



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M, Adr, vertreten durch Notar, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 30. Mai 2008 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit **Kaufvertrag vom 26. Mai 2008** hat M (= Berufungswerber, Bw) von R die Liegenschaft Gst1 im Ausmaß von 2.505 m² erworben. Weitere Vertragsbeteiligte sind die GemeindeX, A, B, C, D und E. Unter Punkt III. wurde der Kaufpreis mit € 45 je m², gesamt € 112.725, bestimmt und weiter:

"Zusätzlich zum Kaufpreis ist vom Käufer an die GemeindeX für die Erschließung und für infrastrukturelle Maßnahmen ein Betrag in der Höhe von € 10 pro Quadratmeter, sohin ... ein Betrag in der Höhe von insgesamt € 25.050 ... zu bezahlen.

Der Kaufpreis und der Infrastrukturbeitrag sind vom Käufer innerhalb von 8 Tagen ab allseitig beglaubigter Unterfertigung ... auf das Treuhandkonto des Schriftenverfassers ... einzuzahlen."

Der Treuhänder hat anschließend den Infrastrukturbeitrag an die Gemeinde sowie den Kaufpreis laut der "Vereinbarung vom 13.10./6.11.2006" anteilig nach einem prozentuellen Schlüssel an den Verkäufer sowie die übrigen Vertragsbeteiligten zu überweisen, wobei die Verbücherung erst nach vollständiger Einzahlung von Kaufpreis und Infrastrukturbeitrag bean-

tragt werden darf und auch der Besitzübergang zu diesem Zeitpunkt erfolgt. Der Verkäufer gewährleistet ua., dass das Grundstück im Flächenwidmungsplan als Gewerbegebiet ausgewiesen und zum öffentlichen Weg hin erschlossen ist (Punkt V.). Laut Punkt VI. verpflichtet sich der Bw, innerhalb von 12 Monaten ab Vertragsunterfertigung auf dem Grundstück mit dem Bau eines Gewerbebetriebes zu beginnen, binnen weiterer 12 Monate diesen fertigzustellen und auf Dauer zu betreiben sowie fünf Arbeitsplätze auf die Dauer von 10 Jahren zu garantieren.

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw mit Bescheid vom 30. Mai 2008, StrNr, ausgehend von der Gegenleistung von € 137.775 (= Kaufpreis + Infrastrukturbeitrag) die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 4.822,13 vorgeschrieben. Der Infrastrukturbeitrag sei als sonstige Leistung in die Bemessung einzubeziehen.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, es handle sich bei der Liegenschaft um ein unerschlossenes Grundstück. Da sich der Bw nicht gegenüber dem Verkäufer, sondern gegenüber der Gemeinde zur Zahlung des Erschließungsbeitrages verpflichtet habe, liege hierin kein Entgelt für den Grundstückserwerb. Die Grunderwerbsteuer sei daher lediglich vom vereinbarten "Kaufpreis" vorzuschreiben.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde unter Verweis auf die VwGH-Judikatur dahin begründet, dass gegenständlich deshalb, weil im Kaufvertrag über die Erschließungskosten abgesprochen worden wäre, die Vermutung nahe liege, es handle sich um vom Verkäufer übernommene Kosten oder der Bw habe eine bereits aufgeschlossene Parzelle erwerben wollen. In beiden Fällen seien diese Kosten der Steuerbemessungsgrundlage hinzuzuzählen.

Mit Antrag vom 11. August 2008 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und auf das beiliegende Schreiben der Gemeinde vom 5. August 2008 verwiesen, in dem die Rechtsansicht des Bw bestätigt werde. Darin wird seitens der Gemeinde ausgeführt, der ihr zufließende Infrastrukturbeitrag sei zwischen dem Käufer und der Gemeinde vereinbart worden und ersetze nicht die dem jeweiligen Grundeigentümer vorzuschreibenden Abgaben für Wasser, Kanal etc.

Aus der auf Vorhalt beigebrachten **Vereinbarung vom 13. Oktober/6. November 2006** - abgeschlossen zwischen den eingangs genannten so. Vertragsbeteiligten und R als Eigentümer/Miteigentümer dreier Liegenschaften (gesamt rund 65.000 m²) sowie andererseits der GemeindeX – geht ua. Folgendes hervor:

Laut Punkt V. beabsichtigt die Gemeinde, auf den angeführten Freilandgrundstücken ein Gewerbegebiet zu schaffen bzw. diese nach TROG in ein "Gewerbegebiet" umzuwidmen, wozu

die Eigentümer ihren Verkaufswillen bekunden. Nach Punkt VII. werden die Grundeigentümer die umgewidmeten Liegenschaften zur Gänze oder Teilflächen daraus ausschließlich an die von der GemeindeX namhaft gemachten Kaufinteressenten veräußern, wobei der Kaufwerber den Eigentümern schriftlich bekannt gegeben wird. Den Eigentümern steht es frei, selbst geeignete Kaufwerber zu benennen. Die Eigentümer verpflichten sich, die verbücherungsfähige Verkaufsurkunde binnen 30 Tagen beglaubigt unterfertigt an die Gemeinde zurück zu stellen. Unter Punkt VIII. "*Kaufpreis*" ist festgeschrieben:

"Als Kaufpreis wird generell der Betrag von € 55 pro m² vereinbart und festgesetzt. Von diesem Kaufpreis stehen € 45 den Verkäufern und € 10 der GemeindeX für die Erschließung und Infrastrukturmaßnahmen zu."

Die Auszahlung des Kaufpreises für verkaufte Teilflächen erfolgt anteilmäßig im Verhältnis zur Höhe der von den Eigentümern eingebrachten Gesamtfläche. *Der Kaufpreis* ist vorerst auf ein Treuhandkonto einzuzahlen; die Weiterleitung an die Verkäufer erfolgt nach Abzug des Infrastrukturbeitrages von € 10 pro m² (Punkt IX.).

In Beantwortung eines Vorhaltes hat die GemeindeX im Schreiben vom 4. Oktober 2008 auszugsweise mitgeteilt:

*"a) Damit im Gewerbegebiet **baureife Grundstücke** entstehen konnten, mussten praktisch sämtliche infrastrukturellen Maßnahmen durch die Gemeinde gemacht werden:*

- 1) Der Hauptzufahrtsweg wurde verbreitert und zwei neue Erschließungswege gebaut.*
- 2) Das Wasserleitungsnetz und die öffentliche Kanalisation wurden erweitert und die Grundstücke mit entsprechenden Anschlüssen versehen.*
- 3) Für die Straßenbeleuchtung wurden die Kabel verlegt und die Auslässe für die Straßenlampen vorgesehen ...*
- 4) Eine Freileitung der TIWAG musste verlegt werden ...*
- 5) Der bestehende öffentliche Parkplatz wurde umstrukturiert ...*

*b) Die aufgezählten Erschließungsmaßnahmen basieren auf einem Erschließungskonzept, das vom Raumplaner der GemeindeX, XY, im **Dezember 2006** erstellt wurde. In der Folge wurden die Erschließungsmaßnahmen geplant und **im Juni 2007 mit dem Bau begonnen**. Die Arbeiten haben dazu gedient, das gesamte Areal für die Nutzung als Gewerbegebiet zu erschließen.*

c) Alle Leistungen sind als vorgezogene Erschließungsbeiträge zu sehen, die die Käufer der Gemeinde über den Infrastrukturbeitrag zu vergüten haben. Die Beiträge stellen unabhängig vom Kaufpreis vorgezogene Erschließungskosten dar. Dies ergibt sich auch daraus, dass der Kaufpreis an die Verkäufer, der Infrastrukturbeitrag aber an die Gemeinde abzuliefern war.

d) (zur Frage im Vorhalt, ob der Käufer/Bw das Grundstück auch in unerschlossenem Zustand hätte erwerben können):

Diese Frage stellt sich nicht, weil die vorgezogenen Infrastrukturleistungen bereits im Hinblick auf die Ansiedlung von Gewerbebetrieben erfolgte. ..."

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist Gegenleistung im Sinne dieser Bestimmung 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.

Gegenleistungen, die der Erwerber nicht für den Erwerb des Grundstückes, sondern für andere Leistungen des Verkäufers erbringt, gehören nicht zur Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer; 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 auch "inneren" Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des Gesetzes anzusehen. Bei der Beurteilung dieses Zusammenhanges ist vom wahren wirtschaftlichen Gehalt des Erwerbsvorganges auszugehen (§ 21 Abs. 1 BAO; vgl. VwGH 17.12.1992, 91/16/0053, und dort zitierte Judikatur).

Im Erkenntnis vom 25.2.1993, 91/16/0031, verweist der VwGH zunächst in diesem Zusammenhalt auf seine langjährige Judikatur zur sog. "Bauherrenproblematik", wonach dann, wenn sich ein Erwerber in ein vorgegebenes Baukonzept einbinden läßt, alle diesbezüglichen Verträge - dh. neben dem Kaufvertrag über einen Grundstücksanteil ebenso der Werkvertrag über die Errichtung eines Gebäudes, dies selbst bei Verschiedenheit zwischen dem Grundstücksveräußerer und dem Bauführer - in den grunderwerbssteuerrechtlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen sind. Selbst eine solche Personenverschiedenheit hindere die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage nicht, wenn die Abreden über einen Grundstückskauf und über die Betrauung mit der Errichtung eines Wohnhauses – wirtschaftlich gesehen – eine Einheit bilden und wenn der wohlverstandene, einheitliche Vertragswille auch in diesem Fall auf den Erwerb einer fertigen Wohnung samt ideellem Grundstücksanteil gerichtet war (vgl. VwGH 26.3.1992, 90/16/0211, 0212, u.v.a.).

Laut VwGH läßt sich diese Rechtsprechung zwanglos auf jene Fälle übertragen, in denen – wie im Gegenstandsfalle – in Streit gezogen ist, ob Aufschließungskosten als Gegenleistung zu qualifizieren sind bzw. ob der wohlverstandene, einheitliche Vertragswille auf den Erwerb einer aufgeschlossenen Parzelle gerichtet war. Selbst wenn der VwGH beispielsweise im Erkenntnis vom 22.5.1980, 1879/79, betr. Aufschließungskosten entschieden habe, dass eine bereits den Verkäufer treffende Leistungsverpflichtung dann, wenn sie vom Käufer übernommen wird und er diesbezüglich den Verkäufer schad- und klaglos hält, als "übernommene sonstige Leistung" iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG zu beurteilen ist, dann sei damit noch nicht gesagt, dass NUR unter dieser Voraussetzung eine derartige Leistung zur Gegenleistung zu rechnen ist. Vielmehr komme es nicht darauf an, ob die Leistung ausschließlich dem Beschwerdeführer (= Käufer) zugute kam oder ob im Zeitpunkt des Erwerbsvorganges für die Verkäufer bereits die Verpflichtung zur Entrichtung dieser Kosten bestand, 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 sei es lt. VwGH auch ohne jegliche rechtliche Bedeutung, dass etwa die Kaufpreissumme einerseits und die Kosten der Bauaufschließung andererseits an voneinander verschiedene (natürliche oder juristische) Personen zu entrichten waren.

Es werde in diesem Zusammenhalt insbesondere verkannt, dass nicht die Bereicherung des Veräußerers, sondern der Erwerb des Käufers besteuert wird (siehe VwGH 18.12.1995, 93/16/0072).

Nach dem BFH-Urteil vom 15.3.2001, II R 39/99, BStBl. 2002 II S. 93, stellen Erschließungskosten nur dann kein Entgelt für den Erwerb eines Grundstückes dar, wenn zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages das **noch unerschlossene** Grundstück **als solches** ("unerschlossen") zum Gegenstand der Übereignung gemacht wurde und der Erwerber gleichzeitig gegenüber zB der Gemeinde die Verpflichtung übernimmt, für die **zukünftige Erschließung** des Grundstückes einen bestimmten Betrag zu bezahlen. Entscheidend für den Umfang der Bemessungsgrundlage ist, in welchem tatsächlichen Zustand das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht wurde. Sind im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages bereits öffentliche Erschließungsanlagen vorhanden, dann kann Gegenstand des Vertrages nur das "erschlossene" Grundstück sein, selbst wenn lt. Vertragsinhalt das Grundstück als "unerschlossen" erworben werden sollte. Denn es liege nicht in der Willensmacht der Beteiligten, ein Grundstück in einem Zustand zum Gegenstand des Erwerbsvorganges zu machen, den es eben nicht mehr hat und auch nicht mehr erhalten soll. Diesfalls ist neben dem Kaufpreis für das Grundstück auch ein gesondert ausgewiesener Betrag, mit dem die bereits vorhandene Erschließung des Grundstückes abgegolten werden soll, Entgelt und damit

Gegenleistung für den Grundstückserwerb (vgl. zu vor auch: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer, Rzn. 98-99 zu § 5 GrEStG).

Im Berufungsfall steht mittlerweile an Sachverhalt fest, dass im Jahr 2006 die Gemeinde mit dem Ziel, ein Gewerbegebiet zu schaffen, an die mehreren Grundeigentümer (eingangs genannte Vertragsbeteiligte) herangetreten ist, um deren Zustimmung zum Verkauf umgewidmeter Flächen einzuholen. In der diesbezüglich geschlossenen Vereinbarung vom Oktober/November 2006 wurde bereits der - offenkundig seitens der Gemeinde - vorbestimmte "Kaufpreis" mit gesamt € 55 pro m² festgelegt, wovon € 10 pro m² der Gemeinde für die Erschließung zustehen. Laut den Angaben der GemeindeX (siehe Antwortschreiben vom 4. Oktober 2008) wurde dann umgehend im Dezember 2006 das Erschließungskonzept erstellt und im Juni 2007 mit dem Bau begonnen, wobei ua. Zufahrtswege gebaut und erweitert, das Wasserleitungsnetz und die öffentliche Kanalisation erweitert, Kabel für die Straßenbeleuchtung verlegt wurden und ein öffentlicher Parkplatz umstrukturiert wurde etc., damit "im Gewerbegebiet baureife Grundstücke entstehen konnten". Laut Gemeinde handelt es sich bei all diesen Maßnahmen um vorgezogene Infrastrukturleistungen im Hinblick auf die Ansiedlung von Gewerbebetrieben, welche die Käufer der Gemeinde über den Infrastrukturbeitrag zu vergüten haben.

Entgegen dem Berufungsvorbringen, der Bw habe ein "unerschlossenes" Grundstück erworben, ist aber in Anbetracht der vorliegenden Umstände und insbesondere im Hinblick darauf, dass im Zeitpunkt des Erwerbsvorganges mit Kaufvertrag vom 26. Mai 2008 die von der Gemeinde erbrachten vorgezogenen Infrastrukturmaßnahmen bereits seit nahezu einem Jahr (Baubeginn Juni 2007) durchgeführt wurden, davon auszugehen, dass bei Abschluss des Kaufvertrages ein – zumindest weitgehend – "erschlossenes" Grundstück vorgelegen war. Dies bestätigt sich eindeutig in den Angaben der Gemeinde, wonach zwecks *Baureifmachung* die aufgelistete Vielzahl von Maßnahmen (Verbreiterung und Anlage von Wegen, Erweiterung von Kanal und Wasserleitung etc.) bereits vorab als "vorgezogene Infrastrukturleistungen" gesetzt wurden, die dann von den in der Folge auftretenden Käufern zu "vergüten", dh. im Nachhinein abzugelten, waren.

Die Sachlage stellt sich sohin in keinsten Weise so dar, dass der Bw etwa ein vollständig unerschlossenes Grundstück vom Verkäufer erwarb und gleichzeitig mit der Gemeinde eine Vereinbarung im Hinblick auf von dieser erst zukünftig zu erbringender Erschließungsmaßnahmen getroffen hätte.

Zufolge oben dargelegter höchstgerichtlicher Judikatur kann aber dann, wenn im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages bereits die öffentlichen Erschließungsanlagen vorhanden sind, als Gegenstand des Vertrages ausschließlich das bereits "erschlossene" Grundstück

angesehen werden. Aufgrund der unumstößlich faktischen Gegebenheiten ist diesfalls der Erwerb der Liegenschaft im "unaufgeschlossenen" Zustand – selbst wenn dieser im Vertrag so festgeschrieben wäre – nicht mehr möglich bzw. undenkbar, sodass der wohlverstandene, einheitliche Vertragswille überhaupt nur auf den Erwerb der tatsächlich vorhandenen aufgeschlossenen Parzelle gerichtet sein konnte. In diesem Fall ist das als Vergütung für die erbrachten Infrastrukturmaßnahmen – neben dem Kaufpreis an den Verkäufer/Grundstückseigentümer - gesondert ausgewiesene Entgelt, das an die Gemeinde zu entrichten ist, als Teil der grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistung für den Grundstückserwerb zu qualifizieren, wobei – entgegen dem diesbezüglichen Berufungsvorbringen - dem Umstand, dass der Kaufpreis einerseits und die Erschließungskosten andererseits an voneinander verschiedene (natürliche oder juristische) Personen zu erbringen ist, keinerlei rechtliche Bedeutung zukommt.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 21. Oktober 2008