



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H.S., Adresse, vertreten durch Rechtsanwaltskanzlei.A, vom 23. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 29. Mai 2008 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der zwischen dem Dienstbarkeitsberechtigten O.M. und dem Käufer H.S. abgeschlossene Vertrag vom 7. Juni 2006 hatte auszugsweise folgenden Inhalt:

"I. Präambel

1. Der Käufer beabsichtigt von der Agrargemeinschaft B die Liegenschaft in EZ 329, GB C, Gst.- Nr. 3562/14 zu erwerben. Die grundbürgerliche Durchführung des dafür zu errichtenden Kaufvertrages ist Grundlage dieses Vertrages.
2. Der Berechtigte hat als grundbürgerlicher Eigentümer der Liegenschaft in EZ 659 GB C, Gst.- Nr. 3562/22 die Dienstbarkeit des Holz- und Streubezuges auf Gst. Nr. 3562/14 (A2 LNR 1).
3. Die Vertragsparteien beabsichtigen eine grundbürgerliche Löschung der Dienstbarkeit des Holz- und Streubezuges gegen Leistung eines Betrages herbeizuführen.

III. Dienstbarkeitsverzicht

1. O.M. ist Eigentümer der Gst.- Nr. 3562/22, GB C, EZ 659. Mit diesem Grundstück ist das Recht des Holz- und Streubezuges auf Gst. Nr. 3562/14 verbunden.
2. Der Berechtigte O.M. verzichtet hiermit auf seine zu C- LNR 15 eingetragene Dienstbarkeit des Holz- und Streubezuges auf Gst.- Nr. 3562/14 und stimmt unwiderruflich und ausdrücklich einer Löschung der Dienstbarkeit im Grundbuch zu.

IV. Gegenleistung

1. Als Gegenleistung für den Verzicht und die Löschung der Dienstbarkeit des Holz- und Streubezuges auf Gst.- Nr. 3562/14 (C- LNr 15) wird ein Betrag in der Höhe von EUR 171.666,-- (in Worten: Euro einhunderteinundsiebzigtausendsechshundertsechsundsechzig) vereinbart.

V. Rückabwicklung

1. Die Vertragsparteien halten fest, dass dieser Vertrag errichtet wird, um eine lastenfreie Einverleibung des Eigentumsrechtes für den Käufer zu ermöglichen.

2. Sollte die grundbürgerliche Durchführung des Kaufvertrages nicht bis spätestens 31. August 2006 erfolgt sein, hat der Käufer das Recht, durch einseitige Erklärung die Aufhebung und Rückabwicklung dieses Vertrages zu begehrn. Der Käufer verpflichtet sich, alle erforderlichen Schritte ohne ungebührliche Verzögerung zu setzen, um die grundbürgerliche Durchführung zu erwirken".

In der Folge hat mit Kaufvertrag vom 22. Juni 2006 der Käufer H.S. von der Verkäuferin Agrargemeinschaft B das Gst- Nr. 3562/14 in EZ 329 GB C im grundbürgerlichen Ausmaß von 935 m² lastenfrei um den Kaufpreis von 34.034 € gekauft.

Aus agrarbehördlicher Sicht vertrat die Aufsichtsbehörde den Standpunkt, dass die Agrargemeinschaft B als bürgerliche Eigentümerin des Baulandgrundstückes am Gesamtverwertungserlös für dieses Baugrundstück - ziehe man die Vorstellungen des lediglich Teilwaldberechtigten hinsichtlich der begehrten Ablösesumme für seine Teilwaldrechte mit ein- "viel zu gering beteiligt sein würde." In dem anlässlich der agrarbehördlichen Ablösung von Teilwaldrechten ergangenen Bescheid vom 28. September 2006 legte daher das Amt der Tiroler Landesregierung, Abteilung Agrarbehörde, gestützt auf die in der mündlichen agrarbehördlichen Verhandlung zwischen den Vertragsparteien getroffenen einvernehmlichen Parteienerklärung fest, dass das auf Gst. 3562/14 in EZ 329 GB C lastende Holz- und Streubezugsrecht zu Gunsten der Stammsitzliegenschaft in EZ 659 GB C um den Betrag von 130.900 € (935 m² x 140 €/m²) abgelöst wird. Der Kaufpreis für das Baulandgrundstück 3562/14 wurde mit 74.800 € (935 m² x 80 €/m²) angesetzt. Zusammen ergibt dies wiederum den von H.S. insgesamt gezahlten Gesamtverwertungserlös von 205.700 € (Kaufpreis für Eigentum 34.034 € + Ablösezahlung für Holz- und Streunutzungsrechte 171.666 €).

Für den Rechtsvorgang "Vertrag vom 7. Juni 2006 mit O.M." schrieb das Finanzamt mit dem streitgegenständlichen Bescheid vom 29. Mai 2008 von einer Gegenleistung von 130.900 € die 3,5%ige- Grunderwerbsteuer mit 4.581,50 € vor. Als Begründung wird ausgeführt, dass die Leistung für den Verzicht auf das Holz- und Streunutzungsrecht eine Gegenleistung sei. Gegenleistung sei nämlich alles, was der Erwerber aufwenden müsse, um in den Besitz des Grundstückes zu kommen.

Gegen die mit diesem Bescheid erfolgte Grunderwerbsteuervorschreibung wendet sich die gegenständliche Berufung im Wesentlichen mit der Begründung, bei diesem für den Verzicht und die Löschung der Dienstbarkeit an den Dienstbarkeitsberechtigten O.M. bezahlten Betrag handle es sich nicht um die Gegenleistung für den Erwerb der Liegenschaft. Dies deshalb, weil

als Gegenleistung iSd § 5 Abs. 1 und 2 GrEStG nur eine Zahlung gelte, wenn diese in kausalem "innerem" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes stehe. Um einen inneren Zusammenhang annehmen zu können, müsse es sich um eine Leistung an den Veräußerer der Liegenschaft handeln, nicht aber wie im vorliegenden Fall um eine Leistung an einen Dritten (den Dienstbarkeitsberechtigten). Leistungen an Dritte könnten nur dann eine grunderwerbsteuerrelevante Gegenleistung sein, wenn sich der Erwerber hiezu vertraglich verpflichtet habe und sie sich im Vermögen des Grundstücksveräußerers auswirken würden. Diese Voraussetzung liege im Streitfall jedoch nicht vor. Grunderwerbsteuerpflicht entstehe, wenn jemand die rechtliche und wirtschaftliche Verwertungsmöglichkeit an einem Grundstück eingeräumt werde. Die Leistung an den Dienstbarkeitsberechtigten im gegenständlichen Fall betreffe lediglich die Nutzung des Grundstückes, nicht aber die Verwertungsmöglichkeit, und begründe keinen Grunderwerbsteuer auslösenden Erwerbsvorgang.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung enthielt folgende Begründung:

"Gegenleistung ist alles, was der Erwerber aufwenden muss, um in den Besitz des Grundstückes zu kommen. Daher gehört zur Gegenleistung auch die Ablöse des Holz- und Streunutzungsrechtes. Auch Leistungen, die nicht an Veräußerer erbracht werden, sind Gegenleistung."

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wird noch ausgeführt, dass der Servitutsberechtigte im gegenständlichen Fall dem Bw. lediglich das Recht aus der Löschung der Servitut einräumen habe können. Keinesfalls sei aber eine rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Liegenschaft an sich übertragen worden. Um Grunderwerbsteuerpflicht auszulösen, müssten im Streitfall nicht vorliegende besondere Umstände hinzukommen, welche die wirtschaftliche Verwertung des Grundstückes auf eigene Rechnung ermöglichen würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer (von den Ausnahmen des § 4 Abs. 2 GrEStG abgesehen) vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Im § 5 GrEStG wird der Umfang und der Begriff der Gegenleistung näher erläutert. 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. Auf Grund des § 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. 2 Z 2 GrEStG 1987 gehören Belastungen, die auf einem Grundstück ruhen, zur Gegenleistung, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen, ausgenommen dauernde Lasten.

Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt, oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt. Gegenleistung im grunderwerbsteuerlichen Sinn ist die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält; oder mit anderen Worten alles, was der Käufer einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten. 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. Leistungen verlieren durch ihre Erbringung an Dritte nicht grundsätzlich ihren Charakter als Gegenleistung, doch ist, wenn sie auch von den Tatbeständen des § 5 Abs. 3 GrEStG nicht erfasst werden, stets entscheidend, ob sie für den Erwerb des Grundstückes erbracht werden. Für die Frage, ob eine Leistung Gegenleistung ist, ist der innere Zusammenhang der Leistung mit dem Grundstückserwerb maßgebend. Als Gegenleistung iSd § 5 Abs. 1 und 2 GrEStG gilt somit eine Leistung nur dann, wenn sie in kausalem, "innerem" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes steht, wobei bei Beurteilung dieses Zusammenhangs vom wahren wirtschaftlichen Gehalt des Erwerbsvorganges auszugehen ist.

An Sachverhalt liegt dem Berufungsfall zugrunde, dass mit der im grundbürgerlichen Eigentum des O.M. stehenden ("herrschenden") Liegenschaft in EZ 659, GB C, Gst- Nr. 3562/22 (Stammsitzliegenschaft) die Dienstbarkeit des Holz- und Streubezuges auf dem im Eigentum der Agrargemeinschaft B stehenden Grundstück in EZ 329, GB C Gst.- Nr. 3562/14 verbunden war. Um die lastenfreie Einverleibung des Eigentumsrechtes zu ermöglichen, schloss der Bw. als (präsumtiver) Grundstückskäufer des "dienenden" Grundstückes am 7. Juni 2006 und damit noch vor dem Abschluss des Grundstückskaufvertrages (Kaufvertrag vom 22. Juni 2006 mit der Grundeigentümerin Agrargemeinschaft B) mit dem Dienstbarkeitsberechtigten O.M. den in Frage stehenden Vertrag. Dessen vereinbarter Gegenstand war, dass der Dienstbarkeitsberechtigte auf die eingetragene Dienstbarkeit des Holz- und Streubezuges verzichtet und unwiderruflich und ausdrücklich der Löschung der Dienstbarkeit im Grundbuch zustimmt. Als Gegenleistung für den Verzicht und die Löschung wurde von den beiden Vertragsparteien ein Betrag in Höhe von 171.666 € vereinbart. Für diesen mit "Vertrag vom 7. Juni 2006 mit O.M." bezeichneten Rechtsvorgang wurde mit dem streitgegenständlichen Bescheid ausgehend von einer Gegenleistung in Höhe von 130.900 € (festgelegt vom Amt der Tiroler Landesregierung, Agrarbehörde im Bescheid vom 28.9.2006 unter Übernahme einer in der Verhandlung betreffend agrarbehördlicher Ablösung eines Teilwaldrechtes abgegebenen einvernehmlichen Parteienerklärung) Grunderwerbsteuer mit 4.581,50 € festgesetzt.

Bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles ist an Sachverhalt damit unbedenklich (siehe den agrarbehördlichen Bescheid vom 28.9.2006) davon auszugehen, dass die mit Kaufvertrag vom 22. Juni 2006 vom Bw. von der Grundstückseigentümerin Agrargemeinschaft B erworbene Liegenschaft in EZ 329, GB C, GSt.- Nr. 3562/14 im Ausmaß von 935 m² mit der bucherlich noch einverleibten Grunddienstbarkeit eines Holz- und Streubezugsrechtes belastet war. Im gegenständliche Berufungsfall, der allein den vom Bw. mit dem Servitutsberechtigten abgeschlossenen Vertrag vom 7. Juni 2006 betrifft, besteht letztlich Streit darüber, ob das Finanzamt zu Recht in der an den Servitutsberechtigten geleisteten Ablösezahlung eine Gegenleistung im Sinn des § 5 GrEStG für den Grundstückserwerb gesehen hat.

Wie eingangs bereits erwähnt, ist der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff. Gemäß § 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG gehören zur Gegenleistung Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen, *ausgenommen dauernde Lasten*.

Auf einem Grundstück ruhende dauernde Lasten gehören als Folge dieser Bestimmung somit nicht zur Gegenleistung. Eine nicht zur Gegenleistung gehörende "auf dem Grundstück ruhende dauernde Last" ist nur gegeben, wenn die Belastung bereits im Zeitpunkt des Erwerbsvorganges auf dem Grundstück ruht und mit dinglicher Wirkung auf den Erwerber übergeht. Daran fehlt es, solange eine privatrechtliche Belastung noch nicht in das Grundbuch eingetragen ist (BFH vom 8. Juni 2005, II R 26/03, zu § 9 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 dGrEStG). Als dauernde Last sind solche Lasten anzusehen, mit deren Wegfall der Eigentümer in absehbarer Zeit nicht rechnen kann, sodass sie im rechtsgeschäftlichen Verkehr mit Grundstücken als eine dauernde wertmindernde Eigenschaft des Grundstückes empfunden werden. Eine solche dauernde Last braucht nicht öffentlich-rechtlicher Art sein. Auch privat- rechtliche Belastungen sind als dauernde Last im Sinne der hier besprochenen Gesetzesstelle anzusehen (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 160 zu § 5 GrEStG 1987). Zu den nicht in die Bemessungsgrundlage einzubziehenden (dauernden) Lasten zählen beispielsweise immerwährende Grunddienstbarkeiten (Arnold/ Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, Rz 342 zu § 5 GrEStG).

Im vorliegenden Fall ist das vom Grundstückskäufer (Bw) mit Kaufvertrag vom 22. Juni 2006 vom Grundstückseigentümer Agrargemeinschaft B erworbene Grundstück mit einem grundbürgerlich eingetragenen Holz- und Streunutzungsrecht belastet. Diese Grunddienstbarkeit stellt unzweifelhaft eine auf der Liegenschaft ruhende dauernde Last dar. Daraus folgt aber, dass die auf der Kaufliegenschaft ruhende Belastung nicht zur Gegenleistung im grunderwerbsteuerlichen Sinn gehört. Wenn aber die dauernde Last als solche nicht zur Gegenleistung zählt, dann muss Gleches auch für die gegenständliche Ablösesumme gelten, hat doch diese der Grundstückskäufer (Bw) gerade für den Verzicht und

die Löschung dieser dauernden Last an den Dienstbarkeitsberechtigten bezahlt. Diesbezüglich wird angeführt, dass der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 15. März 2001, 99/16/0312, dem ein ähnlich gelagerter Sachverhalt zugrunde lag, im Wesentlichen die inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheides darin gesehen hat, dass die belangte Behörde die vom Beschwerdeführer an die Berechtigte für den Verzicht auf die dauernden Lasten bezahlte Ablösesumme als Gegenleistung für den Erwerb der Grundstücke gesehen und davon Grunderwerbsteuer vorgeschrieben hat. Damit ist das Schicksal des vorliegenden Berufungsfalles entschieden, gehört doch nach § 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG die auf dem Kaufgrundstück ("dienendes" Grundstück einer Grunddienstbarkeit) ruhende dauernde Last nicht zur Gegenleistung, was dazu führt, dass der vom Bw. für den Verzicht und die Löschung dieser dauernden Last an den Servitutsberechtigten bezahlte Ablösebetrag nicht zur grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung zählt. Der Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid war demzufolge unter Aufhebung des angefochtenen Bescheides stattzugeben.

Demzufolge braucht nicht mehr auf die zwischen Finanzamt und Bw. streitige Frage eingegangen und darüber abschließend abgesprochen werden, ob bei der gegenständlichen Ablösezahlung, die vom präsumtiven Grundstückskäufer auf Grund des von ihm mit dem Berechtigten zur Beseitigung der Dienstbarkeit gesondert abgeschlossenen Vertrages unmittelbar an diesen für dessen Verzicht und Löschung der Dienstbarkeit der Holz- und Streunutzung zu entrichten war, überhaupt noch von einer Leistung gesprochen werden kann, die in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen, oder "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes steht (siehe diesbezüglich etwa VwGH 10.1.1985, 83/16/0181, ÖStZB 1986/148 zur Ablöse von Mietrechten).

Innsbruck, am 27. Jänner 2009