

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des W.T., Adresse, vertreten durch eine Rechtsanwaltskanzlei, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 19. Oktober 2004 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Punkt III des Kaufvertrages vom 20. September 2004 erwarb der Käufer W.T. von der als "Kuratie – Gemeinde - H" bezeichneten Fraktion der Gemeinde H (kurz: Verkäuferin), die auf einer Teilfläche von 3.737 m² des in ihrem Eigentum stehenden Grundstückes Gst- Nr. 6553 in EZ X Grundbuch Y holz- und streunutzungsberechtigt war, das Grundstück Gst. Nr. 3120/24 im Gesamtausmaß von 7.625 m². Dieses Grundstück war aus der Teilflächen 1 im Ausmaß von 5.501 m² aus Gst- Nr. 6553 und der Teilfläche 2 im Ausmaß von 2.124 m² aus Gst. Nr. 3120/5 neu gebildet worden. In diesem Vertragspunkt wurde außerdem Folgendes vertraglich vereinbart:

"Weiters verkauft und übergibt die Verkäuferin nunmehr die im vorstehenden Punkt I näher beschriebenen, ihr allein zustehenden nicht verbücherten Holz- und Streunutzungsrechte auf Gst-Nr. 6553 in EZ X Grundbuch Y im Ausmaß einer Teilfläche von 3.737 m² an den Käufer W.T., welcher diese Holz- und Streunutzungsrechte in sein Alleineigentum und seine alleinige Nutzung übernahm. Die Verkäuferin verpflichtet sich binnen einer Frist von 4 Wochen nach schriftlicher Anzeige durch den Käufer oder die Firma H.T. die gesamte Grundfläche (3.737 m²) zu roden und das Holz zur Gänze zu entfernen.

Ausdrücklich festgehalten wird, dass die Verkäuferin ihre ausdrückliche Einwilligung zur Löschung der kaufgegenständlichen Holz- und Streunutzungsrechte im Waldprotokoll der Gemeinde H erteilt."

Der Punkt IV. "Kaufpreis" enthielt folgende Festlegung:

"Als Kaufpreis für das neu gebildete Grundstück Gst-Nr. 3120/24 im Ausmaß von 7.625 m² wird ein Kaufpreis von € 36,33 pro m², insgesamt sohin ein Betrag von € 277.016,25 (i.W. Euro zweihundertsiebenundsiebzigtausendnullsechzehnkommafünfundzwanzig) vereinbart.

Als Ablöse für die Holz- und Streunutzungsrechte auf der Teilfläche von 3.737 m² aus dem Grundstück Gst- Nr. 6553 in EZ X Grundbuch Y wird ein Kaufpreis von € 21,80 pro m², insgesamt sohin ein Betrag von € 81.466,60 (i.W. Euro einundachtzigtausendvierhundertsechsundsechzigkommasechzig) vereinbart.

Das Kaufgrundstück ist mit außerbücherlichen Weiderechten zu Gunsten der Agrargemeinschaft H belastet. Für die Freistellung dieser Weiderechte wird eine vom Käufer zu entrichtende Ablösezahlung in Höhe von pauschal € 25.093,80 vereinbart.

Der Kaufpreis sowie die Ablösezahlung für die Holz- und Streunutzungsrechte sowie die Weiderechte sind bar und abzugsfrei vor beidseitiger Unterfertigung dieses Vertrages an die Verkäuferin zur Anweisung zu bringen, worüber die Verkäuferin hiermit rechtsverbindlich quittiert.

Punkt VI. betitelt mit "Belastungen und Gewährleistung" regelte Folgendes:

"Die Verkäuferin übergibt den Kaufgegenstand nach Maßgabe ihres bisherigen Besitzes, vollkommen satz- und lastenfrei, insbesondere frei von bücherlichen und außerbücherlichen Lasten, jedoch ohne Haftung für ein bestimmtes Ausmaß, einen bestimmten Kulturzustand oder sonst irgendeine Beschaffenheit.

Hinsichtlich der Holz- und Streunutzungsrechte leistet die Verkäuferin Gewähr, dass diese Rechte auf ihre Kosten im Waldprotokoll der Gemeinde H gelöscht werden."

Mit Bescheid vom 19. Oktober 2004 setzte das Finanzamt gegenüber dem W.T. (Bw) ausgehend von einer Gegenleistung von 383.576,65 € die Grunderwerbsteuer in Höhe von 13.425,18 € fest. In die Gegenleistung wurde der Kaufpreis von 277.016,25 € und eine sonstige Leistung von 106.576,65 € einbezogen mit nachstehender Begründung:

"Da die vom Holz und Streunutzungsrecht umfasste Fläche von der Verkäuferin gerodet werden muss ist die bezahlte Ablöse nicht als selbständiger Teil der Kaufvereinbarung zu sehen, sondern grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung für den Erwerb der GP 3120/24. Die Ablöse für die Weiderechte ist ebenfalls grunderwerbsteuerpflichtig gem. § 5 GrEStG."

Die gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid eingebrachte Berufung bekämpft die Einbeziehung der sonstigen Leistung in die Gegenleistung im Wesentlichen mit dem Argument, die Ablöse für die Weiderechte zu Gunsten der Weideinteressentschaft stelle keine vom Käufer übernommene sonstige Leistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG dar. Im gegenständlichen Fall wäre die Ablöse der Weiderechte keine Voraussetzung für den Kaufabschluss, sodass es bei dieser Leistung um eine selbständige der Weideinteressentschaft zustehende Leistung handle, welche nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden könne.

Auch die vereinbarte Ablöse für die Holz- und Streunutzungsrechte sei als selbständige Vereinbarung zu qualifizieren. Dies deshalb, da die Verkäuferin den Kaufgegenstand auch mit den grundbücherlich nicht verbücherten Holz- und Streunutzungsrechten verkauft hätte. Die Argumentation des Finanzamtes, wonach die vereinbarte Ablöse nicht als selbständiger Teil der Kaufvereinbarung zu sehen sei, da die von Holz- und Streunutzungsrechte umfasste Fläche von der Verkäuferin gerodet werden müsse, entspreche nicht den Tatsachen. Richtig sei vielmehr, dass die Verkäuferin ihre Holz- und Streunutzungsrechte auf den Käufer

übertragen hatte. Da die Verkäuferin das auf der Liegenschaft stockende Holz selbst nutzen wollte und dieses nicht an den Käufer verkauft worden sei, habe eine Frist für den Abtransport des Holzes vereinbart werden müssen. Durch die vereinbarte Rodungsverpflichtung sollte nur ein Termin für den Abtransport des Holzes gesetzt werden.

In Beantwortung eines Bedenkenvorhaltes teilte der Bw. mit, die erworbene Liegenschaft werde zur Errichtung eines Geschäftsgebäudes (Lagerhalle) verwendet.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung stützte sich auf nachstehend wiedergegebene Begründung:

"Gegenleistung bei einem Kauf ist nach § 5 GrEStG der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen Leistungen.

Im Berufungsfall wird die erworbene Liegenschaft vom Berufungswerber in Zukunft nicht mehr land- und fortwirtschaftlich genutzt und es können daher die eingetragenen Holz- und Streunutzungsrechte sowie das Weiderecht nicht mehr ausgeübt werden. Ein Bestehenlassen der vom Berufungswerber abgelösten Rechte wäre in Wirklichkeit gar nicht mehr möglich, da die Voraussetzungen zur Nutzung durch allfällige Berechtigte weggefallen sind.

Somit steht die Ablöse der Holz- und Streunutzungsrechte sowie der Weiderechte in direktem Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft. Die für die Ablöse geleisteten Zahlungen sind deshalb grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung nach § 5GrEStG. Die Berufung war vollinhaltlich abzuweisen."

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Berufungsfall besteht allein Streit darüber, ob die (zusätzlich zum bezeichneten Kaufpreis von 277.016,25 €) an die Verkäuferin zu bezahlenden, in "Punkt IV. Kaufpreis" angeführten Ablösen für die Holz- und Streunutzungsrechte im Betrag von 81.466,60 € und die Ablösezahlung für die Freistellung von Weiderechten in Höhe von 25.093,80 € zu Recht in die Gegenleistung einbezogen wurden.

Nach § 1 Abs. 1 erster Satz GrEStG 1987, BGBl. Nr. 309/1987 idgF. unterliegen der Grunderwerbsteuer, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Nach § 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.

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 (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern,

Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 5 zu § 5 GrEStG 1987 mit den dort zitierten VwGH-Erkenntnissen).

Gegenleistung ist die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält; das 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. 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.

Gegenleistungen, die der Erwerber nicht für den Erwerb des Grundstückes, sondern für andere Leistungen des Veräußerers 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 "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des Gesetzes anzusehen. Entscheidend für die Qualifikation einer Leistung als Gegenleistung im grunderwerbsteuerrechtlichen Sinn 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. Leistungen, die der Erwerber dem Veräußerer erbringt, um aus der zu erwerbenden Sache eine für ihn möglichst vorteilhafte Nutzung zu erzielen, gehören demnach zur Gegenleistung. Dabei ist nicht maßgeblich, was die Vertragsschließenden als Kaufpreis bezeichnen, sondern was nach dem Inhalt des Vertrages der Käufer als Wert der Gegenleistung im maßgeblichen Zeitpunkt des Erwerbvorganges zu erbringen hat (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 6, 8, 9, 10 zu § 5 GrEStG 1987 mit den dort zitierten VwGH-Erkenntnissen).

An Sachverhalt ergibt sich aus dem Kaufvertrag, dass die Veräußerin auf einer Teilfläche von 3.937 m² des in ihrem Eigentum stehenden Grundstückes Gst- Nr. 6553 in EZ X Grundbuch Y holz- und streunutzungsberechtigt war. Die Teilfläche 1 im Ausmaß von 5.501 m² aus Gst- Nr. 6553 bildete zusammen mit der Teilfläche 2 eines anderen Grundstückes die neu gebildete Kaufliegenschaft. Diese ihr alleine zustehenden nicht verbücherten Holz- und Streunutzungsrechte verkaufte und übergab die Verkäuferin laut Punkt III des Kaufvertrages in einem ("weiters") ebenfalls an den Bw, wobei sich die Verkäuferin zusätzlich verpflichtete, binnen bestimmter Frist nach schriftlicher Anzeige durch den Käufer oder der Firma H.T. die gesamte Grundfläche zu roden und das Holz zur Gänze zu entfernen. Ausdrücklich wurde im Vertrag festgehalten, dass die Verkäuferin ihre Einwilligung zur Löschung der kaufgegenständlichen Holz- und Streunutzungsrechte im Waldprotokoll der Gemeinde H

erteilt. Als Ablöse für die Holz- und Streunutzungsrechte wurde ein Kaufpreis von 81.466,60 € vereinbart. Das Kaufgrundstück war desweiteren mit außerbücherlichen Weiderechten zu Gunsten der Agrargemeinschaft Weideinteressentschaft H belastet. Für die Freistellung dieser Weiderechte wurde eine vom Käufer zu entrichtende Ablösezahlung in Höhe von 25.093,80 € vereinbart. Der Kaufpreis sowie die Ablösezahlung für die Holz- und Streunutzungsrechte sowie die Weiderechte waren bar vor beidseitiger Unterfertigung des Kaufvertrages an die Verkäuferin zur Anweisung zu bringen. Laut Punkt VI. des Kaufvertrages, übertitelt mit "Belastungen und Gewährleistung" übergab die Verkäuferin den Kaufgegenstand "vollkommen lastenfrei, insbesondere frei von bücherlichen und außerbücherlichen Lasten".

Entscheidend für die Frage, ob die vom Bew. (Käufer) an die Verkäuferin erbrachten streitigen Ablösezahlungen zur Gegenleistung zählen, ist daher nach der oben dargelegten Lehre und ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung, ob diese Ablösezahlungen in einem unmittelbaren (finalen) Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes in dem Zustand standen, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht worden war. Laut Punkt VI. des Kaufvertrages "übergibt die Verkäuferin den Kaufgegenstand nach Maßgabe ihres bisherigen Besitzes, vollkommen satz- und lastenfrei, insbesondere frei von bücherlichen und außerbücherlichen Lasten". In Punkt III. wurde desweiteren ausdrückliche festgehalten, dass die im A2- Blatt der beiden Grundbuchkörper, aus denen die beiden Trennstücke für das neu gebildete Kaufgrundstück stammten, verbücherten Rechte von dem Kaufvertrag nicht berührt, sondern vielmehr sämtliche Rechte zur Gänze bei der bisherigen Stammsitzliegenschaft verbleiben würden. Wenn daher die Verkäuferin die "ihr alleine zustehenden nicht verbücherten Holz- und Streunutzungsrechte auf Gst.- Nr. 6553 in EZX Grundbuch Y im Ausmaß einer Teilfläche von 3.737 m²" an den W.T. (und damit an den Erwerber einer Teilfläche des Gst. Nr. 6553) verkauft und übergibt, wobei gleichzeitig ausdrücklich festgehalten wird, "dass die Verkäuferin ihre ausdrückliche Einwilligung zur Löschung der kaufgegenständlichen Holz- und Streunutzungsrechte im Waldprotokoll der Gemeinde H erteilt", dann macht diese vertragliche Regelung unter Beachtung der beabsichtigten Nutzung dieser Fläche als Lagerhalle nur dann wirtschaftlichen Sinn und findet darin ihre sachliche Rechtfertigung, wenn letztlich die neu gebildete Verkaufs liegenschaft, die ja ua. aus dem Trennstück 1 im Ausmaß von 5.501 m² des Gst- Nr. 6553 neu gebildet wurde, ansonsten (siehe etwa § 526 ABGB) mit diesen Holz- und Streunutzungsrechten belastet gewesen wäre und im Ergebnis dadurch herbeigeführt wurde, dass das Grundstück wie vereinbart "frei von bücherlichen und außerbüchlichen Lasten" von der Verkäuferin übergeben wird. In diesem Zusammenhang bleibt noch anzuführen, dass die Verkäuferin auf einer Teilfläche von 3.737 m² des in ihrem Eigentum stehenden Grundstückes Gst- Nr. 6553 deshalb noch holz- und streunutzungsberechtigt war, weil nach der Sonderbestimmung des § 2 Abs. 1 der Anlage 3

zum Grundsatzgesetz 1951 über die Behandlung der Wald- und Weidenutzungsrechte sowie besonderer Felddienstbarkeiten, BGBl. Nr. 103/1951 solche Nutzungsrechte auch nicht durch Vereinigung des berechtigten und verpflichteten Gutes in der Hand desselben Eigentümers erlöschen bzw. derartige Rechte durch Nichtausübung nicht verjähren. § 21f dieser gesetzlichen Bestimmung normiert die "zulässige" Ablöse der Nutzungsrechte in Geld, wenn das belastete Grundstück dauernd außerstande ist die Bezüge zu decken, ein Umstand, der infolge des Erwerbes des Grundstückes zwecks Verbauung (Errichtung einer Lagerhalle nach Rodung) im Gegenstandsfall durchaus gegeben war.

Es stand daher die vom Bw. an die Verkäuferin für den Verkauf der Holz- und Streunutzungsrechte unter gleichzeitig von ihr erteilter Löschungsbewilligung erbrachte Ablöseleistung vom wahren wirtschaftlichen Gehalt des Erwerbsvorganges ausgehend unbedenklich in einem kausalen Zusammenhang mit dem Erwerb des Kaufgrundstückes in dem lastenfreien Zustand, in dem es von den Vertragsparteien zum Erwerbsgegenstand gemacht worden war. Im Ergebnis wurden diese "verkauften" Holz- und Streunutzungsrechte nicht dem Käufer "übergeben" und sind auf ihn übergegangen, sondern diese Rechte wurden mit Einwilligung der allein berechtigten Verkäuferin im Waldprotokoll der Gemeinde gelöscht, wodurch der vereinbarte Zustand herbeigeführt wurde, dem Käufer die Kaufliegenschaft lastenfrei zu übergeben. Dabei war nicht maßgebend, was die Vertragsschließenden als Kaufpreis bezeichneten, sondern was nach dem Inhalt des Vertrages der Käufer als Wert der Gegenleistung letztlich im Zeitpunkt des Erwerbsvorganges zu erbringen hatte, um das Kaufgrundstück wie vereinbart lastenfrei zu erhalten.

Was die Ablösezahlung für das Weiderecht anlangt, gelten dem Grunde nach obige Überlegungen in gleicher Weise. Das Kaufgrundstück war mit außerbücherlichen Weiderechten zu Gunsten der Agrargemeinschaft Weideinteressentschaft H belastet. Für die Freistellung dieser Weiderrechte wurde eine vom Käufer an die Verkäuferin zu entrichtende Ablösezahlung in Höhe von pauschal 25.093,80 vereinbart. Auch diese Ablösezahlung stand in kausalem Zusammenhang mit dem zwischen dem Käufer und der Verkäuferin vereinbarten lastenfreien Erwerb der Kaufliegenschaft.

Zusammenfassen war in freier Beweiswürdigung an Sachverhalt davon auszugehen, dass der Bw. den Kaufpreis und die beiden Ablösezahlungen an die Verkäuferin als jene wirtschaftlichen Leistungen zu erbringen hatte, um das Grundstück in jenem lastenfreien Zustand zu erhalten, in dem es zum vereinbarten Gegenstand des Kaufgeschäftes gemacht worden war, wobei deren Ablöse im Gegenstandsfall deshalb zulässig und letztlich geboten war, weil durch die Rodung und nachfolgende Verbauung des Grundstückes unbestrittenmaßen diese Nutzungsrechte dauernd nicht mehr ausgeübt werden konnten. Neben dem Kaufpreis standen auch diese sonstigen Leistungen in einem unmittelbaren,

tatsächlichen und wirtschaftlichen ("inneren") Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, stellten doch wirtschaftlich diese Leistungen die Gegenleistung für den vereinbarten lastenfreien Grundstückserwerb dar. Das Finanzamt hat daher zu Recht im bekämpften Bescheid neben dem Kaufpreis als sonstige Leistungen die beiden Ablösezahlungen in die Ermittlung der Gegenleistung in Höhe von 383.576,65 € einbezogen und davon die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben. Es war folglich wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 24. Februar 2006