

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch den Bürgermeister, dieser vertreten durch RA Dr. Klaus Rainer, Kaiserfeldgasse 22, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 18. Oktober 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 12. Oktober 2017 betreffend Grunderwerbsteuer, ErfNr. ***BfErfNr***, Steuernummer ***BfStNr***, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schenkungsvertrag vom 22. Dezember 2016 hat die ***Bf*** (die Beschwerdeführerin, im Folgenden kurz Bf. genannt) die neuvermessen Grundstücke ***x12*** und ***x13*** der EZ ***123*** von der ***1*** geschenkt erhalten. Für diesen Erwerbsvorgang wurde von RA Dr. Rainer Klaus am 9. Jänner 2017 eine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer mit 27,51 Euro vorgenommen.

Zusätzlich zum Schenkungsvertrag wurde am selben Tag eine Vereinbarung zwischen den beiden Parteien abgeschlossen, in der sich die Bf. verpflichtete, der Geschenkgeberin Kosten in Höhe von insgesamt 65.727,60 Euro zu refundieren. Diese Vereinbarung wurde mit Schreiben vom 10. Jänner 2017 dem Finanzamt zur Anzeige gebracht.

Mit einem nach § 201 BAO erlassenen Bescheid vom 12. Oktober 2017 setzte das Finanzamt für den Schenkungsvertrag vom 22. Dezember 2016 iVm der Vereinbarung Grunderwerbsteuer in Höhe von 2.300,47 Euro fest. Die Bescheidsbegründung lautete: „Die lt. Vereinbarung vom

Erwerber an den Veräußerer zu refundierenden Kosten stellen eine Gegenleistung dar und sind somit Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer.“

Mit Schreiben vom 18. Oktober 2017 wurde gegen diese Abgabenfestsetzung Beschwerde erhoben. Die Geschenkgeberin sei Eigentümerin der Liegenschaft EZ ***123***, wobei auf dem zum Gutsbestand dieser Liegenschaft gehörigen Grundstück ***x*** ein Bauträgerprojekt in der Form realisiert werden sollte, dass das Grundstück in zwölf Parzellen geteilt und auf jeder Parzelle ein Einfamilienhaus errichtet werde. Vorgesehen sei gewesen, dass gemäß dem geltenden Verkehrskonzept die Aufschließung der am Grundstück ***x*** geschaffenen Parzellen sowie auch die weiterführende Erschließung der angrenzenden Grundstücke über das Grundstück ***x12*** erfolgen sollte. Zur Durchsetzung des Verkehrskonzeptes, das für die ***Bf*** von überregionaler Bedeutung sei, sei mit der Geschenkgeberin die Vereinbarung getroffen worden, dass das Grundstück ***x12*** unentgeltlich der ***Bf*** übertragen werde.

Hievon unabhängig und in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang stehend sei die Vereinbarung vom 22. Dezember 2016 getroffen worden, worin festgelegt worden sei, dass bauliche Vorleistungen zur Errichtung der Aufschließungsstraße durch die Fa. ***1*** in der Weise refundiert werden sollten, dass die Kosten für die Errichtung der Kanalisation von den einzelnen Bauwerbern im Rahmen der Festsetzung des Kanalisationsbeitrages refundiert werden. Diese Vereinbarung stehe in keinem wie immer gearteten Zusammenhang mit dem Schenkungsvertrag, sodass die Annahme, der Kostenersatz würde eine Gegenleistung für die Schenkung darstellen, jedenfalls unberechtigt sei. Tatsächlich sei bei der steuerlichen Erledigung vom Verkehrswert der vertragsgegenständlichen Liegenschaftsanteile gemäß Punkt VIII. des Schenkungsvertrages vom 22. Dezember 2016 auszugehen. Der angefochtene Bescheid sei ersatzlos zu beheben.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 28. November 2017 wurde die Beschwerde abschlägig entschieden. Als Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 GrEStG gelte immer das, was unmittelbar bei Erwerb geleistet werde, vermehrt um zusätzlich erbrachte Leistungen {Abs. 2} und gewisse Leistungen an Dritte oder von Dritten. Nach Abs. 2 des § 5 GrEStG gehörten zur Gegenleistung Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewähre. Gemäß § 5 Abs. 2 GrEStG fielen auch Leistungen, die nicht unmittelbar mit dem Erwerbsvorgang im Zusammenhang stehen, sondern nur mittelbar damit zu tun haben, unter die steuerpflichtige Gegenleistung. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH erfasse § 5 Abs. 2 gerade diejenige Gegenleistung, die zusätzlich geleistet werde, wobei das Gesetz für die zusätzliche Leistung keine zeitliche Beschränkung kenne. Die Vereinbarung und der Schenkungsvertrag sei am selben Tag geschlossen worden. Der innere Zusammenhang zwischen Schenkung und Vereinbarung vom selben Tag ergebe sich schon daraus, dass in beiden Verträgen gegenseitig

darauf Bezug genommen werde und andererseits Investitionskosten in das Grundstück refundiert würden bzw. die Kosten vom Erwerber zur Leistung übernommen würden.

Mit Schreiben vom 20. Dezember 2017 wurde ohne weiteres Vorbringen der Vorlageantrag gestellt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***1*** ist zum Vertragszeitpunkt Eigentümerin der Liegenschaft EZ ***123***, zu dessen Gutsbestand das Grundstück ***x*** im Flächenausmaß von 11.516 m² gehörte. Auf diesem Grundstück war ein Bauträgerprojekt geplant, wonach auf den bereits in Parzellen geteilten Flächen Einfamilienhäuser errichtet werden sollten. Die Aufschließung der am Grundstück ***x*** geschaffenen Parzellen sowie auch die weiterführende Erschließung der angrenzenden Parzellen sollte über die Parzelle ***x12*** erfolgen. Auf dieser Parzelle hatte die ***1*** eine Schotterstraße errichtet und war von ihr ein Abwasser- sowie ein Regenkanal eingebaut worden. Zudem waren die Voraussetzungen für die Strom-, Wasser- und Gasversorgung der übrigen Parzellen hergestellt. Die Kosten für die Herstellung des Abwasserkanals beliefen sich auf € 39.813,40, die Kosten für die Herstellung des Regenwasserkanals auf € 25.914,20. Die Bf. verpflichtete sich durch die Vereinbarung vom 22. Dezember 2016 zur Tragung beider Kosten, wobei die Bf. die Kosten für den Abwasserkanal in Teilbeträgen an die ***1*** abzustatten hatte, und zwar jeweils erst nach Bezahlung des Kanalisationsbeitrages durch die Bauwerber der übrigen Parzellen.

Mit Schenkungsvertrag vom 22. Dezember 2016 wurden der Bf. die beiden Parzellen ***x12*** im Flächenausmaß von 765 m² und ***x13*** im Flächenausmaß von 21 m² übertragen. Bei dem Grundstück ***x12*** handelte es sich um die Aufschließungsstraße, die als Zufahrt zu den übrigen 11 Parzellen (***x1*** bis ***x11***) dienen sollte (siehe Punkt VII des Schenkungsvertrages). Auf Grundstück ***x13*** war eine Umspannstation errichtet.

Nach Abschluss des Schenkungsvertrages wurde noch am selben Tag zwischen den Vertragsparteien eine Vereinbarung getroffen, die auszugsweise folgenden Inhalt hat:

„I. Rechtsverhältnisse

(...)

3. Mit einem vor Abschluss dieser Vereinbarung geschlossenen Schenkungsvertrag wurde von der Fa. ***1*** das Grundstück ***x12***, das als Aufschließungsstraße für die Grundstücke ***x1 bis x11*** dient, in das Eigentum der Gemeinde ***Bf*** übertragen.

4. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Schenkungsvertrages war die über das Grundstück ***x12*** der EZ ***123*** führende Aufschließungsstraße von der Fa. ***1*** ordnungsgemäß als Schotterstraße in der Form ausgeführt, dass auch ein ganzjähriges Befahren mit Schwerfahrzeugen möglich ist. Darüberhinaus wurde ein Abwasser- sowie ein Regenkanal eingebaut und wurden weiters die Voraussetzungen für die Strom-, Wasser- und Gasversorgung der Grundstücke ***x1 bis x11*** hergestellt. Die Kosten für die Herstellung des Abwasserkanals beliefen sich auf € 39.813,40. Die Kosten für die Herstellung des Regenwasserkanals beliefen sich auf € 25.914,20.

II. Die Vertragsteile treffen nunmehr nachstehende ergänzende Vereinbarungen:

a. Im Zuge des Bauverfahrens wird von jedem einzelnen Bauwerber auf den Grundstücken ***x1 bis x11*** von der ***Bf*** ein Kanalisationsbeitrag eingehoben werden. Zur Abgeltung der der Fa. ***1*** anerlaufenen Kosten im Zusammenhang mit der Herstellung des Abwasserkanals in Höhe von € 39.813,40 verpflichtet sich die ***Bf*** nach Bezahlung des Kanalisationsbetrages jeweils 1/11 für jeden Bauwerber an die Fa. ***1*** zu refundieren. Auf eine Wertsicherung bzw. Verzinsung der Kosten für die Herstellung des Abwasserkanals wird von Seiten der Fa. ***1*** ausdrücklich verzichtet.

b. Die ***Bf*** verpflichtet sich weiters binnen acht Wochen nach Abschluss dieser Vereinbarung die Kosten für die Herstellung des Regenwasserkanals in Höhe von € 25.914,20 an die Fa. ***1*** zu refundieren.

(...)“

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem unstrittigen Vertragstext der beiden Vereinbarungen unter Einbeziehung der schlüssigen Erläuterungen der Bf. in der Beschwerde und wird somit im Sinne des § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen angenommen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstückes begründet, unterliegt nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 der Grunderwerbsteuer.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung (§ 5), mindestens aber vom Grundstückswert zu berechnen.

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 hinausgeht. Was Gegenleistung ist, wird im § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt; 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 (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern II, § 5 Rz 4 mit der darin angeführten VwGH-Judikatur).

Der Umstand, dass im Einzelfall keiner der im § 5 Abs. 1 GrEStG genannten Vertragstypen vorliegt, steht einer Heranziehung der Grundsätze des § 5 GrEStG nicht entgegen (vgl. VwGH 21.3.1985, 84/16/0226).

Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht ist im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 BAO) zu verstehen. Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Unter einer Gegenleistung ist daher jede geldwerte entgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes – in den Fällen der Abs. 2 und 3 des § 5 GrEStG auch nur mittelbar – zu entrichten ist (Fellner, aaO, Rz 5).

Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ist somit die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält; ist jede nur denkbare Leistung, die vom Käufer für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird; oder mit anderen Worten alles, was der Käufer einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten. Dabei kommt es stets darauf an, zu welcher Leistung sich der Erwerber im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages verpflichtet hat (Fellner, aaO, Rz 6 mit der darin angeführten VwGH-Judikatur).

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. Steht hingegen die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren

tatsächlichen und wirtschaftlichen oder "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des Gesetzes anzusehen (VwGH 17.3.2005, 2004/16/0278 und Fellner, aaO, Rz 9).

Entscheidend für die Qualifikation einer Leistung als Gegenleistung iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ist, dass die Verpflichtung zur Leistung auf den Erwerb des Grundstücks in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, bezogen ist. Erwerbsgegenstand und Gegenleistung müssen danach final verknüpft sein (vgl. BFH 25.1.1989, II R 28/86; 2.9.1993, II B 71/93 zitiert in Fellner, aaO, Rz 9).

Zum Zeitpunkt des Abschlusses des „Schenkungsvertrages“ waren bereits öffentliche Erschließungsanlagen vorhanden, weshalb Gegenstand des Vertrages nur das "erschlossene" Grundstück sein konnte. In so einem Fall ist auch ein gesondert ausgewiesener Betrag, mit dem die bereits vorhandene Erschließung des Grundstückes abgegolten werden soll, Entgelt und damit Gegenleistung für den Grundstückserwerb (vgl. Fellner, aaO, Rzn 98-99).

Die unmittelbar nach dem Schenkungsvertrag zwischen denselben Vertragsparteien abgeschlossene Vereinbarung nimmt auf den Schenkungsvertrag Bezug und spricht davon, dass damit ergänzende Vereinbarungen getroffen werden. Aus der Zusammenschau beider Verträge ergibt sich, dass der Hauptgegenstand des Schenkungsvertrages ein Grundstück war, worauf die Eigentümerin der Liegenschaft bereits eine Schotterstraße ausgeführt und einen Abwasser- und Regenkanal auf eigene Kosten errichtet hatte, die mit 39.813,40 Euro und 25.914,20 Euro beziffert wurden. In der ergänzenden Vereinbarung verpflichtete sich die Bf., diese von der Eigentümerin auf der Liegenschaft bereits getätigten Aufwendungen für die Aufschließung der Grundstücke zu ersetzen.

Die beiden Verträge wurden am selben Tag von denselben Vertragsparteien, dasselbe Grundstück betreffend, abgeschlossen. **Das Bundesfinanzgericht ist der Auffassung, dass die Bf. keine Möglichkeit gehabt hat, die Liegenschaft ohne Abgeltung der Aufschließungskosten zu erwerben und besteht zwischen den beiden Verträgen ein enger sachlicher, zeitlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang, sodass sie als Einheit aufzufassen sind.**

Zum Einwand der Bf., es bestehe kein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen, weil vereinbart worden sei, dass die Vorleistungen der Eigentümerin (**1**) zur Errichtung der Aufschließungsstraße in der Weise ersetzt werden sollten, dass die Kosten von den einzelnen Bauwerbern im Rahmen der Festsetzung des Kanalisationsbeitrages refundiert werden, ist zu entgegnen, dass diese Ansicht nicht durch den Vertragstext gedeckt ist.

Nach dem Vertragstext hat ausschließlich die grundstückserwerbende Gemeinde, die Bf., die Verpflichtung zur Abgeltung der bereits getätigten Aufwendungen für den Abwasserkanal und den Regenwasserkanal übernommen. Dass die Gemeinde in weiterer Folge durch einen Abgabenbescheid eine einmalige Abgabe (Kanalisationsbeitrag), die im Übrigen gemäß § 4 Abs.

1 des Kanalabgabegesetzes nach bestimmten baulichen Kriterien errechnet wird, zur Deckung der Kosten der Errichtung und der Erweiterung der öffentlichen Kanalanlage nach den Bestimmungen des Steiermärkische Landesgesetz vom 28. Juni 1955, LGBL. Nr. 71/1955 (Kanalabgabegesetz 1955) erheben kann, ändert nichts an der von der Bf. eingegangenen Verpflichtung, die entstandenen Aufwendungen der ***1*** zu ersetzen.

Durch die Vereinbarung in Punkt II a. wurde auch nur die Abstattung der Kosten für den Abwasserkanal von 39.813,40 Euro zeitlich und anteilmäßig an die Bezahlung des jeweiligen Kanalisationsbeitrages der Bauwerber gebunden; für den Ersatz der Aufwendungen für die Herstellung des Regenkanals in Höhe von 25.914,20 Euro wurde Zahlung binnen 8 Wochen vereinbart.

Dass diese von der Bf. zu erbringenden Leistungen in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes standen, kommt durch die Vereinbarung" vom 22. Dezember 2016 deutlich zum Ausdruck.

Aus all dem ergibt sich, dass der gegenständliche Erwerb bei verständiger Auslegung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes nicht unentgeltlich, sondern gegen eine Gegenleistung von insgesamt 65.727,60 Euro erfolgt ist. Die Steuer ist daher nicht nach dem niedrigeren Grundstückswert, sondern nach § 4 Abs. 1 iZm § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 von der Gegenleistung zu berechnen.

In Zusammenschau mit der im Schreiben vom 10. Jänner 2017 erfolgten Anzeige der zusätzlichen Vereinbarung erwies sich die Selbstberechnung des Schenkungsvertrages vom 9. Jänner 2017 als nicht richtig, weshalb eine Festsetzung der Abgabe gemäß § 201 BAO aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vom Finanzamt zu Recht vorzunehmen war.

Über die Beschwerde war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. 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.

Die Frage, ob die von der Bf. in einer zusätzlichen Vereinbarung versprochenen Leistungen in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen („inneren“) Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes stehen, und damit als Gegenleistungen bei der Abgabeberechnung in Ansatz zu bringen sind, wurde im Sinne der oben angeführten Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes in freier Beweiswürdigung gelöst. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor, weshalb die Revision nicht zugelassen wurde.

Graz, am 4. April 2022