

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch BKS Steuerberatung GmbH & Co KG, Untere Hauptstr 10, 3150 Wilhelmsburg an der Traisen, über die Beschwerde vom 28. Juli 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 15. Juli 2019 betreffend Grunderwerbsteuer, Steuernummer ***BF1StNr1***, Erfassungsnummer 2019, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1 Kaufvertrag

Am 11.01.2019/21.02.2019 schlossen

- das Ehepaar AP und EP (kurz: Verkäufer),
- der Beschwerdeführer (kurz: Bf),
- der GV-Betriebsgebiet (kurz: Gemeindeverband) und

- die Marktgemeinde C (kurz: Gemeinde)

einen *“Kauf- und Straßengrundabtretungsvertrag sowie Vereinbarungen“* ab.

Das gegenständliche Vertragswerk besteht aus 6 Abschnitten (A. – F.) und hat nachstehenden Inhalt:

1. *“A. PRÄAMBEL“*: In diesem Vertragspunkt (kurz: VP) sind die Rechtsverhältnisse dargestellt. Die Verkäufer sind je zur Hälfte Miteigentümer der im Vertrag näher bezeichneten Liegenschaft mit der GST-NR 000/1.

Das Grundstück ist unbebaut und als Bauland-Betriebsgebiet gewidmet. Der Gemeindeverband hat ein Optionsrecht zum Erwerb der Liegenschaft. In Bezug auf das vom Bf zu erwerbende Teilgrundstück wird auf dieses Optionsrecht verzichtet, der Kaufvertrag II wird in Ausübung des Optionsrechtes abgeschlossen.

Die Vertragsparteien halten fest, dass der Erwerb der Trennstücke 1+2 durch den Bf zwecks Ermöglichung der betrieblichen Nutzung abgeschlossen wird.

2. *“B. KAUFVERTRAG I“*: Die Verkäufer verkaufen die Trennstücke 1+2, gebildet aus dem Grundstück 000/1, im Gesamtausmaß von 6.745 m² an den Bf. Als Kaufpreis wird ein Betrag von € 136.923,50 vereinbart.

Der Gemeindeverband verzichtet diesbezüglich auf sein Optionsrecht (VP *“7. Optionsverzicht“*). Unter VP *“8. Bauverpflichtung – Wiederkaufsvorbehalt“* verpflichtet sich der Bf, der Käufer, zur Errichtung der konsensgemäßen Betriebsgebäude innerhalb eine Frist von 3 Jahren. Zur Absicherung dieser Verpflichtung wird dem Gemeindeverband ein Wiederkaufsrecht mit näher dargestelltem Inhalt eingeräumt.

3. *“C. KAUFVERTRAG II“*: Die Verkäufer veräußern das Trennstück 5 des Grundstücks 000/1 im Ausmaß von 2.598 m² an den Gemeindeverband zu dem vereinbarten Kaufpreis.

4. In Abschnitt *“D. STRASSENGRUNDABTRETUNGSVERTRAG“* wird die unentgeltliche Abtretung des Trennstückes 5 vom Gemeindeverband in das öffentliche Gut der Gemeinde vertraglich festgehalten.

5. Der Abschnitt *“E. VEREINBARUNG INFRASTRUKTURBEITRAG“* wird zwischen dem Gemeindeverband und dem Bf abgeschlossen.

Zwecks Abgeltung der vom Gemeindverband bereits vorgenommenen und noch vorzunehmenden Erschließung beziehungsweise Infratrakturerstellung der Trennstücke 1+2 verpflichtet sich der Bf zu einem einmaligen Infrastrukturbeitrag (Nutzungsentgelt) in der Höhe von € 11,70 pro Quadratmeter, sohin insgesamt inkl. Umsatzsteuer von € 94.699,80.

Im folgenden VP *“18. Leistungsumfang Infrastrukturbeitrag“* wird der Inhalt des Beitrages näher beschrieben. Diese Vertragsbestimmung hat folgenden Wortlaut:

“Bei vorstehendem Infrastrukturbeitrag (Erschließungsentgelt) handelt es sich um das Entgelt für folgende, seitens des Gemeindeverbandes sowie dessen Rechtsnachfolgern bereits erbrachten bzw auch zukünftig noch zu erbringenden Leistungen, und zwar:

- a) die Pflicht, das vom Gemeindeverband im Gebiet dieses Gemeindeverbandes bereits errichtete bzw. noch zu errichtende Straßennetz den Käufern, sowie deren Rechtsnachfolgern im Eigentum des vertragsgegenständlichen Grundstückes zwecks betrieblicher Nutzung des kaufgegenständlichen Grundstückes zur Verfügung zu stellen; diese Pflicht erstreckt sich auch auf diejenigen natürlichen oder juristischen Personen, die mit Zustimmung des jeweiligen Eigentümers des kaufgegenständlichen Grundstückes dieses Grundstück oder die die darauf errichteten Betriebsgebäude betrieblich nutzen;*
- b) die bereits erfolgte Errichtung eines Kanals für Oberflächenentwässerung der kaufgegenständlichen Grundfläche;*
- c) die bereits erfolgte Errichtung eines Schmutzwasserkanals zwecks Schmutzwasserentwässerung der kaufgegenständlichen Grundfläche;*
- d) die bereits erfolgte Errichtung der zu der kaufgegenständlichen Grundfläche führenden Wasserleitung;*
- e) die bereits erfolgte Errichtung einer ausreichenden Straßenbeleuchtung der zu der kaufgegenständlichen Grundfläche führenden Straße;*
- f) die bereits erfolgte Veranlassung der Errichtung der Telekomleitung durch die Telekom Austria AG sowie der Stromleitung durch die EVN AG jeweils bis zur Grundgrenze der kaufgegenständlichen Grundfläche;*
- g) die Winterbetreuung (Schneeräumung, Streuung) sowie die Straßenreinigung entsprechend der StVO des im Betriebsgebiet C gelegenen Wege- und Straßennetzes, soweit es zur betrieblichen Nutzung der kaufgegenständlichen Grundfläche benötigt wird.*

Zwischen den Vertragsparteien wird vereinbart, dass der Gemeindeverband verpflichtet ist,

- a) die "a)" bis "e)" angeführten Anlagen auf seine Kosten ordnungsgemäß Instand zu halten, zu warten und erforderlichenfalls Instand zu setzen;*
- b) zu gewährleisten, dass für die zukünftige Instandhaltung, Wartung sowie allfällige Wiedereinsetzung der Telekomleitung durch die Telekom Austria AG sowie der Stromleitung durch die EVN AG in den Bereichen bis zu der vertragsgegenständlichen Grundfläche den jeweiligen Eigentümern dieses Grundstückes keine Kosten entstehen,*

dies bei sonstiger Klag- und Schadloshaltung der Käuferseite sowie deren Rechtsnachfolgern. Die vorangeführten Verpflichtungen des Gemeindeverbandes bestehen grundsätzlich auf die Dauer von 50 Jahren ab beiderseitiger Vertragsunterfertigung sowie darüber hinaus bis zu jenem Zeitpunkt, zu welchem diese Verpflichtungen von einem Rechtsnachfolger des Gemeindeverbandes übernommen werden.

Ausdrücklich wird jedoch festgehalten, dass die in dem vorstehenden Absatz dieses Vertragspunktes angeführten Leistungen vom Gemeindeverband nur dann zu erbringen sind, wenn das Vertragsobjekt vom jeweiligen Liegenschaftseigentümer bzw. einem allfälligen Bestandnehmer auch tatsächlich betrieblich genutzt wird.

Im Gegenzug verpflichtet sich der Bf der Gemeinde und dem Gemeindeverband gegenüber, dafür Sorge zu tragen, dass auf dem für das Trennstück 1 neu entstehenden Grundstück 000/10 sowie auf dem für das Trennstück 2 neu entstehenden Grundstücks 000/11 je des Grundbuchs der Katastralgemeinde innerhalb der nächsten 20 (zwanzig) Jahre keine Projekte der Erotikbranche angesiedelt werden. Dies bei sonstiger Klag- und Schadloshaltung der Gemeinde sowie dem Gemeindeverband gegenüber.“

6. Abschnitt “F. ALLGEMEINES“ enthält die sonstigen Vertragsbestimmungen, ua., dass Anschlussgebühren (VP 19.; Wasseranschluss, Wasserbereitstellung, Kanalanschluss und Kanalbenützung) sowie allfällige zukünftige von der Gemeinde bescheidmäßig festgestellte Aufschließungskosten (VP 20.) nicht im Infrastrukturbeitrag (Nutzungsentgelt) enthalten sind.

Gleichzeitig verpflichtete sich der Gemeindeverband 25% der Kosten gemäß VP 19. zu erstatten.

2 Angefochtene Bescheide

Das Finanzamt setzte für die beiden Erwerbsvorgänge in zwei gleichlautenden Bescheiden die Grunderwerbsteuer vom Kaufpreis und vom Infrastrukturbeitrag, jeweils zur Hälfte, bescheidmäßig, unter Hinweis auf RV/0462-I/08, fest.

3 Beschwerde

Innerhalb offener Frist wurde gegen beide Bescheide Beschwerde erhoben und eingewendet, dass in der Begründung auf eine ältere Entscheidung des UFS Bezug genommen wurde. Es sei jedoch die aktuelle Entscheidung des BFG vom 28.11.2017, RV/5101466/2014, maßgeblich. In diesem Erkenntnis vertritt das BFG die Ansicht, dass solche Nutzungsrechte (Infrastruktureinrichtungen) als Zubehör des erworbenen Grundstücks zu sehen sind, jedoch von der Ausnahme des § 2 Abs. 1 Z 1 GrEStG erfasst sind und daher nicht der Grunderwerbsteuer unterliegen würden. In den angefochtenen Bescheiden sei der

Infrastrukturbeitrag sohin zu Unrecht als sonstige Leistung in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer miteinbezogen worden.

4 Beschwerdevorentscheidungen

Mit zwei Beschwerdevorentscheidungen, jeweils vom 30.08.2019, wurde die Beschwerde abgewiesen und dies (gleichlautend) wie folgt begründet:

“Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl 1987/309, idgF, ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Alles, was der Käufer einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten und in einem unmittelbaren, tatsächlichen, wirtschaftlichen oder auch „inneren“ Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb steht ist Gegenleistung.

Nach der Judikatur des VwGH (25.2.1993,91/16/0031) kommt es nicht darauf an, ob die Leistung ausschließlich dem Beschwerdeführer (=Käufer) zugutekommt, sondern letztlich darauf, ob der wohlverstandene, einheitliche Vertragswille auf den Erwerb einer aufgeschlossenen Parzelle gerichtet und der Erwerb der Parzelle im unaufgeschlossenen Zustand faktisch gar nicht möglich oder undenkbar war. Dabei ist es lt. VwGH auch ohne jegliche rechtliche Bedeutung, dass etwa die Kaufpreissumme einerseits und die Kosten der Aufschließung andererseits an voneinander verschiedene (natürliche oder juristische) Personen zu entrichten sind. Der Infrastrukturbeitrag (Aufschließung Straßen, Kanal, Strom) wird nicht zu den „Betriebsanlagen“ iSd § 2 Abs 2 Z 1 GrEStG gezählt – die Leistungen dienen nicht typisch einem Betrieb. Ob sich der vom Käufer abzugeltende Aufschließungsaufwand der Gemeinde auf Bau-Erwartungsland oder Bauland-Betriebsgebiet bezog spielt hinsichtlich Zugehörigkeit zum Entgelt keine Rolle.“

5 Vorlageantrag

Fristgerecht wurde dagegen der Antrag gestellt, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen, eine mündliche Verhandlung durchzuführen und den gesamten Senat entscheiden zu lassen. Es wurde auf das bisherige Vorbringen verwiesen und ergänzend auf die in der Beschwerde angeführte Entscheidung des BFG und den dazu ergangenen Aufsatz von *Fischerlehner/Zeilinger* im BFGjournal 2018, 110, verwiesen.

6 Vorlage an das Verwaltungsgericht

Mit Bericht vom 04.12.2019 wurde die Beschwerde samt den Teilen des Verwaltungsaktes laut Aktenverzeichnis an das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

7 Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Es wurde Einsicht genommen in die Homepage des Gemeindeverbandes:

Dieser ist ein Zusammenschluss aus sechs Gemeinden. Zweck des Gemeindeverbandes, kleinregional organisiert, ist die Ansiedlung von Betrieben in den dazugehörigen Betriebsgebieten. Es sind dies zwei Betriebsgebiete mit einer Gesamtgröße von 24,6 ha. Die beiden Areale liegen verkehrsgünstig nebeneinander an der A1 an einem Autobahnanschluss. Unter dem Kapitel *“Anschlussmöglichkeiten“* wird ausgeführt:

INKLUSIVE	EXKLUSIVE
Gemeindeverbandsförderung durch Rückvergütung der Aufschliessungsabgabe	Aufschließung (lt. jeweils gültigem Einheitssatz)
Abwasserbeseitigung	
Kanalverlegung bis zum Hauskontrollschacht	Kanalanschlussgebühr Jährliche Kanalbenützungsgebühr
Verkehrsflächen	
Errichtung der im öffentlichen Gut liegenden Straße samt Gehsteig und Beleuchtung, Befreiung von jeder Anliegerleistung	Abstellflächen und Straßen innerhalb des Betriebsgrundstückes
Stromversorgung	
Netzzutrittsentgelt (20-KV-Leitung und Trafostation im Wirtschaftspark)	Niederspannungsmäßige Versorgung von der Trafostation zum Betriebsgrundstück

Gasversorgung	
Verlegung der Gasleitung im öffentlichen Gut (ab 2004)	Anschluss von der Gasleitung im Öffentlichen Gut zum Betriebsgebäude (ab 2004)
Wasserversorgung	
Verlegung der Wasserleitung im öffentlichen Gut, Errichtung von Hydranten	Anschluss von der Ortsnetzleitung im öffentlichen Gut zum Betriebsgebäude
Telekommunikation	
Errichtung der Telekommunikationsleitungen für Telefon, ISDN, ADSL	Anschlussleitung von der jeweils in der Straße liegenden Hauptleitung zum Betriebsgebäude

8 Anträge gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 und § 274 Abs. 1 Z 1 BAO

Mit Fax vom 29.09.2021 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit dem gegenständlichen Kaufvertrag erwarb der Bf eine Liegenschaft in einem Betriebsgebiet an der A1 zur betrieblichen Nutzung. Vertragsparteien waren neben den Verkäufern und dem Käufer (der Bf), auch der Gemeindeverband und die Gemeinde.

Der Gemeindeverband ist ein Zusammenschluss von sechs Gemeinden mit dem Zweck die Infrastruktur in den dazugehörigen Betriebsgebieten herzustellen, zu betreuen, Instand zu halten und Betriebe anzusiedeln.

Neben dem Kaufpreis, der an die Veräußerer zu entrichten ist, verpflichtete sich der Bf einen einmaligen *“Infrastrukturbeitrag (Nutzungsentgelt)”* mit einem Fixpreis pro m², sohin im Betrag von € 78.916,50 zuzüglich Umsatzsteuer, an den Gemeindeverband zu entrichten.

Bei diesem Einmalbetrag anlässlich des Kaufs handelt es sich – laut VP. E. *“18. Leistungsumfang Infrastrukturbeitrag”* – um das Entgelt für nachstehende bereits erbrachte bzw. auch zukünftig noch zu erbringende Leistungen:

Ad a) Der Gemeindeverband verpflichtete sich im Gebiet dieses Verbandes das bereits errichtete bzw. noch zu errichtende Straßennetz dem Käufer und seinen Rechtsnachfolgern im Eigentum der kaufgegenständlichen Liegenschaft für die Nutzung zur Verfügung zu stellen.

Der Bf und auch seine Rechtsnachfolger der Betriebsliegenschaft erwarben damit ein Nutzungsrecht am Straßennetz des Gemeindeverbandes.

Ad b) + c) Für den bereits errichteten Kanal für Oberflächenentwässerung und Schmutzwasserentwässerung der kaufgegenständlichen Liegenschaft.

Ad d) + e) + f) Für die errichtete Wasserleitung, Straßenbeleuchtung und Telekom- und Stromleitung zur kaufgegenständlichen Liegenschaft.

Ad g) Für die Betreuung (Winterräumung, Reinigung etc.) des Straßennetzes im Gebiet des Gemeindeverbandes.

Weiters verpflichtete sich der Gemeindeverband die Anlagen a) bis e) auf eigene Kosten Instand zu halten und zu gewährleisten, dass für die Instandhaltung der Telekom- und Stromleitungen den jeweiligen Eigentümern keine weiteren Kosten bis zu Grundfläche erwachsen.

Diese Verpflichtungen bestehen laut Vertrag grundsätzlich auf die Dauer von 50 Jahren ab Vertragsunterfertigung und nur bei betrieblicher Nutzung des Vertragsobjektes. Der Bf musste sich weiters verpflichten auf die nächsten 20 Jahre kein Projekt der Erotikbranche anzusiedeln.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass der Bf keine Anlagen bzw. Infrastruktureinrichtungen, die sich nicht auf seiner Kaufliegenschaft befinden, zugekauft hat.

Vielmehr ergibt sich aus dem Vertragsinhalt und der Information auf der Homepage, die ergänzend zur Auslegung des Vertrages heranzuziehen ist, dass er ‘für’ die Kaufliegenschaft und auch für deren Rechtsnachfolger im Eigentum des vertragsgegenständlichen Grundstücks ein Nutzungsrecht am Straßennetz, deren Beleuchtung, am Kanal, an den Zuleitungen für

Wasser, Telekom und Strom, die allesamt auf anderen Liegenschaften (zum Teil im öffentlichen Gut) hergestellt und verlegt wurden, erworben hat.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Feststellungen ergeben sich aus dem Verwaltungsakt, hier vor allem aus dem Wortlaut des 'Kauf- und Straßengrundabtretungsvertrages sowie Vereinbarungen' vom 11.01.2019/21.02.2019 und dem übereinstimmenden Vorbringen beider Verfahrensparteien.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Strittig ist, ob der an den Gemeindeverband zu entrichtende *"Infrastrukturbeitrag (Nutzungsentgelt)"* in der Höhe von € 94.699,80 Teil der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist.

1 Erwerbsvorgang

Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, ua. folgende Rechtsvorgänge:

"1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet,"

2 Art der Berechnung/Gegenleistung

Nach § 4 Abs. 1 1. Satz GrEStG in der Fassung des ab 1. Jänner 2016 anzuwendenden StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118, ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung (§ 5), mindestens aber vom Grundstückswert zu berechnen.

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

Gemäß § 5 Abs. 2 Z. 1 GrEStG gehören zur Gegenleistung Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt.

Gemäß § 5 Abs. 3 GrEStG sind der Gegenleistung hinzuzurechnen 1. Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes anderen Personen als dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass sie auf den Erwerb des Grundstückes verzichten, 2. Leistungen, die ein anderer

als der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überlässt.

Der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung - etwa im Sinne der §§ 879 Abs. 2 Z 4 oder 917 ABGB – hinausgeht (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 4 [Absatz 1] zu § 5, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Was Gegenleistung ist, wird im § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt (VwGH vom 26. Februar 2004, 2003/16/0146, vom 28. Februar 2007, 2005/16/0193, vom 29. August 2013, 2012/16/0159, und vom 11. September 2014, 2012/16/0108); überall dort, wo die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung zu berechnen ist, weil eine solche vorliegt und ermittelt werden kann, bildet nur jede denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, Teil der Bemessungsgrundlage (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 4 [Absatz 3] zu § 5, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Gegenleistungen, die der Erwerber nicht für den Erwerb des Grundstückes, sondern für andere Leistungen des Veräußerers erbringt, gehören nicht zur Bemessungsgrundlage, dies allerdings nur dann, wenn solche Gegenleistungen mit dem Grundstück in keinem unmittelbaren Zusammenhang stehen (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 8 zu § 5, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Steht hingegen die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen (VwGH vom 24. Februar 1966, Slg 3420/F, und vom 19. Juni 1969, Slg 3929/F), oder „inneren“ (VwGH vom 23. Jänner 1964, 1756/63, und vom 26. Mai 1966, 2181/65) Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des Gesetzes anzusehen (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 9 zu § 5, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Beim Erwerb eines Grundstückes, das Teil eines in Errichtung befindlichen Gewerbeparks ist, gehört bei entsprechender vertraglicher Koppelung auch der für die Erschließung des Grundstückes an einen Dritten zu leistende Infrastrukturbeitrag zur Gegenleistung (vgl. UFS vom 14.09.2009, RV/1987-W/07, Rechtssatz).

Ist im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages die Aufschließung bereits erfolgt, kann als Gegenstand des Vertrages ausschließlich das bereits erschlossene Grundstück angesehen werden. Dem Umstand, dass der Kaufpreis einerseits und die Aufschließungskosten andererseits an verschiedene (juristische) Personen zu erbringen waren, kam keine Bedeutung zu (vgl. BFG vom 28.10.2015, RV/6100613/2015).

Im konkreten Beschwerdefall kann kein Zweifel darüber bestehen, dass die Leistung des Infrastrukturbeitrages (Nutzungsentgeltes) – wie oben sachverhaltsmäßig festgestellt - in einem inneren Zusammenhang mit dem Grundstückskauf steht. Dies ergibt sich aus dem gesamten Vertragswerk und der Intention des Kaufvertrages.

Der beschwerdegegenständliche Infrastrukturbeitrag (Nutzungsentgelt) ist daher – wie von den Verfahrensparteien übereinstimmend angenommen – dem Grunde nach Teil der Gegenleistung.

3 Grundstücke

Im § 2 GrEStG 1987 wird der Begriff des Grundstückes für den Bereich des Grunderwerbsteuerrechtes bestimmt.

§ 2 GrEStG hat auszugsweise folgenden Wortlaut:

“(1) Unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes sind Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Was als Zugehör des Grundstückes zu gelten hat, bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes. Zum Grundstück werden jedoch nicht gerechnet:

1. Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören,

..... “

Nach dem zweiten Satz des § 2 Abs. 1 GrEStG bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes, was als Zugehör des Grundstückes zu gelten hat.

Der Ausdruck “Zugehör” entspricht damit der österreichischen Terminologie des bürgerlichen Rechtes (vgl. die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des GrEStG 1987, 109 BlgNR 17. GP).

Nach § 293 ABGB sind Sachen, welche ohne Verletzung der Substanz von einer Stelle zur anderen versetzt werden können, beweglich, im entgegengesetzten Falle sind sie unbeweglich. Sachen, die an sich beweglich sind, werden im rechtlichen Sinne für unbeweglich gehalten, wenn sie vermöge des Gesetzes oder der Bestimmung des Eigentümers das Zugehör einer unbeweglichen Sache ausmachen.

Nach § 294 ABGB ist unter Zugehör dasjenige zu verstehen, was mit einer Sache (im Sinne des ABGB) ‘in fortdauernde Verbindung gesetzt wird. Dahin gehören nicht nur der Zuwachs einer Sache, solange er von derselben nicht abgesondert ist, sondern auch die Nebensachen, ohne welche die Hauptsache nicht gebraucht werden kann oder die das Gesetz oder Eigentümer zum dauernden Gebrauch der Hauptsache bestimmt hat’ (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 12 zu § 2, unter Hinweis auf VwGH vom 31.08.2000, 97/16/0225).

Zugehör kann nur eine bewegliche Sache sein. Für die Frage, ob eine dauernde Widmung einer Sache als Zugehör erfolgt ist, ist steuerrechtlich nicht (nur) der Wille des Widmenden, sondern auch der äußere Tatbestand maßgebend, der auf den Widmungswillen schließen lässt (vgl. *N. Arnold in Arnold/Bodis*, GrEStG, § 2 Tz 18, unter Hinweis auf VwGH vom 03.12.1981, 81/16/0005).

Eine Sache wird Zugehör einer Hauptsache, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. *N. Arnold in Arnold/Bodis*, GrEStG, § 2 Tz 19ff):

1. Haupt- und Nebensache müssen denselben Eigentümer haben.
2. Die Nebensache muss zum Gebrauch der Hauptsache bestimmt sein.
3. Haupt- und Nebensache müssen in eine dauernde Verbindung gebracht werden, dh zwischen diesen muss ein gewisses Naheverhältnis bestehen (*Koziol/Welser*, Grundriss II¹⁰, 13).
4. Die Verbindung muss eine dauernde sein; die bloß vorübergehende Verbindung begründet keine Zugehöreigenschaft (VwGH vom 10.07.1957, 675/56).

Auch Rechte können Zugehör einer Liegenschaft sein (so auch VwGH vom 25.06.1992, 91/16/0037, 38); so ist das Nutzungsrecht an einer Eigentumswohnung zufolge seiner untrennbaren Verbindung mit einem Grundstücksanteil Zugehör zu diesem Anteil (VwGH vom 03.02.1964, 105/63, und vom 28.09.1972, 749/71; vgl. *N. Arnold in Arnold/Bodis*, GrEStG, § 2 Tz 18a):

Betriebszweck des gegenständlichen Gemeindeverbandes ist die Errichtung und der Betrieb des Betriebsgebietes. Der Gemeindeverband ist jedenfalls unternehmerisch tätig, für den Infrastrukturbeitrag wurde Umsatzsteuer in Rechnung gestellt.

Für den Betrieb eines Betriebsgebietes braucht es ein Straßennetz mit Beleuchtung und Leitungen, Kanal bis zu einzelnen Betriebsliegenschaften für Wasser, Abwasser, Strom, etc. Ohne derartige Anlagen können die einzelnen Grundstücke nicht betrieblich genutzt werden, daher ist nicht nur die Errichtung, sondern auch die Instandhaltung und Wartung von ganz wesentlicher Bedeutung.

Im gegenständlichen Beschwerdefall erwarb der Käufer (der Bf) entgeltlich

- Eigentum an der Kaufliegenschaft (Kaufpreis) und
- für sich und seine Rechtsnachfolger der Kaufliegenschaft, ein (auf die Dauer von 50 Jahren kostenfreies) Nutzungsrecht an den vom Gemeindeverband geschaffenen für die Nutzung der Liegenschaft unentbehrlichen Infrastruktureinrichtungen (Infrastrukturbeitrag/Nutzungsentgelt).

Das entgeltlich erworbene Nutzungsrecht ist daher als Zugehör der Kaufliegenschaft anzusehen.

Als Ausnahme zur Grundsatzbestimmung des zweiten Satzes des § 2 Abs. 1 GrEStG, wonach für die Qualifizierung einer Sache als Zugehör die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes gelten (vgl. VwGH vom 21. Februar 1996, 94/16/0269), sieht der in die Z 1 und 2 gegliederte dritte Satz dieser Gesetzesbestimmung bestimmte Ausnahmen von einer solchen Zurechnung zum Grundstück vor (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 29 zu § 2).

Diese Bestimmungen des § 2 Abs. 1 Satz 3 GrEStG bringen also die inhaltlich entscheidende Abgrenzung für die steuerliche Behandlung jener Wirtschaftsgüter in der Z 1, die trotz ihrer zivilrechtlichen Zugehörseigenschaft zum Grundstück steuerlich als selbstständig behandelt werden, und ferner in der Z 2 solcher, deren steuerliche Behandlung zweifelhaft sein könnte (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 30 zu § 2).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 31.08.2000, 97/16/0225, folgende Rechtsansicht vertreten:

„Umfassend hat sich der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 21. Februar 1996, Zl. 94/16/0269, mit der Wendung 'Maschinen oder sonstige Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören', auseinandergesetzt:

"Dieser Begriff der 'Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören' findet sich in verschiedenen Abgabengesetzen. Er diene der Abgrenzung verschiedener Realsteuern, insbesondere zwischen Grundsteuer und seinerzeitiger Gewerbe(kapital)steuer, aber auch zwischen Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer (vgl. Rössler/Troll, Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz¹⁶, Rz 38 ff zu § 68 BewG). Nach § 6 Z. 9 lit. a UStG 1992 waren die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 GrEStG befreit. § 10 Abs. 2 Z. 5 UStG 1972 enthielt eine Steuerermäßigung für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken. Nicht begünstigt waren jedoch die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören. Mit der letztgenannten Bestimmung bzw. deren Vorgängerbestimmung im § 4 Abs. 1 Z. 10 UStG 1959 hat sich der Verwaltungsgerichtshof mehrfach auseinandergesetzt. Insbesondere in dem zu § 4 Abs. 1 Z. 10 UStG 1959 ergangenen Erkenntnis vom 15. November 1972, 1756/71, Slg. Nr. 4454 (F), hat der Gerichtshof unter ausdrücklichem Hinweis auf die gleichartige Regelung im GrEStG 1955 ausgesprochen, dass zu den sonstigen Vorrichtungen jedenfalls auch Umzäunungen, Wege und Platzbefestigungen zählen. Als Vorrichtungen ALLER ART, die zu einer Betriebsanlage gehören, sollten grundsätzlich wohl alle Gegenstände angesehen werden, die Zubehör eines Unternehmens sind, sodass das Unternehmenszubehör grundsätzlich aus der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer auszuschneiden wäre. In verschiedenen Abgabenrechtsgebieten bestehe Übereinstimmung über den Begriff der Betriebsanlage und der

dazugehörigen Maschinen und Vorrichtungen aller Art. Im damals entschiedenen Beschwerdefall zählten somit alle einem Campingplatz dienenden Einrichtungen, ausgenommen die Grundfläche selbst, zu den Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art. Diese Auffassung wurde in den weiteren Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Jänner 1978, 2060/77, und vom 12. März 1981, 1570/79, gleichfalls zum Betrieb von Campingplätzen, bestätigt. Zu einer Tennisanlage wurde im Erkenntnis vom 15. April 1982, 3107/79, Slg. Nr. 5675 (F), ausgesprochen, dass - unter anderem - der Bodenbelag zu den Vorrichtungen im hier gemeinten Sinne gehört. All diesen Fällen ist gemein, dass Maßnahmen, die der bloßen Umgestaltung der Grundfläche für eine Betriebsanlage dienen, eine "sonstige Vorrichtung" darstellen. Unter solchen sonstigen Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören, sind somit ALLE jene Vorrichtungen zu verstehen, die von Menschenhand geschaffen wurden und, ohne Gebäude zu sein, dem Betrieb eines Gewerbes dienen."

Nach der Rechtsprechung des VwGH sind unter sonstige Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören, alle jene Vorrichtungen zu verstehen, die von Menschenhand geschaffen wurden und, ohne Gebäude zu sein, dem Betrieb eines Gewerbes dienen.

Der Gemeindeverband hat Grundflächen für das Betriebsnetz erworben (zB "Kaufvertrag II") und das Straßennetz sowie die entsprechenden Leitungen und Anschlüsse auf dem Allgemeingut errichtet. Nur so kann das Betriebsgebiet betrieben werden.

Die Infrastruktureinrichtungen sind sohin Teil der Betriebsanlage des Betriebsgebietes, das vom Gemeindeverband betrieben wird.

Der Bf erwarb ein Nutzungsrecht an den vom Gemeindeverband geschaffenen sonstigen Vorrichtungen, die zur Betriebsanlage gehören.

Dieses Nutzungsrecht, als Zugehör der Kaufliegenschaft, stellt sohin eine Ausnahme zur Grundsatzbestimmung des zweiten Satzes des § 2 Abs. 1 GrEStG dar und ist gemäß Z. 1 leg.cit. dem Grundstück nicht zuzurechnen. Das Entgelt für den Erwerb des Nutzungsrechtes unterliegt daher nicht der Grunderwerbsteuer (vgl. BFG vom 28.11.2017, RV/5101466/2014).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und die angefochtenen Bescheide entsprechend abzuändern.

3.2. Steuerberechnung

a) Kaufvertrag mit AP

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 3,5 % von der Gegenleistung (Kaufpreis) in Höhe von € 68.461,75 ergibt eine Grunderwerbsteuer (gerundet gemäß § 204 BAO) von € 2.396,16.

b) Kaufvertrag mit EP

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 3,5 % von der Gegenleistung (Kaufpreis) in Höhe von € 68.461,75 ergibt eine Grunderwerbsteuer (gerundet gemäß § 204 BAO) von € 2.396,16.

3.3. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Zur Frage, ob der Erwerb eines Nutzungsrechtes an Infrastruktureinrichtungen eines Betreibers eines Gewerbegebietes von der Ausnahme des § 2 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 erfasst ist, liegt keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Damit liegt eine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, sodass die Revision zuzulassen ist (in diesem Sinne BFG vom 28.11.2017, RV/5101466/2014).

Salzburg, am 29. September 2021