



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H.P., Adresse, vertreten durch RA.R, vom 26. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 23. Mai 2008 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 18. Dezember 2007 schlossen A.W. als Verkäufer, H.P. als Käufer und die politische Gemeinde X als Optionsberechtigte einen Kaufvertrag mit auszugsweise folgendem Inhalt:

"I. Eigentumsverhältnisse und Kaufgegenstand

Herr A.W. ist Eigentümer der Liegenschaft EZ 123, zu deren Gutsbestand unter anderem das Grundstück 929/2 zählt. Gegenstand dieses Kaufvertrages ist das aufgrund des Teilungsausweises des Dipl. Ing. Dr. B vom 12.7.2007, GZ. Zahl aus dem Gutsbestand des Grundstückes 929/2 neu gebildete Grundstück 929/10 in einem Flächenausmaß von 526 m².

.....

Die Gemeinde X ist aufgrund des Optionsvertrages vom 2.12.2002 berechtigt, das angeführte Grundstück 929/10 zu den in oben erwähntem Optionsvertrag angeführten Bedingungen zu kaufen. Sie stimmt unter Verzicht auf dieses Recht zu den unter Punkt V dieses Vertrages angeführten Bedingungen dem gegenständlichen Verkauf zu.

III. Kaufpreis

Der Kaufpreis beträgt € 70,-- pro Quadratmeter, sohin für den Kaufgegenstand mit einer Gesamtfläche von 526 m² insgesamt € 36.820,-- (i. W. EURO sechsunddreißigtausendachthundertzwanzig).

V. Bedingungen

Der Kaufgegenstand ist im Raumordnungskonzept der Gemeinde X als Baulandfläche vorgesehen; es handelt sich also um Bauerwartungsland, eine Umwidmung in Bauland ist noch nicht erfolgt. Dieser Vertrag wird unter der aufschiebenden Bedingung abgeschlossen, dass bezüglich des Kaufgegenstandes bis längstens 31.1.2008 eine rechtskräftige Baulandwidmung vorliegt und dass das Kaufgrundstück zur Bebauung mit einem Einfamilienhaus geeignet ist.

Dem Käufer ist bekannt, dass eine Umwidmung nur dann erfolgt, wenn er mit der Gemeinde X einen Raumordnungsvertrag abschließt. Er verpflichtet sich bereits jetzt zur Unterfertigung des entsprechenden Raumordnungsvertrages, der als Entwurf bereits bei der Gemeinde X aufliegt und eingesehen werden kann.

Voraussetzung für das Zustandekommen dieses Vertrages ist der Verzicht der Gemeinde X auf die Ausübung ihres Optionsrechtes und ihre Zustimmung zu diesem Vertrag. Die Gemeinde X ist durch die Erschließung des Grundstückes und die Schaffung der erforderlichen Infrastrukturmaßnahmen mit erheblichen Kosten belastet. Die Zustimmung zum Abschluss dieses Kaufvertrages wird unter der Bedingung erteilt, dass der Käufer zur Abdeckung eines Teiles dieser auf den Kaufgegenstand entfallenden Kosten einen Betrag von € 60,-- pro Quadratmeter, also für die gesamte Kauffläche von 526 m² einen Gesamtbetrag von € 31.560,-- (i. W. EURO einunddreißigtausendfünfhundertsechzig) an die Gemeinde X bezahlt. Für die Fälligkeit, Verzugsfolgen und Rücktrittsrecht bzw. Rücknahme der Zustimmungserklärung gelten dieselben Bestimmungen wie für die Kaufpreiszahlung.

VI. Zufahrt/Erschließung

Die wegmäßige Erschließung des Kaufgegenstandes erfolgt von der Y- Bundesstraße über die öffentliche Interessentenstraße E.Weg. Volle Erschließung durch öffentlichen Fäkalkanal, Oberflächenkanal sowie Anschlussmöglichkeiten an Leitungen bzw. Rohre der TIWAG und TIGAS, die in der Wegtrasse des E.Weges verlegt sind, ist gegeben. Dasselbe gilt für Telefonfestnetzanschluss. Die Gemeinde X sichert diese Erschließung zu.

Der Käufer nimmt zustimmend zur Kenntnis, dass anlässlich der Bebauung zusätzlich an die Gemeinde X die gesetzlich geregelten Erschließungs- und Anschlusskosten zu bezahlen sind."

Dieser Kaufvertrag wurde dem Finanzamt zusammen mit der Abgabenerklärung Gre 1 am 13. Februar 2008 zur Anzeige gebracht, wobei in der Abgabenerklärung unter Punkt 6 "Gegenleistung" der vereinbarte Kaufpreis von 36.820 € ausgewiesen wurde.

Das Finanzamt hat mit Bescheid vom 23. Mai 2008 gegenüber H.P. (Bw) von einer Gegenleistung in Höhe von 68.380 € die Grunderwerbsteuer mit 2.393,30 € festgesetzt. Dabei wurde abweichend von der erklärten Gegenleistung auch die gemäß Punkt V des Kaufvertrages gegenüber der Gemeinde zu erbringende Zahlung von 31.560 € als sonstige Leistung in die Gegenleistung einbezogen mit der Begründung, die Leistung an die Gemeinde X sei eine sonstige Leistung.

Die gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid erhobene Berufung bekämpft die Einbeziehung dieses an die Gemeinde zu entrichtenden Erschließungskostenbeitrages in die grunderwerbsteuerliche Gegenleistung mit der Begründung, dass nur jene Leistungen, allenfalls an Dritte, für die Bemessungsgrundlage heranzuziehen seien, wenn diese Leistung im Vermögen des Veräußerers sich zu dessen Gunsten auswirke. Es müsse daher, um Leistungen an Dritte als Bemessungsgrundlage heranzuziehen, gewährleistet sein, dass diese Leistung eine solche sei, die allenfalls der Veräußerer zu erfüllen gehabt hätte, oder die direkt oder indirekt dem Veräußerer in seinem Vermögen zugute komme. Keiner dieser Fälle sei im vorliegenden Fall gegeben, da die Bestimmung im Kaufvertrag über die Zahlung von 60 € pro

Quadratmeter an die Gemeinde X für Erschließungskosten keinesfalls dem Veräußerer zugute komme, auch im Hinblick darauf, dass diese Gemeinde auf ihr Vorkaufsrecht verzichte. Als Bemessungsgrundlage sei daher nur der reine Kaufpreis heranzuziehen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt damit, dass zur Gegenleistung nach § 5 GrEStG sämtliche Leistungen zählen würden, welche der Erwerber erbringen müsse, um in den Besitz der Kaufliegenschaft zu gelangen. Nachdem im Berufungsfall der Gemeinde X durch die eingeräumte Option vom 2. Dezember 2002 die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers zukomme und von dieser auf der Kaufliegenschaft Vorleistungen erbracht worden seien, welche dem Käufer und Berufungswerber in Rechnung gestellt worden seien, seien die im vorliegenden Kaufvertrag vereinbarten Zahlungen an die Gemeinde weitere Gegenleistung nach § 5 (2) GrEStG.

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte darin unter Zitierung des § 5 Abs. 2 GrEStG im Wesentlichen aus, dass es sich bei den an die Gemeinde X bezahlten Beträgen weder um Leistungen handle, die dem Veräußerer gewährt worden seien, noch um Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, da diese Zahlung nicht für den Verzicht der Gemeinde auf ihr Vorkaufsrecht geleistet worden sei, sondern diese Zahlung für die von der Gemeinde erst zukünftig zu errichtende Infrastruktur, welche sich nicht einmal auf dem Kaufgrundstück befindet, ausbedungen worden sei. Es handle sich daher um Leistungen, die der Erwerber einerseits an einen Dritten, nämlich der Gemeinde X geleistet habe, andererseits diese Leistung nicht im direkten Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb gestanden habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Nach § 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.

Nach § 5 Abs. 2 GrEStG gehören zur Gegenleistung

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.

Dem als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung gemachten Vorbringen im Vorlageantrag ist insoweit beizupflichten, dass es sich bei den an die Gemeinde X bezahlten

Beträgen jedenfalls nicht um eine Gegenleistung iSd § 5 Abs. 2 GrEStG handelt, wurde doch diese Leistung weder dem Veräußerer gewährt, noch liegt eine Belastung vor, die auf dem Grundstück ruht. Unter Beachtung der Bestimmung des § 289 Abs. 2 zweiter Satz BAO entscheidet den vorliegenden Berufungsfall letztlich, ob das Finanzamt im Ergebnis zu Recht im bekämpften Grunderwerbsteuerbescheid zusätzlich zum erklärten Kaufpreis von 36.830 € auch den laut Punkt V des Kaufvertrages an die Gemeinde X zu bezahlenden Betrag von 31.560 € als grunderwerbsteuerliche Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG angesetzt hat.

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. 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. Bei der Ermittlung der Gegenleistung dürfen somit die wahren wirtschaftlichen Merkmale des betreffenden Erwerbsvorganges nicht außer Acht gelassen werden. Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes ist somit nach ständiger Lehre und Rechtsprechung 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. Entscheidend für die Qualifikation einer Leistung als Gegenleistung ist, dass die Verpflichtung zur Leistung auf den Erwerb des Grundstückes in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, bezogen ist. Erwerbsgegenstand und Gegenleistung müssen danach final verknüpft sein. Steht somit 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 GrEStG anzusehen. Es ist somit nicht maßgebend, was die Vertragsschließenden als Kaufpreis bezeichnen, sondern was nach dem Inhalt des Vertrages der Käufer als Wert der Gegenleistung im maßgeblichen Zeitpunkt des Erwerbsvorganges zu erbringen hat. Da der Gegenleistungsbegriff sachbezogen auf das Grundstück zu werten ist, kommt es auch nicht darauf an, dass die Gegenleistung zwischen Grundstückveräußerer und Grundstückserwerber ausgetauscht wird. Die vertragliche Übernahme von Leistungen, sei es gegenüber dem Vertragspartner oder einem Dritten durch den Erwerber, stellt eine Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG dar, wenn sie für den Erwerb des Grundstückes erbracht werden. Leistungen, die auf Grund eines mit einem Dritten abgeschlossenen Vertrages zu erbringen sind, sind in die Gegenleistung einzubeziehen, wenn

die Leistung des Dritten dazu führen soll, das Grundstück in den Zustand zu versetzen, in dem es zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist. War der wohlverstandene einheitliche Vertragswille auf den Erwerb einer aufgeschlossenen Parzelle gerichtet gewesen, so steht der dem Käufer auch tatsächlich in Rechnung gestellte Betrag für die gesamte Aufschließung mit dem Erwerb des Grundstückes in einem unmittelbaren tatsächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang (VwGH 25.2.1993, 91/16/0031, siehe auch Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 4-6, 9, 12 und die dort zitierte hg. Rechtsprechung).

Wenn daher im Streitfall unter Punkt V des Kaufvertrages ausdrücklich zwischen den drei anwesenden Vertragsparteien vereinbart wird, Voraussetzung für das Zustandekommen dieses Vertrages ist der Verzicht der Gemeinde X auf die Ausübung ihres Optionsrechtes und ihre Zustimmung zu diesem Vertrag, weiters darin erwähnt wird, dass die Gemeinde durch die Erschließung des Grundstückes und durch die Schaffung der erforderlichen Infrastruktur mit erheblichen Kosten belastet ist und dass von dieser Gemeinde "*die Zustimmung zum Abschluss dieses Kaufvertrages unter der Bedingung erteilt wird, dass der Käufer zur Abdeckung eines Teiles dieser auf den Kaufgegenstand entfallenden Kosten einen Betrag von € 60,-- pro Quadratmeter, also für die gesamte Kauffläche von 526 m² einen Gesamtbetrag von € 31.560,-- (i W. EURO einunddreißigtausendfünfhundertsechzig) an die Gemeinde X bezahlt*", dann geht aus dem im Vertragstext ausdrücklich vertraglich vereinbarten Konnex zwischen Zustimmung der optionsberechtigten Gemeinde zum Abschluss des Kaufvertrages mit der Bezahlung dieser Aufschließungskosten zweifelsfrei hervor, dass der wohlverstandene einheitliche Vertragswille der Vertragsparteien auf den Erwerb eines durch die Gemeinde aufgeschlossenen bzw. aufzuschließenden Baugrundstückes gerichtet war (Hinweis auf VwGH 26.3.1992, 90/16/0211, 0212 und VwGH 25.2.1993, 91/16/0031). Diese an die Gemeinde zu bezahlenden Aufschließungskosten standen, und dies lässt sich in freier Beweiswürdigung aus dem gesamten Vertragsinhalt schlüssig folgern, in einem unmittelbaren tatsächlichen und wirtschaftlichen, oder anders ausgedrückt in einem "finalen" Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb durch den Bw. Daran vermag auch die Verschiedenheit zwischen dem Verkäufer des Grundstückes und der Gemeinde, an die die Kosten für die Aufschließung zu entrichten waren, nichts zu ändern, gehörte doch im Gegenstandsfall sachbezogen diese Leistung zu jenen vom Käufer versprochenen wirtschaftlichen Werten oder anders ausgedrückt zu jenen von ihm vertraglich vereinbarten Leistungen, damit er das aufgeschlossene Baugrundstück durch diesen Erwerbsvorgang erhält. Abstellend auf die oben angeführte Begriffsbestimmung der Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes zählen im Streitfall neben dem unbestritten gebliebenen Kaufpreis (36.820 €) auch die in Frage stehenden, vom Bw. an die Gemeinde X zu zahlenden Aufschließungskosten (31.560

€) zur grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung, bildeten doch diese beiden Leistungen die Summe dessen, was der Käufer laut Kaufvertrag an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten versprochen hat, dass er das kaufgegenständliche (Bau)Grundstück erhält. Das Finanzamt hat demzufolge zu Recht neben dem Kaufpreis auch die Aufschließungskosten als Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG angesetzt und von einer Gegenleistung von 68.380 € die Grunderwerbsteuer mit 2.393,30 € festgesetzt. Wie im Spruch ausgeführt war somit die Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 23. Mai 2008 als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, am 18. Jänner 2010