

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf vertreten durch V über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 23. Oktober 2013, ErfNr. betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert wie folgt:

Die Grunderwerbsteuer wird gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 mit 3,5% von der Gegenleistung in Höhe von € 6,119.309,21 somit in Höhe von **€ 214.175,82** (gerundet gemäß § 204 Abs. 1 BAO) festgesetzt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Ob der im Eigentum der X stehenden Liegenschaft EZ a haftete zu Gunsten der Bf. diese in der Folge Beschwerdeführerin (Bf) genannt, ein Baurecht bis 31.12.2012, wofür die Baurechtseinlage a. des Grundbuchs der KG a, eröffnet worden war. Dieses Baurecht endete mit 31.12.2012 durch Zeitablauf.

Mit Vertrag vom 1. bzw. 8. Februar 2013 bestellt die X zu Gunsten der Beschwerdeführerin an der Liegenschaft EZ a: , bestehend aus den im Vertrag genannten Grundstücken, ein Baurecht im Sinne des Baurechtsgesetzes für die Zeit bis zum 31.12.2072. Die Beschwerdeführerin ist verpflichtet, für die Benützung des Baurechtsgrundes bis zur Verbücherung des Vertrages ein jährliches Benützungsentgelt und ab Verbücherung des Baurechtes einen jährlichen Bauzins in der Höhe von € 556.465,52 das sind € 8,38 pro m² der Baurechtsfläche, zu bezahlen.

Ebenfalls am 1. bzw. 8. Februar 2013 wurde zwischen der X und der Beschwerdeführerin als Bauberechtigter eine Vereinbarung über einen vorübergehenden Verzicht abgeschlossen. Die wesentlichen Bestimmungen dieser Vereinbarung lauten:

"Da die Bauberechtigte bereits seit Jahrzehnten ein Baurecht auf der gegenständlichen Liegenschaft inne hat, existieren zahlreiche aufrechte Mietverhältnisse. Personen, die am 01.01.2013 Mieter sind, werden als „Altmietner“ bezeichnet.

Weiters zum Kreis der Altmietner zählen Personen, die nach dem 31.12.2012 in ein bestehendes Mietverhältnis aufgrund der Bestimmung des§ 87 Abs. 2 EheG, oder gemäß den§§ 12 oder 14 MRG (iVm § 20 WGG) eintreten, dies jedoch nur dann, wenn sie der Ehegatte, der Lebensgefährte oder minderjährige Kinder(§ 42 ABGB) des Altmieters sind. Kinder des Altmieters verlieren ihre Stellung als Altmietner mit Erreichen der Volljährigkeit.

Die Vertragsteile kommen (insbesondere aus sozialen Überlegungen) überein, dass die Verrechnung des neuen Bauzinses an die Altmietner sozial verträglich gestaltet werden soll.

Vereinbart wird daher, dass den Altmietern nur ein Drittel des (anteiligen) Bauzinses (Pkt. 2. des Baurechtsvertrages) zuzügl. Ust gem.§ 14 Abs. 1 Z 4 WGG verrechnet werden wird.

Unter der Voraussetzung, dass die Bauberechtigte tatsächlich nur den reduzierten Betrag an die Altmietner verrechnet, wird die X ihrerseits auf den entsprechenden Differenzbetrag (2/3 des anteiligen Bauzinses der Altmietner) verzichten.

Festgehalten und vereinbart wird, dass es sich hierbei nicht um eine generelle Reduktion des Bauzinses handelt, sondern um einen zwischen den Vertragsteilen akkordierten Verzicht zugunsten der Altmietner.

Die zuvor angeführte Reduktion endet mit der Beendigung des Altmietverhältnisses. Im Falle eines Eintrittes endet die Reduktion mit dem Verlust der Stellung als Altmietner folgenden Kalendermonat.

Im Hinblick auf die Verrechnung vereinbaren die Vertragsteile Folgendes:

Bis einschließlich desjenigen Kalendermonats, in welchem das letzte Altmietverhältnis endet, ist lediglich ein Drittel des vereinbarten Bauzinses auf die in Pkt. 2.2. des Baurechtsvertrages beschriebene Weise zu entrichten.

Darüber hinaus verpflichtet sich die Bauberechtigte jeweils bis längstens 28.02. des Folgejahres an die X eine Abrechnung zu übermitteln, aus welcher ersichtlich ist, hinsichtlich welcher Bestandobjekte zu welchen Zeiträumen im vorangegangenen Kalenderjahr der volle anteilige Baurechtszins eingehoben wurde. Die Bauberechtigte ist weiters verpflichtet, den sich aus der Abrechnung ergebenden Differenzbetrag zwischen dem bereits bezahlten Teil des Bauzinses und dem zusätzlich geschuldeten Betrag (der Bauzins abzüglich des Verzichtes zugunsten der Altmietner) bis längstens 20.03. des Folgejahres an die X (BA 15) zu entrichten.

Für den Fall einer Überschreitung des Zahlungstermins ist die X berechtigt, Verzugszinsen in der Höhe von 9 % p.a. vom Tag der Fälligkeit bis zum Tag der tatsächlichen Zahlung zu verrechnen."

Mit dem Schriftsatz vom 15. April 2013 wurden dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel der Vertrag vom 8. Februar 2013 samt der Vereinbarung über einen vorübergehenden Verzicht betreffend die BEZ a. der KG a. vorgelegt.

In diesem Schriftsatz wurde ausgeführt:

„..... Aus diesen Unterlagen ist ersichtlich, dass meine Mandantin davon ausgeht, dass für den gegenständlichen Baurechtsvertrag samt Zusatzvereinbarung die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer mit € 6.119.309,21 und daraus abgeleitet die Grunderwerbsteuer mit € 214.175,82 festzusetzen ist.

Ich darf namens und auftrags meiner Mandantschaft die Bemessung der Grunderwerbsteuer in diesem Sinne beantragen.

Als Bemessungsgrundlage wurde in diesem Schriftsatz der reduzierte Bauzins angeführt.

Zu den Unterlagen zählte auch folgende Darstellung der Bf.:

„.....Im konkreten Fall ist der Jahreswert der Leistung ungewiss, da der Bauzins von der Fluktuation der Altmietner abhängig ist. Bei Nutzungen und Leistungen, die in Ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, ist als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird.

Berechnung:

Bei der gegenständlichen Berechnung wurde zur Berücksichtigung der Fluktuation der Altmietner die Daten der Statistik Austria über die Jahresschnittsbevölkerung 2011 in Wien (Männer und Frauen), gegliedert nach Alter und Lebenserwartung, herangezogen. Auf Basis dieser Daten wurde ein nach Altersgruppen gewichteter Durchschnitt der Lebenserwartung berechnet.

Bei einer Altersstruktur der Altmietner von 23 bis 83 Jahren zum 1.1.2013, ergibt sich eine durchschnittliche nach Altersgruppen gewichtete Lebenserwartung der Altmietner von 35,06 Jahre (Beilage - "Jahresschnittsbevölkerung 2011" - Spalte "Jahre mit Nachlass nach Altersgruppe gewichtet"). Das bedeutet, dass die Altverträge durchschnittlich noch 35,06 Jahre wirksam sind. Der durchschnittliche Bauzins wurde über die Laufzeit des Baurechtes von 60 Jahren mit EUR 5, 121m2 wie folgt berechnet:

	Preis/m2	Laufzeit/Jahre	Bauzins
Vertrag Bauzins	8,38	24,94	209,01
Bauzins reduziert für "Altmietner"	2,80	35,06	98,16
Bauzins für 60 Jahre1m2		60,00	307,18
Jahre			60,00

Bauzins/m2/Jahr			5,12
-----------------	--	--	------

In der Berechnung (siehe Beilage) kommt für 35,06 Jahre der reduzierte Bauzins für Altmieter von EUR 2,80 zur Anwendung. Für 24,94 Jahre wird ein Bauzins von EUR 8,38 verrechnet (Jahre ohne Altmieter). Daraus ergibt sich ein Gesamtbauzins von EUR 307,18/m2 für 60 Jahre (Laufzeit des Baurechtes) und ein durchschnittlicher Bauzins/Jahr von EUR 5,121m2).

Für 66.404 m2 errechnet sich daher ein durchschnittlicher Jahreswert in Höhe von EUR 339.961,62. Als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer wurde der 18fache Jahreswert in Höhe von EUR 6.119.309,21 herangezogen.

Zum 31.12.2012 waren 66.404 m2 (100% der Baurechtsfläche) an Altmieter vermietet. Auch nach dem 1. Halbjahr 2013 ist, die Gesamtfläche, mangels Ausscheiden von Altmietern, zur Gänze den Altmietern zuzuordnen.“

Vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel wurde der Beschwerdeführerin für die Einräumung des Baurechtes mit Bescheid vom 23. Oktober 2013 die Grunderwerbsteuer mit € 350.573,28 vorgeschrieben. Dem Antrag, die Grunderwerbsteuer vom reduzierten Bauzins zu berechnen, wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit diesem Bescheid nicht stattgegeben.

In der Begründung zu diesem Bescheid wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass es sich bei dem in der Vereinbarung abgegebenen Verzicht um keine generelle Reduktion des Bauzinses handelt. Im Baurechtsvertrag wurde ein jährlicher Bauzins von € 556.465,52 vereinbart.

Es liegt keine Nutzung oder Leistung vor, die in ihrem Betrag ungewiss ist oder in ihrer Höhe schwankend ist. Vielmehr wurde im Vertrag ein fixer Bauzins vereinbart. Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage ist der 18-fache Bauzins.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt und im Wesentlichen vorgebracht, dass der Vertrag über die Bestellung des Baurechtes und der Vertrag über den vorübergehenden Verzicht als einheitliches Rechtsgeschäft zu betrachten sind. Getrennt abgeschlossene Verträge sind dann als Einheit aufzufassen, wenn alle Beteiligten trotz mehrerer getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigten und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht. Im gegenständlichen Fall liegen sowohl der zeitliche Zusammenhang als auch der einheitliche Gesamtzweck der beiden Vereinbarungen - beide Verträge wurden auf Grund desselben Gemeinderatsbeschlusses abgeschlossen - vor. Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist die wirtschaftliche Leistung des Bauberechtigten an den Grundeigentümer.

Die Fluktuation unter den Altmietern sei aufgrund der attraktiven Gesamtflächen und der geringen Mietzinse für Altmieter gering. Häufig werden Wohnungen an Ehepartner oder Kinder weitergegeben, die nach Maßgabe der vertraglichen Regelungen gleichfalls als Altmieter gelten.

Bei Nutzungen und Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, sei als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird (§ 17 Abs 3 BewG). Aktuell steht fest, dass der Jahreswert des Bauzinses EUR 185.931,20 beträgt. Dies ist - entgegen der Annahme der belangten Behörde - der einzige Umstand der aktuell feststeht.

Nach ständiger Rechtsprechung sind für die Ermittlung des Durchschnittswertes nach § 17 Abs 3 BewG grundsätzlich die tatsächlichen Umstände heranzuziehen, die im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld maßgebend waren. Es bestehen allerdings auch keine Bedenken dagegen, dass die Abgabenbehörde bei der Ermittlung der Durchschnittswerte auf tatsächliche Umstände zurückgreife, die sich nach Eintreten der Steuerschuld ereigneten (VwGH 26.6.1997, 96/16/0239). Die Bf verwies auf die bereits vorgelegte Berechnung und darauf, dass die von der Statistik Austria verlautbarte demographische Entwicklung der Bevölkerungsstruktur in Wien für 2011 (eingeschränkt auf die Altersklasse 23 bis 83 Jahre) für die künftige Fluktuation zugrunde gelegt wurde. Diese Daten deuten auf eine künftige Fluktuation von durchschnittlich 2,9 % p.a. hin. Dieser Wert ergibt sich aus der durchschnittlichen Lebenserwartung der zugrunde gelegten Altersklasse von 23 bis 83 Jahre (Laufzeit des Baurechtes). Die Auswertung ergibt, dass die Altverträge durchschnittlich noch 35,06 Jahre wirksam sind und dafür ein Bauzins von EUR 2,80/m² zur Anwendung komme. Für die restlichen 24,94 Jahre der Baurechtsdauer werde der Bauzins mit EUR 8,38/m² angesetzt. Daraus errechne sich für 60 Jahre ein durchschnittlicher Bauzins von EUR 307,18/m² sowie ein durchschnittlicher jährlicher Bauzins von EUR 5,119595545/m².

Die Beschwerdeführerin beantragte die Bemessungsgrundlage in Höhe von € 6.119.309,21 anzusetzen und die Grunderwerbsteuer mit € 214.175,82 festzusetzen.

Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

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

Das Bundesfinanzgericht hat Einsicht genommen in den Bemessungsakt des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (ErfNr.) sowie in das Protokoll der Sitzung des Gemeinderates vom 27. Juni 2012.

Hierin wurde vom Gemeinderat die Zahlung eines Bauzinses in der Höhe von € 8,38 pro Quadratmeter und für die "Altmietner" die Bezahlung eines Bauzinses in der Höhe von € 2,80 pro Quadratmeter.

Im Laufe des Verfahrens wurde von der Abhaltung einer mündlichen Verhandlung Abstand genommen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

Gemäß § 2 Abs. 2 Z. 2 GrEStG stehen Baurechte den Grundstücken gleich.

Dass die vorliegende Einräumung des Baurechtes einen grunderwerbsteuerbaren Rechtsvorgang bildet und die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung zu berechnen ist, steht außer Streit.

Unbestritten ist ferner, dass es sich um wiederkehrende Leistungen handelt, die gemäß § 15 Abs. 1 Bewertungsgesetz (BewG) mit der Summe der einzelnen Jahreswerte abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen zu berechnen ist.

Strittig ist nur, mit welchem Betrag die einzelnen Jahresleistungen anzusetzen sind.

Als Gegenleistung bzw. als Bemessungsgrundlage kommt beim Erwerb des Baurechtes der vereinbarte Bauzins in Betracht, da dieser die wirtschaftliche Leistung des Bauberechtigten an den Grundeigentümer darstellt, gegen die der Grundeigentümer das Baurecht einräumt (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 2 Rz 48). Hier ist zu untersuchen, welche jährlichen Leistungen von den Vertragspartnern vereinbart wurden. Im Vertrag über die Baurechtsbestellung verpflichtete sich die Beschwerdeführerin im Pkt. 2. des Vertrages einen jährlichen Bauzins in der Höhe von € 556.465,52, das sind € 8,38 pro m² der Baurechtsfläche zu bezahlen. Mit Vereinbarung über einen vorübergehenden Verzicht, abgeschlossen zwischen den selben Vertragspartnern wie der Vertrag über die Baurechtsbestellung und am selben Tag unterschrieben wie dieser Vertrag, wird vereinbart, dass den Altmietern nur ein Drittel des Bauzinses verrechnet wird und dafür von der X auf den Differenzbetrag (zwei Drittel des Bauzinses) verzichtet wird. Altmietner sind nach dieser Vereinbarung jene Personen, die am 1.1.2013 Mieter sind. Diese beiden Verträge wurden im Februar 2013 abgeschlossen.

Bereits in der Sitzung des Gemeinderates vom 27. Juni 2012, mehr als ein halbes Jahr bevor diese beiden Verträge abgeschlossen wurden, wurde der Bauzins für die Altmietner (nach der Definition für die Altmietner gab es zum 1.1.2013 nur Altmietner) mit € 2,80 und sonst mit € 8,38 beschlossen. Bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses der beiden Verträge stand fest, dass der Bauzins für Altmietner € 2,80 pro m² beträgt und der Bauzins in der Höhe von € 8,38 pro m² erst für Verträge, die mit neuen Mietern ab dem 1.1.2013 abgeschlossen werden, zum Tragen kommt.

In dem Schriftsatz vom 15. April 2013, mit welchem der Vertrag vom 8. Februar 2013 samt der Vereinbarung über einen vorübergehenden Verzicht vom selben Tag dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vorgelegt wurden, wurde beantragt, die Grunderwerbsteuer vom reduzierten Bauzins zu berechnen. Diesem Antrag wurde vom

Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel nicht stattgegeben und die Grunderwerbsteuer vom vereinbarten Bauzins berechnet.

Nach § 17 Abs. 3 GrEStG wird, wenn die Gegenleistung für das Grundstück herabgesetzt wird, die Steuer auf Antrag der Herabsetzung entsprechend festgesetzt, wenn die Herabsetzung innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld stattfindet.

Im Schriftsatz vom 15. April 2013 wurde beantragt, die Grunderwerbsteuer vom herabgesetzten Bauzins zu berechnen.

Für die Beurteilung von Anträgen kommt es nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätze und zufälligen verbalen Formen an, sondern auf den Inhalt (vgl. VwGH 5. 7. 1999, 99/16/0115). Aus dem Inhalt des Schriftsatzes vom 15. April 2013 kann geschlossen werden, dass der Wille der Partei auf die Vorschreibung einer Grunderwerbsteuer vom herabgesetzten Bauzins gerichtet war. Es liegt hier ein Antrag auf Herabsetzung der Grunderwerbsteuer vor.

Es kommt für die Beurteilung der Gegenleistung nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. So dürfen bei der Beantwortung der Frage, in welcher Höhe die Grunderwerbsteuer zu erheben ist, die wahren wirtschaftlichen Merkmale des betreffenden Erwerbsvorganges nicht außer Acht gelassen werden (Fellner, aaO, § 5 Rz 5 und die dort zitierte Judikatur).

Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht auf die beurkundete, sondern auf die tatsächlich gegebene Gegenleistung an. Im gegenständlichen Fall wurde in der Vereinbarung über einen vorübergehenden Verzicht von der X auf den Differenzbetrag verzichtet, wenn an die Altmieter tatsächlich nur der reduzierte Vertrag verrechnet wird. Dass hier ein Verzicht vorliegt, ergibt sich schon aus der Überschrift der Vereinbarung, die vollständig lautet: "VEREINBARUNG ÜBER EINEN VORÜBERGEHENDEN VERZICHT".

Auch in der Vereinbarung wird festgehalten, dass unter der Voraussetzung, dass die Bauberechtigte tatsächlich nur den reduzierten Betrag an die Altmieter verrechnet, die X ihrerseits auf den entsprechenden Differenzbetrag (2/3 des anteiligen Bauzinses der Altmieter) verzichten wird.

Weiter wurde vom Gemeinderat die Zahlung eines Bauzinses in der Höhe von € 8,38 pro Quadratmeter und für die "Altmieter" die Bezahlung eines Bauzinses in der Höhe von € 2,80 pro Quadratmeter beschlossen. Es stand bereits vor Abschluss des Vertrages fest, dass für die Altmieter von der Bauberechtigten nur ein Betrag von € 2,80 pro Quadratmeter zu entrichten sein wird, was mit der Vereinbarung über einen vorübergehenden Verzicht dann auch schriftlich festgehalten wurde. An die X wird von der Beschwerdeführerin tatsächlich nur der verminderte Bauzins bezahlt und erhält damit die X für die Einräumung des Baurechtes nicht den im Vertrag vereinbarten Betrag, sondern nur den auf Grund der Vereinbarung über einen vorübergehenden Verzicht verminderten Bauzins.

Da im Laufe der Jahre immer mehr "Altmietner" wegfallen, ändert sich in den einzelnen Jahren auch der Betrag, welcher an die X zu leisten sein wird. Bei Nutzungen und Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, ist nach § 17 Abs. 3 BewG als Jahreswert der Betrag zu Grunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird. Der Durchschnittswert wurde von der Bf im gegenständlichen Fall mit jährlich € 339.961,62 errechnet.

Gegen die vorgenommene Berechnung bestehen keine Bedenken.

Dem Antrag auf Herabsetzung der Grunderwerbsteuer ist zu entsprechen, und ausgehend von diesem Wert die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer zu ermitteln (vgl auch BFG vom 11. September 2014, GZ. RV/7102664/2013).

Dieser Betrag mit 18 multipliziert ergibt eine Bemessungsgrundlage in der Höhe von € 6.119.309,21 davon 3,5 % sind € 214.175,82 Grunderwerbsteuer.

Aus diesen Gründen ist spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 Bescheid-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof nicht einheitlich beantwortet wird. Die getroffene Entscheidung entspricht der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 5.7.1999, 99/16/0115).

Wien, am 30. September 2014