklärung abgegeben wird. Mangels Erfüllung der Bedingung entstehe die Steuerschuld noch nicht bei Vertragsabschluss. Insgesamt sei aus heutiger Sicht daher ungewiss, ob bzw. wann ein Erwerb durch den SHV tatsächlich erfolge.

Grunderwerbsteuerpflicht trete erst bei Abgabe einer schriftlichen Erklärung gegenüber der VK1 bzw. unter bestimmten Voraussetzungen nach Ablauf von 15 Jahren ein.

Zum Vorbringen des Finanzamtes, dass nach dem Parteiwillen ein unbedingter Erwerb des Übereignungsanspruchs gewollt sei, ist anzumerken, dass für die Frage des Entstehens der Grunderwerbsteuerschuld ausschließlich an die konkrete Vertragsgestaltung anzuknüpfen ist. Auf die Motive, warum es zu dieser Vertragsgestaltung gekommen ist, komme es nicht an. Die diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes seien daher unbeachtlich.

ad 2. Antrag gem § 17 GrEStG:

Wie das Finanzamt richtig feststellt, sei in der abgeschlossenen Optionsvereinbarung (anders als noch in der dem BMF zur Prüfung vorgelegten Entwurfsfassung) nicht

vorgesehen, dass die VK1 über das Bauwerk sowie die Baurechtsliegenschaft nur nach Zustimmung des SHV verfügen wird. Diese im Vertragsentwurf enthaltene Bestimmung wurde ersatzlos gestrichen. Das Finanzamt sehe in diesem Zusammenhang dennoch keine vollständige Rückgängigmachung des Erwerbs iSd § 17 GrEStG. Das Finanzamt gehe davon aus, dass die Bauberechtigte nach dem Inhalt der Verträge vor und nach den Änderungen (Optionsrecht statt Kaufvereinbarung) an die gleiche Gesamtkonzeption (Verkauf des von ihr auf Baurechtsbasis errichteten Gebäudes zum Preis der GIK und Finanzierungskosten) gebunden sei und nicht befunden werden könne, dass sie aus ihren Verpflichtungen aus dem Mietkaufvertrag tatsächlich entlassen worden wäre. Dem ist entgegenzuhalten, dass durch die Aufhebungs- und Abänderungsvereinbarung die im Mietkaufvertrag getroffene Kaufvereinbarung vollständig aufgehoben wurde und in dieser Aufhebungsvereinbarung bzw. der Optionsvereinbarung nicht gleichzeitig ein neuer Erwerbsvorgang zwischen VK1 und SHV (oder einem Dritten) vollzogen worden ist. Nach ständiger Rechtsprechung sei die Voraussetzung der Wiedererlangung der (freien) Verfügungsmacht dann nicht erfüllt, wenn die Rückgängigmachung zwecks Ermöglichung des Verkaufes an einen im Voraus bestimmten neuen Käufer erfolge und Auflösung des alten und Abschluss des neuen Kaufvertrages gleichsam *uno actu* vollzogen werde, da der Verkäufer die Möglichkeit, das Grundstück an einen Dritten zu veräußern, diesfalls nicht wiedererlange (VwGH vom 19.3.2003, 2002/16/0258). Eine solche Rückgängigmachung liege somit dann nicht vor, wenn ein Vertrag zwar formell, aber nur zu dem Zweck aufgehoben werde, um gleichzeitig das Grundstück auf eine vom Käufer ausgesuchte andere Person zu übertragen (VwGH 28.9.2000, 2000/16/0331, und vom 26.4.2001, 2000/16/0871). Entscheidend für die Rückgängigmachung sei folglich, dass die Vertragspartner einander derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibe, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche Stellung wieder erlange. Dies bedeute, dass der Veräußerer die ihm als ursprünglichen Verkäufer des Grundstückes zustehende Möglichkeit zurückerhalten müsse, ein für ihn erfüllbares neues Verpflichtungsgeschäft nach seinem Belieben und seinen Vorstellungen abzuschließen. Diese Verfügungsmacht erlange die VK1 durch Abschluss der Aufhebungs- und Abänderungsvereinbarung zweifelsohne wiederum zurück.

Die VK1 habe dem Sozialhilfeverband X eine Kaufoption eingeräumt. Die Einräumung einer Kaufoption sei zweifellos kein Erwerbsvorgang iSd § 1 GrEStG (vgl. *Fellner*, Kommentar zum GrEStG, § 1 Tz 161). Die Option sei eine befristet bindende Offerte. Für die Bauberechtigte sei unsicher, ob der Optant durch Ausübung der Option als einseitiges Gestaltungsrecht das Schuldverhältnis überhaupt hervorrufe. Die Bindung der Bauberechtigten für die Dauer der vereinbarten Optionsfrist stehe einer Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges nicht entgegen. Nach ungenutztem Ablauf der Optionsfrist sei die Bauberechtigte überdies wieder gänzlich frei in ihren Verfügungsmöglichkeiten.

Eine Veräußerung des Gebäudes an einen Dritten komme nach Ansicht des Finanzamtes weiters deshalb nicht in Betracht, da das Gebäude Zugehör zum Baurecht sei und nicht

abgesondert davon einem Dritten verkauft werden könne. Zudem bestehe auch aus dem Baurechtsvertrag das Vorkaufsrecht für den SHV (unbeschadet eines höheren Kaufpreises Dritter nach den Bestimmungen des Mietkaufvertrags). Das Finanzamt schließe aus dem Bestehen eines Vorkaufsrechts, dass eine (freie) Veräußerbarkeit an einen Dritten sowohl in rechtlicher Hinsicht als auch praktisch ausgeschlossen werden könne. Dazu sei Folgendes festzuhalten:

Eine (freie) Veräußerbarkeit des Baurechts durch die Bauberechtigte an einen Dritten sei nach der Vertragslage nicht ausgeschlossen, insbesondere sei durch das Vorkaufsrecht der Verkauf an eine bestimmte Person nicht vorherbestimmt. Gemäß § 1072 ABGB begründe das Vorkaufsrecht ein Recht des Vorkaufsberechtigten zum bevorzugten Erwerb der Sache für den Fall, dass der Verpflichtete die Sache verkaufen wolle. Das Vorkaufsrecht als solches beschränke den Verpflichteten nicht in der Freiheit, überhaupt zu verkaufen und auch nicht in der Gestaltung des Vertragsinhaltes (vgl. *Aicher* in *Rummel/Lukas*, ABGB⁴ §1072 ABGB Tz 1 und Tz 14). Der Begünstigte erhalte nur das Gestaltungsrecht, ein Vertragsverhältnis durch einseitige Erklärung ohne Mitwirkung der Gegenseite zustande zu bringen. Für den Verpflichteten entstehe eine Anbieterspflicht, wenn er verkaufen will (damit komme das Vertragsverhältnis nur zustande, wenn ein „Verkaufenwollen“ des Verpflichteten und die „Einlösungserklärung“ des Berechtigten vorliege). Der Grunderwerbsteuer unterliege (erst) die Ausübung des Vorkaufsrechts (vgl. *Fellner*, Grunderwerbsteuer, § 1 Tz 175c).

Der Vollständigkeit halber sei zu Pkt 6.2. des Baurechtsvertrages, wonach im Vorkaufsfall für den Baurechtsgeber nicht der von dritter Seite angebotene Preis gelte, sondern der Preis einvernehmlich aus dem Abrechnungsbetrag gemäß dem zwischen den Vertragsparteien abzuschließenden Mietkaufvertrag bestehe, festzuhalten, dass die VK1 eine gemeinnützige Gesellschaft sei und das WGG zu beachten habe. Ein Verkauf an einen Dritten zu einem anderen als den im Baurechtsvertrag genannten Preis würde die Erteilung eines Ausnahmebescheids des Finanzamtes voraussetzen, um den Verkauf als Sondergeschäft tätigen zu können, ohne dass dies der Gemeinnützigkeit abträglich wäre. Im Übrigen sei anzumerken, dass nach stRspr an die äußere zivil- bzw formalrechtliche Gestaltung anzuknüpfen sei; es komme daher für die Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges iSd § 17 GrEStG nicht darauf an, ob ein Verkauf an einen Dritten „praktisch“ ausgeschlossen sei (wie das vom Finanzamt ohne konkrete Begründung behauptet werde) oder nicht, sondern allein darauf, dass der (ursprüngliche) Verkäufer die Möglichkeit zurückerhalten müsse, ein für ihn erfüllbares neues Verpflichtungsgeschäft nach seinem Belieben und seinen Vorstellungen neu abzuschließen.

ad 3. Zum der GrESt unterliegenden Kaufpreis

Die Gegenleistung sei alles, was für den Erwerb des Grundstückes gewährt werde. Als Kaufpreis sei nach Punkt 12.3. des Mietkaufvertrages - zusätzlich zum monatlichen Entgelt gemäß Punkt 5. - der gemäß Anlage/4 zum Mietkaufvertrag zu berechnende Abrechnungsbetrag zu entrichten. Zu beachten sei dabei, dass das monatliche Entgelt unabhängig davon zu entrichten sei, ob es tatsächlich zu einem Erwerb komme oder

nicht. Insbesondere gäbe es keine Vertragsbestimmung, welche eine Rückerstattung der entrichteten monatlichen Entgelte bei Nichtzustandekommen des Erwerbes ermögliche. Beim monatlichen Entgelt gemäß Punkt 5. des Mietkaufvertrages handle es sich daher nicht um einen Kaufpreis, sondern um ein Nutzungsentgelt, welches nicht zur Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage zähle. Weiters enthalte Punkt 12.4. explizite Regelungen hinsichtlich der Anzahlungen auf den Kaufpreis. Im Falle eines Nichtzustandekommen eines Erwerbs durch den SHV sei hinsichtlich der geleisteten Anzahlungen von einer Verpflichtung zur Rückerstattung auszugehen. Dies alles lasse darauf schließen, dass es sich bei dem monatlichen Entgelt gemäß Punkt 5 des Mietkaufvertrages um ein bloßes Entgelt für die Nutzung handle und dieser Teil kein Bestandteil des Kaufpreises und somit kein Teil der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer sei. Weiters werde darauf hingewiesen, dass - sollte das BFG der Ansicht des Finanzamtes folgen - die endgültige Höhe der Gegenleistung von einer variablen Zinskomponente abhängen und im Übrigen die Einrichtungsgegenstände nicht Teil des Grundstücks sind.

A.6.3. Zurückziehung Antrag auf mündliche Verhandlung und Senat vom 03.04.2018

Mit Schreiben vom 03.04.2018 hat die Bf. ihre Anträge auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurückgezogen und folgende Anträge gestellt:

1. Antrag auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer für die Eigentumsübertragung der Bf. an die Baurechtsnehmer „VK2“ und „VK1“ gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG.
2. Antrag auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer für die Rückübertragungsvereinbarung zwischen den gleichen Vertragsparteien gemäß § 17 Abs. 2 GrEStG.

Begründung: Die Bf. habe als Baurechtsgeberin der VK2 und der VK1 im Jahr 2009 mit Baurechtsvertrag und Mietkaufvertrag ein Baurecht an einer Liegenschaft verbunden mit einem auf dieser Baurechtseinlage nach den Vorgaben der Baurechtsgeberin verbindlich zu errichtendes Gebäude übertragen. Wie in der Berufung ausgeführt, ist die Bf. grunderwerbsteuerlich als Bauherrin dieser Gebäude anzusehen (Bauherreninitiative und Bauherrenrisiko). Gegenstand des Erwerbsvorganges ist aus grunderwerbsteuerlicher Sicht somit die Baurechtseinlage und das darauf zu errichtende Gebäude gewesen.

Mit der Mietkaufvereinbarung (Punkt 12 Kaufvereinbarung) haben die Vertragsparteien im gleichen Jahr 2009 bereits die Rückübertragung dieses Gebäudes einschließlich des Baurechtes verbindlich vereinbart. Mit der Rückkaufsvereinbarung sei der Bf. die freie Verfügungsmacht über das Gebäude gesichert worden. Da bei der Rückübertragung gemäß Punkt 8.2 des Baurechtsvertrages das Baurecht erlischt, seien für die zivilrechtliche Durchführung des Rückerwerbes keine weiteren zivilrechtlichen Vereinbarungen mehr erforderlich.

Die Rückübertragungsvereinbarung wurde innerhalb der 3-Jahres-Frist gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG vereinbart. Dies entspreche der bisherigen Ansicht des Finanzamtes. Dass die Wirksamkeit der Rückübertragung erst außerhalb der 3-Jahres-Frist erfolgte, ist nach der Rechtsprechung (VwGH 11.4.1991, 90/16/0009) für die Fristenwahrung unschädlich. Entscheidend sei, dass die Rückübertragungsvereinbarung innerhalb der 3-Jahres-Frist abgeschlossen worden ist.

Die Anträge sind gemäß § 17 Abs. 5 GrEStG rechtzeitig. Zum einen wurde der Antrag auf Nichtfestsetzung von Grunderwerbsteuer bereits in der Berufung vom 28.12.2009 und zusätzlich im Antrag vom 5.4.2012 gestellt, zum anderen endet die Antragsfrist nicht vor Ablauf eines Jahres nach Wirksamwerden der Festsetzung. In den Beschwerdesachen stehe die endgültige Festsetzung der Grunderwerbsteuer noch aus. Die bisherigen Bescheide erfolgten vorläufig. Endgültige Bescheide treten gemäß § 200 BAO an die Stelle der vorläufigen Bescheide und wirken wie eine erstmalige Steuerfestsetzung (*Ritz*, BAO, 6. Auflage, TZ 13).

Es liegen somit alle Voraussetzungen für eine Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 17 Abs. 1 und § 17 Abs. 2 GrEStG vor.

A.6.4. Stellungnahme belangte Behörde vom 18.04.2018

Mit Beschluss vom 05.04.2018 wurde der belangten Behörde

1. die Abberaumung der mündlichen Verhandlung am 10.4.2018 zur Kenntnis gebracht und Gelegenheit zur Stellungnahme der neuen Anbringen der Bf. gegeben.

Im Schreiben vom 18.04.2018 brachte die belangte Behörde vor, dass gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt werde, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht werde.

Ist in den Fällen der Abs. 1 bis 3 die Steuer bereits festgesetzt, so ist gemäß § 17 Abs. 4 GrEStG auf Antrag die Festsetzung entsprechend abzuändern.

Rückgängig gemacht sei ein Erwerbsvorgang dann, 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 sei also nur dann rückgängig gemacht, wenn der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor Vertragsabschluss innehatte, wiedererlangt habe (vgl. VwGH 26.05.2011, 2011/16/001).

Die Bf. habe dem Bauträger auf ihrem Grundstück ein Baurecht zur Errichtung eines Gebäudes eingeräumt. Als Bauherrin sei nach dem Gesamtbild der Verhältnisse der Bauberechtigte anzusehen. In einem gleichzeitig errichteten Mietkaufvertrag mietet der Baurechtsgeber das Bauwerk und vereinbart mit dem Bauberechtigten nach Ablauf von 15 Jahren, das Baurecht mitsamt dem Gebäude gegen Ersatz der Gesamtinvestitionskosten zurück zu erwerben.

Die mit der Mietkaufvereinbarung und dem Baurechtsvertrag vereinbarte Übertragung des Gebäudes auf die Bf. stelle keine Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges (Übertragung des Baurechts) und die Wiedererlangung der Verfügungsmacht iSd § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG dar, sondern sei nach § 1 Abs. 1 GrEStG grunderwerbsteuerpflichtig.

B. Rechtslage

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

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

§ 4 GrEStG 1987, idF BGBl I 85/2008 lautet:

"(1) Die Steuer ist vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

(2) Die Steuer ist vom Wert des Grundstückes zu berechnen,

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

2. wenn ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück an den Ehegatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Übergebers zur weiteren Bewirtschaftung gegen Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers überlassen wird,

3. wenn alle Anteile einer Gesellschaft vereinigt werden oder alle Anteile einer Gesellschaft übergehen. Das gleiche gilt bei den entsprechenden schuldrechtlichen Geschäften.

4. beim Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches, wenn die Leistung an Erfüllung Statt vor Beendigung des Abhandlungsverfahrens vereinbart wird.

(3) Bei einem Tauschvertrag, der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet, ist die Steuer sowohl vom Werte der Leistung des einen als auch vom Werte der Leistung des anderen Vertragsteiles zu berechnen."

Die Absätze 1 Z 1 und 2 des § 5 GrEStG 1987, BGBl. 309/1987 lauten:

"(1) Gegenleistung ist

1. bei einem Kauf

der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen,

(2) Zur Gegenleistung gehören

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."

§ 8 GrEStG 1987, idF BGBl I 85/2008 lautet:

"(1) Die Steuerschuld entsteht, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

(2) Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

(3) Für Erwerbe aufgrund einer Schenkung auf den Todesfall entsteht die Steuerschuld mit dem Tod des Geschenkgebers."

Nach § 1 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes 1955 - BewG 1955, gelten die Bestimmungen des ersten Teiles dieses Bundesgesetzes (§§ 2 bis 17), soweit sich nicht aus den abgabenrechtlichen Vorschriften oder aus dem zweiten Teil dieses Gesetzes etwas anderes ergibt, für die bundesrechtlich geregelten Abgaben sowie für die bundesrechtlich geregelten Beiträge an sonstige Körperschaften des öffentlichen Rechts und an Fonds.

Nach § 4 BewG 1955 werden Wirtschaftsgüter, deren Erwerb vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, erst berücksichtigt, wenn die Bedingung eingetreten ist.

Die §§ 4 bis 7 gelten nach § 8 BewG 1955 auch, wenn der Erwerb des Wirtschaftsgutes oder die Entstehung oder der Wegfall der Last von einem Ereignis abhängt, bei dem nur der Zeitpunkt ungewiss ist.

§ 17 GrEStG 1987, idF BGBl I 52/2009 lautet:

"(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) Wird die Gegenleistung für das Grundstück herabgesetzt, so wird die Steuer auf Antrag der Herabsetzung entsprechend festgesetzt,

1. wenn die Herabsetzung innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld stattfindet,

2. wenn die Herabsetzung (Minderung) auf Grund der §§ 932 und 933 des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches vollzogen wird.

(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."

C. Erwägungen

C.1. Ist nach Punkt 12.2. der Mietkaufverträge mit der VK1 und der VK2 der Erwerb des Bestandgegenstandes aufschiebend bedingt?

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG, unterliegen ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, der Grunderwerbsteuer.

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

Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht nach § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung. Ist der

Erwerb eines Wirtschaftsgutes von einem Ereignis abhängig, bei dem der Zeitpunkt des Eintritts ungewiss ist, ist diese ungewisse Befristung einer aufschiebenden Bedingung gleichzuhalten (vgl. VwGH 27.5.1970, 663/69).

Bedingungen, die sich nur auf das Verfügungsgeschäft (Übertragung des Eigentums) beziehen, hindern ebensowenig die Entstehung der Steuerschuld wie auflösende Bedingungen (VwGH 17.10.1985, 84/16/0006).

Das Vorliegen einer Bedingung ändert nichts daran, dass der Erwerbsvorgang nach Maßgabe des § 8 Abs. 1 GrEStG als bewirkt gilt, die Steuerschuld erst mit Eintritt der Bedingung entsteht (vgl. *Massoner/Stefaner* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 8, Rz. 23).

Bei der Auslegung von Bedingungen stehen nicht die gebrauchten Worte, sondern die bezeichneten Eigenheiten der Bedingung als einer die Geltung der Rechtsgeschäftswirkungen beeinflussenden Modalität im Vordergrund. Hierbei ist das gesamte Vertragswerk in die Auslegung einzubeziehen. Sind echte Erfüllungsansprüche (Übergabe des Grundstückes, Kaufpreiszahlung, Tragung der mit der Liegenschaft verbundenen Kosten) schon für die Zeit vor Bedingungseintritt vereinbart, dann spricht alles für das Vorliegen einer auflösenden Bedingung (vgl. VwGH 16.11.1989, 89/16/0165). Werden hingegen Erfüllungshandlungen erst nach Bedingungseintritt gesetzt, unterstreicht dies den Wortlaut einer aufschiebenden Bedingung (vgl. *Massoner/Stefaner* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 8, Rz. 19).

Zum Mietkauf führte der Oberste Gerichtshof in OGH 11.10.2012, 2 Ob 188/11b aus:

„1.1 Unter dem - zumeist im Zusammenhang mit Leasingverträgen verwendeten - Begriff des „Mietkaufs“ werden im Allgemeinen Vereinbarungen verstanden, in denen Elemente eines Mietvertrags und eines Kaufvertrags miteinander verbunden sind. Der Unterschied zum Leasing wird darin gesehen, dass die Gebrauchsüberlassung beim Mietkauf nicht das eigentliche Vertragsziel ist, sondern der Vertrag von vornherein auf einen späteren Eigentumserwerb des Mietkäufer gerichtet ist (vgl J. Koch, MünchKomm BGB6 III Finanzierungsleasing Rn 14). Je nach Vertragsgestaltung kann dem Mietkäufer nach Ablauf der Mietzeit eine Kaufoption eingeräumt werden oder es wird vereinbart, dass das Eigentum nach Ablauf der Mietzeit automatisch auf den Mietkäufer übergeht (Fischer-Czermak, Mobilienleasing [1995] 107 ff).

1.1.1 Im ersten der beiden genannten Fälle wird der Mietkauf als zeitlich aufeinander folgende Koppelung zweier Verträge angesehen, wobei die Mietraten auf den Kaufpreis angerechnet werden und der Mietkäufer mit Ausübung der Option das Eigentum erwirbt (vgl Weidenkaff in Palandt, BGB68 Einf v § 535 Rn 30; Skusa, Anwendbarkeit der Verbraucherschutzvorschriften auf Leasing- und Mietkaufverträge, NJW 2011, 2993 [2998]; Frotz in FS Hämmerle [1972], Leasing in Österreich und seine Rechtsfragen, 97 [121]; Fischer-Czermak aaO 108).

1.1.2 Im zweiten Fall, in welchem die gezahlten Mieten ebenfalls angerechnet werden, liegt nach herrschender Ansicht hingegen ein schlichter Kaufvertrag vor, den auch die

Bezeichnung als Mietkauf nicht zu einem aus Miete und Kauf zusammengesetzten Vertrag macht (Fischer-Czermak aaO 107; Frotz aaO 121; Skusa aaO 2998 f). Die Leistungspflicht des „Vermieters“ beschränkt sich darauf, dem „Mieter“ die Sache zu übergeben und ihm unter der aufschiebenden Bedingung der Zahlung der „Mietraten“ das Eigentum zu übertragen. Sie entspricht daher in jeder Hinsicht der eines Verkäufers. Mit der Übergabe der Sache geht die Gefahr auf den „Mieter“ über, sodass ihn eine später eintretende Gebrauchsbeeinträchtigung von der Zahlung nicht befreit. Auch seine Leistungspflicht stimmt daher mit der eines Käufers überein (Fischer-Czermak aaO 108). Der Mietkäufer erwirbt demnach nicht nur ein schuldrechtliches Gebrauchsrecht für die Laufzeit des Vertrags, sondern auch eine Anwartschaft auf das Eigentum (Frotz aaO 121). Rechtlich soll es sich bei einer solchen Vertragsgestaltung daher um eine Form des Ratenkaufs unter Eigentumsvorbehalt handeln, bei dem das Eigentum nach Abstattung des Kaufpreises auf den Mietkäufer übergeht (vgl Skusa aaO 2999; zur vergleichbaren Konstellation beim Finanzierungsleasing vgl 7 Ob 5/86; Apathy in KBB³ § 1063 Rz 30; Verschraegen in Kletečka/Schauer, ABGB-ON 1.00 § 1063 Rz 61).“

Nach Punkt 1.3. der in Rede stehenden Mietkaufverträge beabsichtigten die VK1 und die VK2, aufgrund eines gesondert abzuschließenden Baurechtsvertrages auf dieser Baurechtsfläche ein Alten- und Pflegeheim (im Folgenden auch als „Bauwerk“ bezeichnet) im eigenen Namen und auf eigene Rechnung zu errichten. Der SHV X wird das Alten- und Pflegeheim nach Errichtung nutzen und mit Ablauf der vereinbarten Nutzungsdauer das Eigentum erwerben. Nach Punkt 12.2. der in Rede stehenden Mietkaufverträge vom 13.2.2009 und 16.4.2009, soll der *Erwerb des Bestandgegenstandes mit Ablauf des 15. Jahres ab Übergabe erfolgen*. Der Baurechtsvertrag mit der VK1 wurde am 8.6.2009, jener mit der VK2 am 1.4.2011 abgeschlossen. Im gegenständlichen Fall liegen also Mietkaufverträge vor, in denen vereinbart wurde, dass das Eigentum am noch zu errichtenden Bauwerk nach Ablauf der Mietzeit auf den Mietkäufer übergeht. Diese Verträge stellen somit eine Form des Ratenkaufs unter Eigentumsvorbehalt dar (vgl. OGH 11.10.2012, 2Ob188/11b).

Gegenstand der Grunderwerbsteuer ist nicht erst das Erfüllungsgeschäft, sondern schon das Verpflichtungsgeschäft (vgl. VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053). Der Zeitpunkt der Übertragung der Eigentums an den zu errichtenden Bauwerken ist somit für die Entstehung der Steuerschuld nicht relevant. Es liegt entgegen der Ansicht des Bf. keine Befristung oder aufschiebende Bedingung hinsichtlich des Übereignungsanspruches vor, diese Befristung betrifft nur den Zeitpunkt des Eigentumserwerbes und somit das Erfüllungsgeschäft.

C.2. Kommt dem SHV X Bauherreneigenschaft zu?

Im gegenständlichen Fall wurden die Mietkaufverträge vom 13.2.2009 vor den Baurechtsverträgen vom 8.6.2009 bzw. 1.4.2011 abgeschlossen. Diese Verträge (Mietkaufvertrag und Baurechtsvertrag) bilden jeweils eine wirtschaftliche Einheit.

Als Bauherr ist anzusehen, wer

- a) auf die bauliche Gestaltung des Gebäudes Einfluss nehmen kann,
- b) das Baurisiko zu tragen hat, d.h. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- c) das finanzielle Risiko tragen muss, d.h. dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.

Diese Kriterien müssen für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft kumulativ vorliegen (VwGH 30.1.2014, 2013/16/0078).

C.2.1. Einflussnahme auf bauliche Gestaltung

Als wesentliches Merkmal der Bauherreneigenschaft ist nicht nur der Umstand anzusehen, dass der Bauherr das Vorhaben plant, bei der Baubehörde als Bauwerber auftritt und die Baubewilligung erwirkt. Entscheidend ist auch, ob dem Abgabepflichtigen ein Recht und eine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zugestanden ist. Ein Käufer ist nämlich nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung des Gebäudes, und zwar auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen kann (vgl. VwGH 17.10.2001, 2001/16/0230).

Punkt 6. der Mietkaufverträge räumen dem Bf. bestimmte Mitwirkungsrechte bei der Umsetzung des Bauvorhabens ein. So umfasst dieses Mitwirkungsrecht ein Auskunftsrecht über sämtliche für das Bauvorhaben relevanten Umstände (Punkt 6.1.), die Vorlage bestimmter Unterlagen zur Überprüfung und Freigabe (Punkt 6.2.), das Recht für jedes Gewerk Unternehmen vorzuschlagen (Punkt 6.3.), während der Bauzeit eine Kontrolltätigkeit auszuüben (Punkt 6.4.) und in einem einzurichtenden Bauausschuss mitzuwirken (Punkt 6.5).

In der Anlage 3 zum Mietkaufvertrag werden das Informations- und Berichtswesen und die Mitwirkungsrechte des Bauausschusses näher umschrieben. Daraus ergibt sich, dass dem Bf. alle Unterlagen und Informationen vorzulegen sind, die erforderlich sind, um die für dieses Vorhaben erforderliche Zustimmung des Landes Oberösterreich zu erlangen. Zudem bedurften Vorentwurf und das Projekt, welches zur Baubewilligung eingereicht

wurde, der Zustimmung der Abteilung Soziales des Amtes der OÖ Landesregierung. Somit kam dem Bf. zwar ein Mitwirkungs- und Informationsrecht bei der baulichen Gestaltung zu, jedoch übte tatsächlich das Land Oberösterreich den entscheidenden gestalterischen Einfluss aus, zumal die Einreichung zur Baubewilligung der Freigabe durch die Abteilung Soziales bedurfte.

Damit ist klar, dass nicht dem Bf., sondern dem Land Oberösterreich, Abteilung Soziales, entscheidend auf die bauliche Gestaltung des Gebäudes Einfluss nehmen konnte und der Bf. allenfalls beratend tätig war. Den Ausführungen des Bf. in der gegenständlichen Beschwerde kann somit nicht gefolgt werden, da diese nur auf einen Teil der tatsächlichen Vertragslage basieren und entscheidende Aspekte außer Acht lassen.

C.2.2. Baurisiko und finanzielles Risiko

Das Baurisiko hat zu tragen, wer den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und das finanzielle Risiko tragen muss. Der Bauherr hat nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen, sondern muss alle Kostensteigerungen übernehmen, ist aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen (vgl. VwGH 28.6.1995, 94/16/0159).

Nach Punkt 4.1. der Mietkaufverträge wurden als Berechnungsgrundlage für die Zahlungen des Bf. die Gesamtinvestitionskosten festgelegt. Zudem wurde eine **Obergrenze für die relevanten Gesamtinvestitionskosten** anhand eines definierten Kostenrahmen festgelegt. Dieser definierte Kostenrahmen ergab sich aus der Anlage 1b zum jeweiligen Mietkaufvertrag. Darin wurden in einer Kostenschätzung die Gesamtkosten festgelegt. Zudem wurde festgelegt, dass die Höhe der tatsächlich anerkannten Kosten erst bei einer Kostendämpfungsprüfung durch das Land OÖ. festgelegt werden. In Anlage 3 zum Mietkaufvertrag wurde ausgeführt, dass die VK1 bzw. VK2 mit den Bietern Preisverhandlungen führen wird. Klargestellt wurde zudem, dass die Entscheidung über die Aufträge der VK1 bzw. VK2 und nicht durch den Bf. erfolgt und auch nicht der Zustimmung der Bf. bedurfte. Damit ist klar, dass nicht der Bf. sondern die VK1 bzw. die VK2 sowohl das Baurisiko als auch das finanzielle Risiko trugen. Den Ausführungen des Bf. in der gegenständlichen Beschwerde kann nicht gefolgt werden, da diese nur auf einen Teil der tatsächlichen Vertragslage basieren und entscheidende Aspekte außer Acht lassen.

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Bauführung im Namen und auf Rechnung des Bauberechtigten (VK1 / VK2). Somit trägt der Bauberechtigte das Baurisiko und das finanzielle Risiko, weshalb diese nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als Bauherren anzusehen sind.

C.3. Anwendbarkeit des § 17 GrEStG

Mit zwischen dem Bf. und der VK1 vereinbarten Aufhebungs-und Änderungsvereinbarung vom 22.2.2012, aufsichtsbehördlich genehmigt am 22.2.2012, wurde die in Punkt 12. des Mietkaufvertrages vom 13.2.2009, am 25.2.2009 aufsichtsbehördlich genehmigte, getroffene Kaufvereinbarung aufgehoben und statt dessen mit eine Optionsvereinbarung vom 20.2.2012 getroffen, aufsichtsbehördlich genehmigt am 22.2.2012, wonach die VK1 dem Bf. das alleinige Recht einräumt, das auf der Baurechtsfläche errichtete Bauwerk zu erwerben.

§ 17 GrEStG stellt eine Ausnahme von dem für die Verkehrsteuern geltenden Grundsatz dar, wonach die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden soll. Bei den Ansprüchen aus § 17 GrEStG auf Nichtfestsetzung der Steuer oder Abänderung der Steuerfestsetzung handelt es sich um selbständige (gegenläufige) Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, die den ursprünglichen Steueranspruch unberührt lassen. Zweck der Bestimmung ist es, Vorgänge nicht mit Steuer zu belasten, deren wirtschaftliche Auswirkungen von den Beteiligten innerhalb der im Gesetz gesetzten Frist wieder beseitigt werden. Das Gesetz lässt die Festsetzung der Abänderung der Steuer nur in den in § 17 Abs. 1 bis 3 GrEStG ausdrücklich umschriebenen Fällen zu. Bei der rechtlichen Beurteilung, ob das Tatbestandsmerkmal einer Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges im Sinne der in Rede stehenden Bestimmung vorliegt, kommt es nur darauf an, dass der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor Vertragsabschluss inne gehabt hat, durch einen der im § 17 Abs. 1 GrEStG genannten Vorgänge wiedererlangt. Rückgängig gemacht ist ein Erwerbsvorgang dann, wenn sich die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen haben, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt. Ein Erwerbsvorgang ist also nur dann rückgängig gemacht, wenn der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor Vertragsabschluss innehatte, wiedererlangt hat (VwGH 26.5.2011, 2011/16/0001).

Die Steuerschuld entstand gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG 1987 mit der Genehmigung der Aufsichtsbehörde am 25.2.2009. Die Aufhebungs-und Änderungsvereinbarung vom 22.2.2012 und die Optionsvereinbarung vom 22.2.2012 wurden am 22.2.2012 aufsichtsbehördlich genehmigt. Im gegenständlichen Fall wurde also die Kaufvereinbarung über das zu errichtende Bauwerk innerhalb von drei Jahren ab Entstehung der Steuerschuld aufgehoben. Für eine "Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges" im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG reicht dies alleine jedoch nicht aus. Im gegenständlichen Fall wurde die im Punkt 12. des Mietkaufvertrages vom 13.2.2009 getroffene Kaufvereinbarung durch eine Optionsvereinbarung vom 20.2.2012 ersetzt, die dem Bf. das alleinige Recht einräumt, das auf der Baurechtsfläche errichtete Bauwerk zu

erwerben. Somit wurde die Verfügungsmacht der VK1 am Gebäude eingeschränkt, sodass die Voraussetzungen des § 17 GrEStG nicht vorliegen.

Zum Anbringen vom 3. April 2018, wonach der Beschwerdeführer die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 17 Abs. 1 Z. 1 GrEStG für die Eigentumsübertragungen an die Baurechtsnehmer und für deren Rückübertragungen beantragt, ist darauf hinzuweisen, dass der Beschwerdeführer davon ausgeht, als Bauherr für die errichteten Gebäude aufgetreten zu sein. Wie die belangte Behörde in der Stellungnahme vom 18. 4. 2018 zutreffend ausführt und oben ausführlich dargestellt wird, kommt dem Beschwerdeführer nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Bauherreneigenschaft jedoch nicht zu. Somit liegt der dem Antragsbegehren zu Grunde gelegte behauptete Sachverhalt nicht vor. Die mit der Mietkaufvereinbarung und dem Baurechtsvertrag vereinbarte Übertragung der Gebäude stellt, wie die belangte Behörde zutreffend ausführt, somit keine Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges (Übertragung des Baurechts) und die Wiedererlangung der Verfügungsmacht im Sinne des § 17 Abs. 1 Z. 1 GrEStG dar.

C.4. Höhe der Bemessungsgrundlage

Nach Punkt 5.1. der vorliegenden Mietkaufverträge leistet seit dem auf die Übergabe des Bestandobjektes folgenden Monatsersten (ist der Tag der Übergabe selbst ein Monatserster, dann ab diesem Tag) der SHV X an die VK1 und die VK2 das „in Anlage .1/2 angeführte vorläufig berechnete monatliche Entgelt. Dieses Entgelt sei auf den Kaufpreis gemäß Punkt 12 anzurechnen.

Maßgebend ist nicht, was die Vertragschließenden als Kaufpreis bezeichnen, sondern was nach dem Inhalt des Vertrages der Käufer als Wert der Gegenleistung im maßgebenden Zeitpunkt des Erwerbsvorganges zu erbringen hat.

Der Bf. ist darauf hinzuweisen, dass nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 3. 10 1996, 93/16/0127, VwGH 8.9.2010, 2008/16/0120) unter anderem eine vom Mieter an den Veräußerer geleistete Mietzinsvorauszahlung eine "vorbehaltene Nutzung" darstellt, wenn sie dem Veräußerer verbleibt. So gesehen ist eine Mietzahlung, die auf den Kaufpreis angerechnet wird, nicht anders zu beurteilen sein. Baurechts- und Mietkaufvertrag bilden nämlich wirtschaftlich betrachtet eine Einheit. Gegenstand des Rückerwerbes ist daher das Baurecht mitsamt dem Gebäude. Als Gegenleistung wurden die Gesamtinvestitionskosten unter Anrechnung des geleisteten Nutzungsentgeltes vereinbart.

Gemäß § 2 Abs. 1 GrEStG 1987 sind unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Was als Zugehör des Grundstückes zu gelten hat, bestimmt sich ebenfalls nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes. Nach Z. 1. der Bestimmung werden jedoch Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, nicht zum Grundstück gerechnet. Unter Zugehör werden im bürgerlichen Recht (§§ 294 bis 297 ABGB) unter

anderem Nebensachen verstanden, ohne die die Hauptsache nicht gebraucht werden kann oder die das Gesetz oder der Eigentümer zum fortdauernden Gebrauch der Hauptsache bestimmt hat. Da nach dem übereinstimmenden Willen von Käuferin und Verkäufern das Inventar weiterhin dem Alten- und Pflegeheim dienen sollte, handelt es sich zivilrechtlich eindeutig um Zugehör (vgl. VwGH 31.8.2000, 97/16/0225 bei einem Hotelbetrieb).

Zu prüfen bleibt also, ob das Inventar als "Maschinen oder sonstige Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören", nach § 2 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 nicht zum Grundstück zu rechnen ist. Als Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, werden grundsätzlich alle Gegenstände angesehen, die Zubehör eines Unternehmens sind, sodass das Unternehmenszubehör grundsätzlich aus der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer auszuscheiden ist (VwGH 21.2.1996, 94/16/0269).

Im gegenständlichen Fall ist die Bf. eine Körperschaft öffentlichen Rechts, die nach Ansicht des Gerichtes mit dem Betrieb eines Alten- und Pflegeheimes nach der Verkehrsauffassung eine nachhaltige privatwirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Demnach sind nach der allgemeinen Verkehrsauffassung die Einrichtungsgegenstände des Alten- und Pflegeheimes Teil einer Betriebsanlage und daher von der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer auszuscheiden.

Die Grunderwerbsteuer für den Erwerb von der VK1 wird daher wie folgt berechnet:

Gesamtinvestitionskosten	13.107.000,00
abzüglich Kostenanteil auf Einrichtungsgegenstände	-1.334.655,01
Gegenleistung (Bemessungsgrundlage)	11.772.344,99
Steuersatz 3,5 % gem. § 7 Z 3 GEstG 1987	412.032,07 €

Da der Sollzinssatz für die Zwischenfinanzierung variabel ist und daher laut Aufstellung des Bf. die Gesamtinvestitionskosten noch nicht endgültig feststehen, hat diese Festsetzung weiterhin als vorläufig (§ 200 Abs. 1 BAO) zu erfolgen.

Was die Gesamtinvestitionskosten betreffend den Erwerb von der VK2 anbelangt, liegt eine Abrechnung (noch) nicht vor, sodass auch hier die dem angefochtenen Bescheid zu Grunde liegende Ungewissheit noch aufrecht ist. Daher bleibt der angefochtene Bescheid zu ErfNr. y unverändert.

C.5. Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

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

Linz, am 17. Mai 2018