



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Herrn BW, ADR, vertreten durch Dr. Rudolf Pölzer, Notar, 3240 Mank, Herrenstr. 7, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 11. Mai 2007 betreffend Grunderwerbsteuer zu ErfNr.xxx.xxx/2006, St.Nr.xxx/xxxx (Erwerb von Herrn AP und Erwerb von Frau EP) entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 13. Oktober 2006 erwarb Herr BW (der nunmehrige Berufungswerber, kurz Bw.) von den Ehegatten AP und EP aus der EZ* Grundbuch*** das durch Teilungsplan vom 1. August 2006 neu entstehende Grundstück Nr.x um einen Gesamtkaufpreis von € 56.840,00. Diesem Kaufvertrag traten der Gemeindeverband* sowie die Gemeinde* bei.

Im Punkt Drittens des Kaufvertrage erklärte der Bw., das Vertragsgrundstück zwecks betrieblicher Nutzung zu erwerben und demgemäß zu beabsichtigen, auf diesem Grundstück in absehbarer Zeit ein Betriebsgebäude für einen Schlossereibetrieb samt Schauraum zu errichten. Dazu wurde festgehalten, dass die Gemeinde* und der Gemeindeverband* daran interessiert sind, dass das vertragsgegenständliche Grundstück vom Käufer auch tatsächlich unternehmerisch genutzt wird und dass dieser auf dem Vertragsobjekt auch tatsächlich ein Betriebsgebäude errichtet und deshalb zugunsten des Gemeindeverband* (und nicht

zugunsten der Verkäufer) ein Wiederkaufsrecht vereinbart wird, falls die Fertigstellung des Betriebsgebäudes nicht bis zu einem bestimmten Termin erfolgen sollte.

Punkt Viertens des Kaufvertrages hat folgenden Inhalt:

"Der Käufer Herr BW hat mit dem Gemeindeverband am heutigen Tage eine Vereinbarung bezüglich der Erschließung bzw. der Infrastrukturstellung durch den Gemeindeverband* abgeschlossen und sich zur Bezahlung eines einmaligen Nutzungsentgeltes in der Höhe von € 13,50 pro m², sohin in der Gesamthöhe von € 37.800,00 zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer in der Höhe von € 7.560,00, sohin insgesamt € 45.360,00 verpflichtet.*

Damit der Antrag auf Verbücherung dieser Vertragsurkunde beim zuständigen Grundbuchsgericht eingebracht werden kann, wird zwischen den Vertragsparteien hiemit vereinbart, dass hiefür als weitere Voraussetzung erforderlich ist, dass dem Vertragserrichter Notar Dr. Rudolf Pölzer auch der Nachweis der gänzlichen Bezahlung des Nutzungsentgeltes samt Umsatzsteuer in der Gesamthöhe von € 45.360,00 seitens des Käufers an den Gemeindeverband erbracht wird.*

In Beilage./A wird diese Vereinbarung diesem Verträge angeschlossen.

Für den Fall, dass es zu einer Ausübung seitens des Gemeindeverband in Ansehung des diesem gemäß Punkt "Drittens" dieser Urkunde eingeräumten Wiederkaufsrechtes kommen sollte, hat der Gemeindeverband* auch dem Käufer Herrn BW den von ihm aufgrund der vorangeführten Vereinbarung von heutigen Tage bezahlten Infrastrukturbeitrag - insoweit er von diesem noch nicht anteilig (gerechnet auf insgesamt fünfzig Jahre) konsumiert wurde - rückzuerstatten."*

Im Punkt "Fünftens" des Kaufvertrages verpflichteten sich die Gemeinde* sowie der Gemeindeverband* dem Bw. gegenüber dafür Sorge zu tragen, dass bei lediglich einer Teilauslastung (bis zu 75 %) des Gewerbeparks die Bebauung der ebenfalls im Grundbuch*** gelegenen Parzellen **** je Landw. genutzt nicht erfolgt und diesbezüglich den Käufer Herrn BW vollkommen klag- und schadlos zu halten. Dies um die Sichtenbindung des Vertragsgrundstückes zur *straße zu gewährleisten.

In Punkt Achtens des Kaufvertrages wurde festgehalten, dass für das vertragsgegenständliche Grundstück eine Bauplatzerklärung zu beantragen ist und auf Grund dieser zu beantragenden Bauplatzerklärung von der Gemeinde* Aufschließungskosten entsprechend der Bestimmungen der NÖ Bauordnung 1996 in der Höhe von € 15.874,53 zur Vorschreibung gelangen werden. Der Käufer verpflichtete sich der Gemeinde* und dem Gemeindeverband* gegenüber, die Aufschließungskosten in Entsprechung der bescheidmäßigen Fälligkeit an die Gemeinde* vollständig zu entrichten und diesbezüglich alle übrigen Vertragsparteien vollkommen schad- und klaglos zu halten. Diese Aufschließungskosten werden dem Käufer jedoch vom Gemeindeverband* aus dem Titel der Wirtschaftsförderung unverzüglich nach deren Entrichtung wiederum zur Gänze rückerstattet werden.

Die Übergabe und Übernahme des Vertragsobjektes wurde in Punkt "Neuntens" des Kaufvertrages mit dem Tage des Einlangens des Kaufpreises am Konto der Verkäufer sowie

des gemäß der in Beilage./A angeschlossenen Vereinbarung an den Gemeindeverband* zu leistenden Erschließungsentgeldbeitrages in der Gesamthöhe von € 45.360,00 auf dem Konto **** lautend auf Gemeindeverband* festgelegt.

Im Punkt Dreizehtens wurde festgehalten, dass die Gemeinde* auf Grund ihr gegenüber seitens der Ehegatten AP und EP abgegebenen Optionszusagen vom 29. Juli 2005 das Recht zum Erwerb der von den Ehegatten AP und EP auf Grund dieser Vertragsurkunde abverkauften Grundflächen besitzt. Die Gemeinde* erklärte, mit den gegenständlichen Kaufverträgen vollinhaltlich einverstanden zu sein und daher - für den Fall des rechtswirksamen Zustandekommens der gegenständlichen Kaufverträge und bei Einhaltung der gegenständlichen Leistungspflichten der Vertragsparteien aus diesen Rechtsgeschäften - in Ansehung der mit diesen Kaufverträgen an die vorangeführten Käufer abverkauften Grundflächen auf ihr Optionsrecht hiemit ausdrücklich und unwiderruflich zu verzichten.

In der Vereinbarung vom 13. Oktober 2008 verpflichtete sich der Bw. gegenüber dem Gemeindeverband* einen einmaligen Infrastrukturbeitrag (Nutzungsentgelt) in der Höhe von 13,50 pro Quadratmeter, sohin insgesamt € 37.800,00 zuzüglich Umsatzsteuer zu leisten. Punkt III bis V. der Vereinbarung haben folgenden Inhalt:

"/III.

Der Infrastrukturbeitrag (Erschließungsentgelt) beinhaltet das Entgelt für das auf eine Zeitdauer von 50 Jahren begrenzte Nutzungsrecht des Straßennetzes des Gemeindeverband. Das zur Verfügung zu stellende Straßennetz des Gemeindeverband* hat bis zur Grundstücksgrenze des obgenannten Grundstückes zu führen und eine Verbindung mit dem öffentlichen Straßennetz herzustellen.*

Der Gemeindeverband verpflichtet sich gegenüber Herrn BW bis längstens 15. August 2007 die für die Aufschließung des unter Punkt I. beschriebenen Grundstückes erforderlichen Arbeiten auf Kosten des Gemeindeverband* durchzuführen.*

IV.

Festgehalten wird, dass für die Aufschließung des unter Punkt I. beschriebenen Grundstückes entsprechend der bezug habenden Bestimmung der NÖ Bauordnung Aufschließungs- und Ergänzungsabgaben zur Vorschreibung gelangen werden. Diese Abgabenvorschreibungen berühren nicht die gesonderte Zahlungsverpflichtung des Herrn BW für den Infrastrukturbeitrag nach diesem Vertrag.

Die Höhe der Aufschließungs- und Ergänzungsabgaben ist vollständig einzuheben (€ 15.874,53) und wird nach Einzahlung durch Herrn BW sofort zur Gänze vom Gemeindeverband an Herrn BW als Wirtschaftsförderung rücküberwiesen.*

V.

Herr nimmt ausdrücklich zur Kenntnis, dass der Gemeindeverband berechtigt ist, anstelle der für die Kanalentrichtung, die Kanalbenützung, den Wasseranschluss und die Wasserversorgung nach den einschlägigen landesgesetzlichen Bestimmungen vorzuschreibenden Abgaben und Gebühren hierfür privatrechtliches Entgelt vorzuschreiben bzw. einzuheben.*

Der Gemeindeverband verpflichtet sich bis längstens 15.8.2007 folgende Arbeiten zur Erschließung des unter Punkt I. beschriebenen Grundstückes auf seine Kosten durchzuführen:*

- a) die Errichtung einer befestigten Zufahrt zu diesem Grundstück*
- b) die Errichtung eines Kanals für Oberflächen und Fäkalienentwässerung für dieses Grundstück*
- c) die Errichtung einer zu diesem Grundstück führenden Wasserleitung.*

Im Gegenzug verpflichtet sich der Gemeindeverband, die Kanal- und Wasserversorgung des vertragsgegenständlichen Grundstückes sicherzustellen."*

Mit Bescheiden vom 11. Mai 2007 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber dem Bw. für den Erwerb von Herrn AP und für den Erwerb von Frau EP jeweils ausgehend von einer Gegenleistung von € 51.100,00 (= Hälfte des Kaufpreises und des Infrastrukturbeitrages) die 3,5%ige Grunderwerbsteuer mit € 1.788,50 fest. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass grundsätzlich jede nur denkbare Leistung, die vom Käufer für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird, Teil der Bemessungsgrundlage sei. Übernommene Leistungen im Sinne des § 5 (1) 1 GrEStG seien auch Leistungen an Dritte, zu denen sich der Erwerber verpflichtet und ohne die er nicht in Besitz des Grundstückes gekommen wäre. Der Infrastrukturbeitrag in der Höhe von anteilig € 22.680,00 sei daher als weitere Gegenleistung der Grunderwerbsteuer zu unterziehen.

In den dagegen eingebrachten Berufungen wurde eingewendet, dass sich aus der zwischen dem Gemeindeverband* und dem Bw. am 13. Oktober 2006 abgeschlossenen Vereinbarung ganz eindeutig ergebe, dass lediglich eine Verpflichtung des Bw. zur Bezahlung des Infrastrukturbeitrages, nicht jedoch der verkaufenden Ehegatten AP und EP bestanden habe. Dies ergebe sich sowohl daraus, dass nur der Bw. die Vereinbarung am 13. Oktober 2006 mit dem Gemeindeverband* geschlossen habe, als auch daraus, dass keinerlei Interesse der verkaufenden Ehegatten AP und EP an einer gewerbebetrieblichen Nutzung des Vertragsgrundstückes bestanden habe. Demgemäß habe der Gemeindeverband* auch keine Möglichkeit, einen Anspruch aus der Vereinbarung vom 13. Oktober 2006 gegen die Ehegatten AP und EP geltend zu machen, da diese keine Vertragspartner dieser Vereinbarung waren.

Da es sich bei der Verpflichtung zur Bezahlung des Infrastrukturbeitrages an den Gemeindeverband* in der Höhe von € 45.360,00 um eine originäre Verpflichtung des Käufers gehandelt habe, könne die Verpflichtung seitens des Bw. auch keinesfalls zu den "vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen" im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG gerechnet werden. Dies deshalb, da es sich bei diesen "sonstigen Leistungen" immer um Leistungen handeln müsse, die zwar vom Käufer übernommen werden, die aber an sich dem Verkäufer obliegen würden (siehe diesbezüglich Dorazil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, 3. Auflage, S 269).

Die abweisenden Berufungsvorentscheidungen wurden vom Finanzamt damit begründet, dass durch die Miteinbeziehung der Vereinbarung in den Kaufvertrag ein einheitliches Vertragswerk vorliege. Zweck des Erwerbsvorganges sei bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht bloß der Erwerb des Grundstückes, sondern die unternehmerische Nutzung (Schlossereibetrieb samt Schauraum). Diese unternehmerische Nutzung sei ohne Nutzungsrecht des Straßennetzes nicht möglich und wirtschaftlich nicht sinnvoll. Der Infrastrukturbeitrag zähle daher als weiteres Entgelt zur Gegenleistung.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde abermals betont, dass es sich bei der Verpflichtung zur Bezahlung des Infrastrukturbeitrages durch den Bw. an den Gemeindeverband* um eine originäre Leistungsverpflichtung des Bw. gegenüber dem Gemeindeverband* handle, für welche die verkaufenden Ehegatten AP und EP niemals aufzukommen hatten und auch in Zukunft nicht aufkommen hätten müssen. "Sonstigen Leistungen" im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG seien aber immer nur solche Leistungen, die dem Veräußerer zugute kommen oder doch wenigstens seine rechtliche oder wirtschaftliche Stellung zu seinen Gunsten beeinflussen (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Rz 7). Dies sei jedoch beim gegenständlichen Rechtsgeschäft eben nicht der Fall.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung 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 hinausgeht (vgl. VwGH 26. 6. 2003, 2003/16/0077).

Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuergesetz 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 zahlen ist (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Rz 5 zu § 5, samt angeführter Rechtsprechung).

Im vorliegenden Fall besaß die Gemeinde* auf Grund der Optionszusage vom 29. Juli 2005 das Recht zum Erwerb des vertragsgegenständlichen Grundstückes und machte die Gemeinde* den Verzicht auf ihr Optionsrecht von der Einhaltung der Leistungspflichten der Vertragsparteien abhängig (siehe dazu Punkt Dreizehtes des Kaufvertrages). Die Leistungspflicht des Bw. umfasst nach Punkt Viertens bzw. Neuntens des Kaufvertrages auch die Leistung des Infrastrukturbeitrages (sowohl die Verbücherung als auch die Übergabe des Grundstückes wurden von der Leistung des Infrastrukturbeitrages abhängig gemacht), weshalb die strittige Leistung Ähnlichkeiten mit der Abfindung eines Vorkaufsberechtigten aufweist, die nach § 5 Abs. 3 Z. 1 GrEStG der Gegenleistung hinzuzurechnen ist (zur Abfindung eines Vorkaufsberechtigten vgl. Fellner a.a.O, Rz 161 zu § 5 GrEStG).

Weiters ist die Leistung des Erwerbers, wenn sie in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes steht, als Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes anzusehen (Fellner, aaO, Rz 9 zu § 5, samt angeführter Rechtsprechung).

Die Leistung des Infrastrukturbeitrages in der Höhe von € 45.360,00 (inklusive Umsatzsteuer) steht hier in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes. Für diesen Zusammenhang spricht die gleichzeitige Unterzeichnung des Kaufvertrages und der Vereinbarung des Bw. mit dem Gemeindeverband* am 13. Oktober 2006 und der Anschluss dieser Vereinbarung an den Kaufvertrag als Beilage. Besonders deutlich wird der Zusammenhang allerdings dadurch, dass sowohl die Verbücherung des Kaufvertrages (siehe Punkt Zweitens) als auch die Übergabe des Grundstückes (siehe Punkt Neuntens) von der Bezahlung des Infrastrukturbeitrages abhängig gemacht wurde und es dem Käufer somit nicht möglich gewesen wäre, das Grundstück auch ohne Leistung eines Infrastrukturbeitrages zu erwerben. Im gegenständlichen Fall hat der Bw. ein Grundstück in einem (in Entstehung befindlichen) Gewebepark erworben und wurde das Grundstück von den Vertragsparteien im erschlossenen Zustand zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht.

Auch eine Verschiedenheit zwischen dem Verkäufer eines Liegenschaftsanteiles und demjenigen, an den die Kosten für die Bauaufschließung zu entrichten waren, hindert nicht, die anteilige Bezahlung der Aufschließungskosten in die Bemessungsgrundlage nach § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 einzubeziehen, wenn die Abreden über den Kauf des Grundstücksanteils und über die Aufschließung - wirtschaftlich gesehen - eine Einheit bilden und wenn der wohlverstandene, einheitliche Vertragswille (§ 914 ABGB) auf den Erwerb eines Anteils an einem aufgeschlossenen Grundstück gerichtet war (vgl. VwGH 26.3.1992, 90/16/0211, 0212).

Für die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage ist es weder erforderlich, dass die übernommene "sonstige Leistung" dem Veräußerer selbst zufließt, noch dass die Verpflichtung dazu vorher in der Person des Verkäufers - sei es im Innenverhältnis zum Käufer, sei es im Verhältnis zu einem Dritten - entstanden ist und der Käufer sich anschließend verpflichtet, diese Verbindlichkeit zu tragen. Es genügt, dass die Verbindlichkeiten erst in der Person des Käufers entstehen. Eine dem Verkäufer gegenüber eingegangene Verpflichtung, in einen gegenseitigen Vertrag einzutreten oder einen Vertrag mit einem Dritten abzuschließen, kann dem Grunde nach als sonstige Leistung zur Gegenleistung gehören (vgl. Fellner, a.a.O., Rz 66 unter Hinweis auf BFH 29.6.1988, II R 258/85, BStBl II 898 sowie BFH 13.12.1989, II R 115/86, BStBl II 1990, 440).

Nach der langjährigen Judikatur des VwGH zur sog. "Bauherrenproblematik" sind 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. Selbst eine solche Personenverschiedenheit hindert 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. ua. VwGH 26.3.1992, 90/16/0211, 0212). Diese Rechtsprechung lässt sich auf jene Fälle übertragen, in denen in Streit gezogen ist, ob Aufschließungskosten als Gegenleistung zu qualifizieren sind. Selbst wenn der VwGH beispielsweise im Erkenntnis vom 22.5.1980, 1879/79, betreffend Aufschließungskosten entschieden hat, 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 ist damit noch nicht gesagt, dass NUR unter dieser Voraussetzung eine derartige Leistung zur Gegenleistung zu rechnen ist. Vielmehr kommt 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 (vgl. VwGH 25.2.1993, 91/16/0031).

Auch wenn die Erschließungsmaßnahmen im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch nicht durchgeführt waren, so wurde durch die vertragliche Koppelung des Kaufvertrages mit der Vereinbarung des Bw. mit dem Gemeindeverband* das Grundstück im erschlossenen Zustand zum Vertragsgegenstand gemacht. Der Bw. erwarb hier das Grundstück nicht in jenem Zustand, in dem es die Ehegatten AP und EP besessen hatten (nämlich als Teil einer landwirtschaftlich genutzten Liegenschaft), sondern als Teil eines vom Gemeindeverband* herzustellenden Gewerbeparks. Durch die Optionszusage vom 29. Juli 2005 hatte die Gemeinde* das Grundstück "fest an der Hand" hatte und konnte dadurch bestimmen, dass nur solche Erwerber einen Kaufvertrag mit den Ehegatten AP und EP abschließen, die auch bereit sind, eine entsprechende Vereinbarung mit dem Gemeindeverband* über die Erschließung des Grundstückes (Anbindung des Grundstückes an das öffentliche Gut durch eine befestigte Zufahrt über das im Eigentum des Gemeindeverband* stehende Straßennetz; Erschließung des Grundstückes durch Kanal und Wasserleitung) abzuschließen. Der Bw. ließ sich in das von der Gemeinde* und dem Gemeindeverband* konzipierte Vertragsgeflecht einbinden und ist daher auch die als Nebenverpflichtung zum Kaufvertrag eingegangene Pflicht zur Leistung eines Infrastrukturbeitrages in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. September 2009