

GZ. RV/0766-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dkfm. Helmuth Saller, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Grunderwerbsteuer bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 26.4.2001 - also während der laufenden Betriebsprüfung - ersuchte die Bw. unter Vorlage des Kaufvertrages zwischen der Bw. und der Käuferin vom 25.8.2000 um Prüfung, ob dieser Vertrag grunderwerbsteuerpflichtig ist.

Im Zuge einer Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs 3 BAO wurde seitens des Finanzamtes die Betriebsprüfung am 27.4.2001 auch auf den vorgelegten Vertrag ausgedehnt.

Im Betriebsprüfungsbericht ist ausgeführt, dass der gegenständliche Kaufvertrag gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegt, da ein Superädifikat gemäß § 2 Abs 2 Z 2 GrEStG einem Grundstück im Sinne der Grunderwerbsteuergesetzes gleichsteht.

Strittig ist nunmehr die Frage, ob die der Käuferin vorgeschriebenen Aufschließungskosten (Kanal, Wasser, Strom etc.) in Höhe von S 432.000,00 als Gegenleistung in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Der dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümliche Begriff der Gegenleistung nach § 5 GrEStG ist im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen (vgl. dazu die bei *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil, GrEStG 1987 unter Rz 5 Abs. 1 zu § 5 referierte hg. Judikatur), wobei in der zitierten Gesetzesstelle nicht erschöpfend aufgelistet ist, was unter diesen Begriff subsumiert werden kann. Vielmehr bildet jede nur erdenkliche Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird, einen Teil der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer (*Fellner*, a.a.O. Rz 4 Abs. 3).

Gegenleistung ist alles, was der Erwerber einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten (*Fellner* a.a.O. Rz 6 Abs. 2), wobei es darauf ankommt, ob die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren tatsächlichen und wirtschaftlichen oder "inneren" Zusammenhang mit dem Grundstück steht (*Fellner* a.a.O. Rz 9 Abs. 1, und VwGH 30.4.2003, 2002/16/0292).

Gegenleistung ist die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält; also jede nur denkbare Leistung, die vom Käufer für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird, oder, mit anderen Worten, alles, was der Käufer einsetzen muss, das Grundstück zu erhalten. Maßgebend ist also nicht, was die Vertragsschließenden als Kaufpreis bezeichnen, sondern was nach dem Inhalt des Vertrages der Käufer als Wert der Gegenleistung im maßgebenden Zeitpunkt des Erwerbsvergangen zu erbringen hat (VwGH 27.6.1984, 84/16/0077).

Die Bw. stützt Ihr Vorbringen auf die Rechtsprechung, in der wörtlich ausgeführt ist (VwGH 16.12.1983, 82/16/0170):

Eine "sonstige Leistung" iSd § 10 Abs 1 Z 1 GrEStG 1955 ist nur dann eine Gegenleistung, von deren Wert die Grunderwerbsteuer bemessen wird, wenn der Käufer sie als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt. Als Gegenleistungen kommen sohin diejenigen Leistungen nicht in Betracht, die als Entgelt für Wegerechte an einem ANDEREN Grund gezahlt werden. Die Einräumung von Grunddienstbarkeiten fällt vielmehr unter § 33 TP 9 des GebG 1957.

Aus diesen Erkenntnis ist für den vorliegenden Fall nichts abzuleiten. Vielmehr hat der VwGH im Erkenntnis vom 25.2.1993, 91/16/0031 zur dieser Abgrenzungsproblematik ausgeführt:

"Gegenleistungen, die der Erwerber nicht für den Erwerb des Grundstückes, sondern für andere Leistungen des Verkäufers 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, wie auch gesagt wurde "inneren" Zusammenhang mit der Erwerbung des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des Gesetzes anzusehen. Bei der Beurteilung dieses Zusammenhangs ist vom wahren wirtschaftlichen Gehalt des Erwerbsvorganges auszugehen (VwGH vom 25.6.1992, 91/16/0037, 0038)".

Zu den Aufschließungskosten können verschiedene Fallkonstellationen vorliegen, wie sie vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25.2.1993, Zi. 91/16/0031, dargestellt sind, wo ausgeführt ist:

Die Kosten der Bauaufschließung sind im vorliegenden Fall nicht schon deswegen von der Beurteilung als Gegenleistung iSd § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 ausgenommen, weil sie nach Meinung des Liegenschaftskäufers auf Grund der Rechtsprechung (vgl. VwGH 22.5.1980, 1879/79) nicht unter die "übernommenen sonstigen Leistungen" iSd § 5 Abs 1 Z 1 legit zu rechnen wären; es kommt nämlich nicht darauf an, ob die Bezahlung der Bauaufschließungskosten dem Käufer zugute kommt oder ob im Zeitpunkt des Erwerbsvorganges für den Verkäufer die Verpflichtung zur Errichtung dieser Kosten bestand, sondern darauf, daß der einheitliche Vertragswille auf den Erwerb einer AUFGESCHLOSSENEN Parzelle gerichtet war und der Erwerb der Parzelle im unaufgeschlossenen Zustand faktisch nicht möglich war.

"Übernommene sonstige Leistungen" im Sinne des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 sind auch Leistungen an Dritte, die dem Veräußerer - sei es auf Grund des Gesetzes, sei es auf Grund einer vertraglichen Verpflichtung - obliegen, aber auf Grund der Parteienabrede vom Erwerber getragen werden müssen, die sich also im Vermögen des Verkäufers und zu dessen Gunsten auswirken.

Leistungen, die der Erwerber zwar verspricht, die aber ausschließlich ihm selbst zugute kommen, sind hingegen (in der Regel) nicht Teil der Gegenleistung (vgl. hiezu das Erkenntnis vom 22.5.1980, 1879/79, betreffend Aufschließungskosten und die dort angeführte weitere Rechtsprechung. Im zit. Erkenntnis des VwGH 22.5.1980, 1879/79 ist ausgeführt:

Grundaufschließungskosten gehören dann zu den im § 11 Abs 1 Z 1 GrEStG 1955 (§ 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987) genannten sonstigen Leistungen, wenn im Zeitpunkt des Erwerbsvorganges für den Verkäufer bereits die Verpflichtung zur Entrichtung dieser Kosten bestanden und der Käufer sich zur Tragung dieser Kosten im Kaufvertrag verpflichtet hat.

Im vorliegenden Falle sind die Aufschließungskosten im festgesetzten Kaufpreis enthalten. Im Kaufvertrag selbst sind die Aufschließungskosten nicht gesondert ausgewiesen.

Vertragspunkt II. Kaufpreis lautet:

1. Der Kaufpreis beträgt S 1.480.000,-- zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer (20 %).

Nach dem Berufungsvorbringen ist in diesem Kaufpreis eine einmalig zu zahlende Aufschließungsgebühr von S 432.000,00 (incl. USt 20 %) enthalten.

Die Bw. verweist weiters auf das Erkenntnis des VwGH vom 27.6.1984, 84/16/0077, dort ist ausgeführt:

Gegenleistungen, die der Erwerber nicht für den Erwerb des Grundstückes, sondern für andere Leistungen des Verkäufers erbringt, gehören nicht zur Bemessungsgrundlage, dies allerdings nur dann, wenn solche Gegenleistungen mit dem Grundstück in keinem UNMITTELABEREN ZUSAMMENHANG stehen. Bei der Beurteilung dieses Zusammenhangs ist vom wahren wirtschaftlichen Gehalt des Erwerbsvorganges auszugehen.

Steht die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen ("inneren") Zusammenhang mit der Erwerbung des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung iSd Gesetzes anzusehen. Leistungen, die der Erwerber dem Veräußerer erbringt, um aus der zu erwerbenden Sache eine für ihn möglichst vorteilhafte Nutzung zu erzielen, gehören zur Gegenleistung (hier: Ersatz der Kosten der Umstellung eines vom Veräußerer auf einem anderen Grundstück betriebenen Kraftwerkes von Ölfeuerung auf Gasfeuerung, wenn allenfalls das von den Erwerbern geplante Dampfkraftwerk nicht errichtet werden könnte).

Gegenstand des Erwerbsvorganges ist im vorliegenden Fall ein voll aufgeschlossenes Superädifikat (Musterhaus), das ohne diese Aufschließung nicht erworben werden könnte bzw. nicht nutzbar wäre. Der von der zit. Rechtsprechung geforderte *unmittelbare, tatsächliche und wirtschaftliche ("innere") Zusammenhang mit der Erwerbung des Grundstückes* ist somit zweifelsfrei gegeben.

Wie die Bw. selbst vorbringt, wäre der Kauf des Superädifikates ohne die Nutzung der Infrastruktur zwar möglich gewesen, es hätte jedoch abgebaut werden müssen. Dann wäre der Kaufpreis auch niedriger gewesen. Aus diesem Vorbringen ist deutlich zu erkennen, was wirklich Gegenstand des Erwerbsvorganges war, nämlich ein an Ort und Stelle voll nutzbares Musterhaus. Damit ist aber auch das Schicksal des von der Käuferin zu tragenden Aufschließungskostenbeitrages klar entschieden.

Aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden wären Aufschließungskosten im Sinne der zit. Rechtsprechung nur dann, wenn der Erwerber diese selbst bei Dritten in Auftrag gibt oder erstmals von der Gemeinde vorgeschrieben erhält, wenn also für den Verkäufer noch keine Verpflichtung zur Entrichtung dieser Kosten bestand.

Salzburg, 7. April 2004