

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Frau V. und die weiteren Senatsmitglieder Herrn R., Herrn LA und Herrn LWin der Beschwerdesache der Bf., X, vertreten durch WS gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 20.02.2014, Erf.Nr. x/y betreffend Grunderwerbsteuer in der Sitzung am 8. September 2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und der Bescheid gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert wie folgt:

Die Grunderwerbsteuer wird gemäß § 7 Z. 3 GrEStG festgesetzt mit € 126.078,30 (3,5 % von einer Bemessungsgrundlage von € 3.602.237,04)

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

Entscheidungsgründe

Ob der im Eigentum der Y. stehenden Liegenschaft EZ 1 des Grundbuches der KG Z. haftete zu Gunsten der Bf., der Beschwerdeführerin, ein Baurecht bis 31.12.2012, wofür die Baurechtseinlage 2 des Grundbuches der KG Z. eröffnet worden war. Dieses Baurecht endete mit 31.12.2012 durch Zeitablauf.

Mit Vertrag vom 2. Mai bzw. 21. Juni 2013 bestellt die Y. zu Gunsten der Beschwerdeführerin nach grundbürgerlicher Durchführung eines im Vertrag genannten Teilungsplanes der A. an der Liegenschaft EZ 1, KG Z., 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 € 328.378,68, das sind € 8,38 pro m² der Baurechtsfläche, zu bezahlen.

Ebenfalls am 2. Mai bzw. 21. Juni 2013 wurde zwischen der Y. 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 ‚Altmieter‘ bezeichnet.

Weiters zum Kreis der Altmieter zählen Personen, die nach dem 31.12.2012 in ein bestehendes Mietverhältnis aufgrund der Bestimmung des § 87 Abs. 2 EheG, oder gem. 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 Altmieter mit Erreichen der Volljährigkeit.

Die Vertragsteile kommen (insbesondere aus sozialen Überlegungen) überein, dass die Verrechnung des neuen Bauzinses an die Altmieter 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 Altmieter verrechnet, wird die Y. ihrerseits auf den entsprechenden Differenzbetrag (2/3 des anteiligen Bauzinses der Altmieter) 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 Altmieter.

Die zuvor angeführte Reduktion endet mit der Beendigung des Altmietverhältnisses. Im Falle eines Eintrittes endet die Reduktion mit dem Verlust der Stellung als Altmieter 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 Y. 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 Altmieter) bis längstens 20.03. des Folgejahres an die Y. (BA 15) zu entrichten.

Für den Fall einer Überschreitung des Zahlungstermins ist die Y. 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 8. August 2013 wurden dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel der Vertrag vom 21. Juni 2013 samt der Vereinbarung über einen vorübergehenden Verzicht betreffend die BEZ 2 der KG Z. vorgelegt. In diesem Schriftsatz wurde ausgeführt:

„Wie Sie diesen Vertragsurkunden entnehmen können, verzichtet die Y. auf 2/3 des vereinbarten Bauzinses unter den in den Verträgen normierten Voraussetzungen. Ich habe daher zu Recht als Bemessungsgrundlage den jährlichen, derzeit zu tragen kommenden Bauzins von € 109.459,56 zugrunde gelegt.“

Als Bemessungsgrundlage wurde in diesem Schriftsatz der reduzierte Bauzins angeführt. In diesem Schriftsatz wurde beantragt, die Grunderwerbsteuer vom reduzierten Bauzins zu berechnen.

Vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel wurde der Beschwerdeführerin für die Einräumung des Baurechtes mit Bescheid vom 20. Februar 2014 die Grunderwerbsteuer mit € 206.878,57 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 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 € 328.378,68 vereinbart. Die gegenständliche Verzichtsvereinbarung stellt keinesfalls eine Verringerung des Bauzinses dar, vielmehr liegt ein Verzicht zugunsten Dritter sowie eine Vereinbarung über die Zahlungsmodalitäten vor.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) wurde 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 – beide Verträge wurden am 21. Juni 2013 abgeschlossen – 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.

Einsicht genommen wurde in das Protokoll der Sitzung des Gemeinderates vom 27. Juni 2012. Beschlossen wurde vom Gemeinderat die Zahlung eines Bauzinses in der Höhe von € 8,38 pro Quadratmeter und für die „Altmiet“ die Bezahlung eines Bauzinses in der Höhe von € 2,80 pro Quadratmeter. Auch in den Wortmeldungen ist jeweils neben dem Preis von € 8,38 pro Quadratmeter von einem Betrag von € 2,80 pro Quadratmeter für die Altmiet die Rede.

Über Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes, bekannt zu geben, welche Beträge in den einzelnen Jahren voraussichtlich an die Y. zu leisten sein werden und danach, ausgehend von diesen Zahlungen, einen jährlichen Durchschnittsbetrag zu ermitteln, wurde für die 60 Jahre ein durchschnittlicher Jahresbetrag von € 200.124,28 bekannt gegeben. In der für das Jahr 2013 vorgelegten Liste wurde das Geburtsjahr und das Geschlecht der jeweiligen Mieterin bzw. des jeweiligen Mieters ergänzt und die im Durchschnitt der 60-jährigen Vertragslaufzeit voraussichtlich zu erzielenden Mieten berechnet. Auf Basis der von der Statistik Austria veröffentlichten Sterbetafel 2012 wurde die Restlebenserwartung der Mieter ermittelt. Unterstellt wurde, dass die Mieter das Mietverhältnis bis zu ihrem Tod aufrechterhalten. Angesichts der Langfristigkeit des Vertragsverhältnisses erfolgte eine Dynamisierung der Sterbetafel ebenfalls auf Grund einer Veröffentlichung der Statistik Austria. Nach dieser nimmt die Lebenserwartung pro Jahr durchschnittlich um 0,23 Jahre zu. In der Folge wurde die Anzahl der Jahre berechnet, in denen der erhöhte Mietzins zur Anwendung kommt und dann der Gesamtmietzins, der bis zum Ende der Vertragslaufzeit im Jahr 2072 anfallen wird. Aus dieser Summe wurde der voraussichtliche durchschnittliche Mietzins pro Monat und pro Mieter errechnet. Eintrittsrechte und Leerstehungen durch Mieterwechsel wurden ebenso wenig berücksichtigt wie vorzeitige Vertragsauflösungen, da sich diese die Waage halten dürften und deshalb vernachlässigt werden können.

In der mündlichen Verhandlung vom 8. September 2014 wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel das bisherige Vorbringen wiederholt und vom Vertreter der Beschwerdeführerin ergänzend ausgeführt, dass das im Rahmen der Vorlage der Verträge beigelegte Anbringen einem Antrag nach § 17 Abs. 3 GrEStG entspricht.

Erwägungen

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 € 328.378,68, 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 Y. 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 Juni 2013 abgeschlossen.

Bereits in der Sitzung des Gemeinderates vom 27. Juni 2012, also beinahe ein 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 8. August 2013, mit welchem der Vertrag vom 21. Juni 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 8. August 2013 wurde beantragt, die Grunderwerbsteuer vom herabgesetzten Bauzins zu berechnen.

Für die Beurteilung von Anträgen kommt es nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen und zufälligen verbalen Formen an, sondern auf den Inhalt (vgl. VwGH 5.7.1999, 99/16/0115). Aus dem Inhalt des Schriftsatzes vom 8. August 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 Y. auf den Differenzbetrag verzichtet, wenn an die Altmieter tatsächlich nur der reduzierte Betrag 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 Y. 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 Y. wird von der Beschwerdeführerin tatsächlich nur der verminderte Bauzins bezahlt und erhält damit die Y. 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 „Altmieter“ wegfallen, ändert sich in den einzelnen Jahren auch der Betrag, welcher an die Y. 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 im gegenständlichen Fall mit jährlich € 200.124,28 bekanntgegeben. Dem Antrag auf Herabsetzung der Grunderwerbsteuer ist insoweit zu entsprechen, als ausgehend von diesem Wert die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer zu ermitteln ist. Dieser Betrag mit 18 multipliziert ergibt eine Bemessungsgrundlage in der Höhe von € 3.602.237,04, davon 3,5 % sind € 126.078,30 Grunderwerbsteuer.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht (vgl. VwGH 5.7.1999, 99/16/0115).

