

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. J.R.J in der Beschwerdesache i.O, vertreten durch Dr. G.O Steuerberatungsgesellschaft m.b.H, Str. 53, PLZ V., über die Beschwerde vom 19.08.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 05.08.2014, ErfNr. nummer, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Grunderwerbsteuer wird verringert und in Höhe von Euro 25.080,83 festgesetzt.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) kaufte mit Kaufvertrag vom 05.11.2009 die Liegenschaft EZ "Zahl" GB "Nummer-Ort", bestehend aus dem Grundstück Nr. 6/nr234 im grundbücherlichen Ausmaß von 906 m² um den Kaufpreis in Höhe von Euro 190.000,00. Das Grundstück befindet sich im "Wohnpark A.B".

Unter Punkt IV. des Kaufvertrages verpflichtete sich die Käuferin gegenüber der weiteren Vertragspartei, der A.B S.K GmbH, ein Wohnhaus gemäß dem von der GmbH aufgrund dieses Vertrages erstellten Bauplanes zu errichten, außen fertig zu stellen, sowie die Gartengestaltung, Einfriedung und Bepflanzung des Gartens vereinbarungsgemäß vorzunehmen. Die Gestaltung des Kaufgegenstandes hat dabei so zu erfolgen, dass er dem gesamtarchitektonische Erscheinungsbild des Wohnparks im Sinne der Bebauungsvorgaben der A.B S.K GmbH entspricht.

Die Käuferin (Bf.) bestätigte im Vertrag, dass ihr die Bebauungsvorgaben der GmbH für das Grundstück vollinhaltlich bekannt seien.

Schriftlich wurde in "Punkt IV." vereinbart:

"Die A.B S.K GmbH stellt der Käuferin die Einreichplanung für das auf dem Kaufgegenstand zu errichtende Wohnhaus gemäß dem abzuschließenden Planungsauftrag zur Verfügung. Das Entgelt für den Planungsauftrag und dessen Fälligkeit wird gesondert in diesem vereinbart. Die A.B S.K GmbH weist die Käuferin darauf hin, dass für dieses Entgelt ebenfalls die Grunderwerbsteuer (siehe Punkt XIII dieses Vertrages) zu bezahlen ist."

Weiters räumt die Käuferin der A.B S.K GmbH hinsichtlich des Kaufgegenstandes samt Zubehör für jede erdenkliche Form der Veräußerung das Vorkaufsrecht solange ein, als diese ihrer Verpflichtung gemäß Punkt IV. des Vertrages, nämlich der Errichtung eines Wohnhauses, nicht nachgekommen ist.

Punkt XIII des Kaufvertrages lautet wie folgt:

"Die mit der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages verbundenen Kosten und Gebühren hat die Käuferin zu bezahlen, welche auch dem Notar Mag. H.W den entsprechenden Auftrag erteilt hat.

Insbesondere hat die Käuferin zu bezahlen:

a) die Grunderwerbsteuer an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in V. (3,5 % der Gegenleistung), das sind EUR 9.615,90.

b) die Eintragungsgebühr anlässlich der Vergebührung dieses Vertrages an das Bezirksgericht E.K (1 % der obigen Bemessungsgrundlage), das sind EUR 2,748,00.

Die Gegenleistung setzt sich zusammen:

a.) Kaufpreis für das Grundstück in Höhe von EUR 190.000,00;

b.) die Gegenleistung gemäß Punkt VI. dieses Vertrages im Kapitalwert von EUR 12.240,00;

c.) Kosten der Erfüllung der Bauverpflichtung gemäß Punkt III. des Vertrages wofür derzeit vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in V. der Garantiebetrug in Höhe von EUR 72.500,00 herangezogen wird;

Summe der derzeitigen Bemessungsgrundlage: EUR 274.740,00.

Die Verkäuferin und die A.B S.K GmbH weisen die Käuferin nochmals darauf hin, dass auch die Kosten für den Planungsauftrag der Grunderwerbsteuer unterliegen und von der Käuferin, sobald diese Kosten ziffernmäßig bestimmt sind, dem zuständigen Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern anzuzeigen sind. Die auf die Planungskosten entfallende Grunderwerbsteuer wird von der Käuferin zur Alleinzahlung übernommen.

Weiters nimmt die Käuferin zur Kenntnis, dass gemäß ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu §§ 4 und 5 GrEStG die Baukosten (das sind all jene Beträge, die die Käuferin aufwenden muss, um diesen Vertrag insbesondere Punkt III. zu erfüllen) in die

Bemessungsgrundlage bei der Festsetzung der Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind. Dies bedeutet, dass aufgrund dieses Kaufvertrages vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern ein vorläufiger Bescheid erlassen wird und nach Abschluss der Bauleistungen, welche aufgrund dieses Kaufvertrages von der Käuferin zu erbringen sind ein endgültiger Bescheid erlassen wird. Die auf die Bauleistungen entfallende Grunderwerbsteuer wird von der Käuferin aus alleinigem getragen.

....."

In der Folge wurde die Grunderwerbsteuer im Wege der Selbstberechnung in Höhe von Euro 9.615,90 dem Finanzamt mitgeteilt und entrichtet. Die Bemessungsgrundlage betrug Euro 274.740,00 (Grundkosten zuzüglich Kapitalwert und Bankgarantie). Die Bankgarantie wurde beim Sachverständigen treuhändig hinterlegt.

Nachdem dem Finanzamt am 18.4.2013 die Rechnung vom 08.04.2010 über die Kosten des Einreichplanes iHv Euro 12.600,00 brutto durch ein weiteres Finanzamt übermittelt worden ist, ersuchte das Finanzamt mit Vorhalt vom 20.02.2014 die Bf. um Bekanntgabe des konkreten Bauprojektes, des durchgeführten Bauvorhabens und um Mitteilung darüber, welche baulichen Maßnahmen im Sinne des Kaufvertrages durchgeführt wurden. Um Nachweis der durchgeführten Arbeiten anhand der Rechnungen wurde ersucht.

Am 31.03.2014 teilte die Beschwerdeführerin dem Finanzamt schriftlich mit:

"Sehr geehrte Frau D!

Bezugnehmend auf ihr Schreiben vom 20. Februar 2014, teile ich ihnen mit:

Betr.: Kaufvertrag vom 22.11.2009, EZ "Zahl", "Ort", mit Frau P.H.

Für dieses Grundstück hat das Finanzamt FA:O, die Immobilienertragsteuer mit Einkommensteuerbescheid 2012; vom 3. März 2014, festgesetzt.

Anfrage &. Kopie liegt bei:

2 Beilagen: 1. Planungsauftrag vom 22.01.2010, erhalten am 12.04.2010.

2. Einfamilienhauseinreichplan."

Der Einreichplan wurde vom Planungsbüro der A.B S.K GmbH verfasst und für die Beschwerdeführerin eingereicht. Plankosten betrugen Euro 12.600,00."

Ergänzungsschreiben vom 30.06.2014:

Nachdem das Finanzamt zwecks Konkretisierung der Angaben einen weiteren schriftlichen Vorhalt versendet hat, übermittelte die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 30.06.2014 nachstehende Rechnungen über die Errichtung des Gebäudes.

Rechnung über erfolgte Baumeisterarbeiten iHv insgesamt Euro 364.800,00 brutto;

Errichtung Heizanlage Euro 7.400,00;

Elektroinstallationen Euro 33.756,00;

Installationsunternehmen Euro 30.000,00;

Einbau Lift Euro 21.600,00;

Errichtung Swimmingpool Euro 15.860,00;

Garagentor, Eingangstür, Fenster, insgesamt Euro 44.285,00.

Summe Baukosten laut vorgelegter Rechnungen (abzüglich Kosten-Pool): Euro 501.841,00.

Bemessungsgrundlage für Grunderwerbsteuer:

Das Finanzamt ermittelte nunmehr, ausgehend von den bekannt gegebenen Errichtungskosten für das Wohnhaus, die Bemessungsgrundlage unter Einbeziehung der Plankosten iHv Euro 12.600,00 zuzüglich der ursprünglichen Bemessungsgrundlage iHv. Euro 274.740,00, insgesamt in Höhe von Euro 789.181,00 (Bemessungsgrundlage neu).

Das Finanzamt setzte in der Folge mit angefochtenem Bescheid gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO vom 05.08.2014 die Grunderwerbsteuer in Höhe von 3,5% von der ermittelten Bemessungsgrundlage iHv Euro 27.621,34 (bisher: Euro 9.615,90) fest.

Begründend wurde auf die ermittelte Bemessungsgrundlage aufgrund der vorgelegten Rechnungen und den Kaufvertrag mitsamt den übernommenen Verpflichtungen gegenüber der Verkäuferin und der A.B S.K GmbH verwiesen. Demnach habe sich die Käuferin zur Errichtung eines Wohnhauses (Einfamilienhaus) nach einem vorgegeben Einreichplan der GmbH verpflichtet. Die Käuferin ist dieser Verpflichtung nachgekommen.

Beschwerde:

In der Beschwerde vom 19.08.2014 wurde eingewendet, dass sich die Bf. mit diesem Vertrag verpflichtet hat, bis Dezember 2011 ein Einfamilienhaus zu errichten. Dabei habe kein vorgegebenes Bündel an zu beauftragenden Professionisten bestanden. Die Käuferin musste nicht bestimmte Firmen mit der Errichtung eines bestimmten Bauwerkes beauftragen. Es habe lediglich bei der Gestaltung der Außenseite des Gebäudes die Verpflichtung bestanden, dem gesamtarchitektonischen Erscheinungsbild des Wohnparks zu entsprechen.

Schriftlich führte die Bf. wie folgt aus:

"Da die Käuferin bei der Gestaltung des Gebäudes hinsichtlich der Größe des zu errichtenden Gebäudes sowie der Ausführung und den von ihr später beauftragten Firmen völlig freie Hand gelassen wurde, war sie nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch für den Bereich der Grunderwerbsteuer als "Bauherr" anzusehen.

Lediglich für den Fall, dass sie ihrer Bauherrenverpflichtung nicht nachgekommen wäre, war vertraglich vorgesehen, dass die A.B GmbH eine Ersatzvornahme vornehmen darf. Dieser Fall ist aber nicht eingetreten. Damit war Frau i.O Bauherr und nur der Preis für das Grundstück unterliegt der Grunderwerbsteuer."

Um Aufhebung des angefochtenen Bescheides wurde ersucht.

Beschwerdevorentscheidung:

Das Finanzamt wies mit Beschwerdevorentscheidung vom 28. August 2014 die Beschwerde als unbegründet ab. Begründet wurde die Abweisung damit, dass die Bf. sich im Vertrag zur Errichtung eines Wohnhauses nach den Plänen der A.B S.K GmbH verpflichtet hat. Die Errichtung des Gebäudes sei untrennbar mit dem Grundstückserwerb verknüpft und sei die Käuferin an die Planung der GmbH, welche den Wohnpark organisiert, gebunden gewesen.

Auf Punkt IV. des Kaufvertrages wurde verwiesen.

Vorlageantrag:

Im Vorlageantrag wiederholte die Bf. ihr Beschwerdevorbringen und ergänzte, dass lediglich die Grundkosten, Planungskosten und einschließlich der mit der Bauverpflichtung übernommenen Garantie iHv Euro 72.500,00 der Grunderwerbsteuer unterzogen werden können. Die Bf sei Bauherrin gewesen und habe insoweit hinsichtlich der Bauausführung frei entscheiden können. Es wäre gleichheitswidrig einen Käufer, der eine luxuriösere Ausführung und Ausstattung wählt, mit der höheren Grunderwerbsteuer zu belasten, gegenüber jemanden, der eine weniger höhere Ausstattung wählt.

Das Finanzamt legte mit Vorlagebericht vom 20.11.2014 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer. Nach § 4 Abs. 1 leg.cit. ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung (§ 5) zu berechnen.

§ 5 Abs. 1 GrEStG 1987 bestimmt, dass Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis

einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ist.

Gegenleistung:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist Gegenleistung alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Erbringt der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstücks neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer - , ist zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird. Diese Leistungen können also auch an Dritte erbracht werden, insbesondere an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter eines Gebäudes auf dem Grundstück. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht. Wenn also etwa der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen. Dabei kommt es nicht darauf an, dass über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden (Hinweis E 31.3.1999, 99/16/0066; E 15.3.2001, 2000/16/0082; E 17.03.2005, 2004/16/0246).

Zur Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung (Bemessungsgrundlage) gehören in diesen Fällen alle Leistungen des Erwerbers, die dieser an den Grundstücksveräußerer und an Dritte gewährt, um das Eigentum an dem Grundstück in seinem zukünftigen bebauten Zustand zu erwerben (BFH vom 27. Oktober 1999, II R 17/99, NJW 2000, 3592). Gegenstand eines der Grunderwerbsteuer im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 unterliegenden Kaufvertrages kann auch eine künftige Sache sein.

Ist der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Konzept gebunden, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung gesonderte Verträge abgeschlossen werden und diese zeitlich *nachgelagert* sind. Bei einem solchen Käufer zählen auch die Herstellungskosten für das projektierte Gebäude zur Gegenleistung (VwGH 17.10.2001, 2001/16/0230, VwGH 21.3.2002, 2001/16/0429).

Nicht von Bedeutung ist es weiters, wenn sich der Grundstücksübereignungsanspruch und der Anspruch auf Errichtung des Gebäudes gegen verschiedene Personen richten. Entscheidend ist vielmehr, dass der den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag in ein Vertragsgeflecht einbezogen ist, das unter Berücksichtigung aller Umstände, darauf gerichtet

ist, dem Erwerber als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück in dem zukünftigen (bebauten) Zustand zu verschaffen.

Die Bauherrenrolle ist in einem solchen Vertragsgeflecht dem jeweiligen Initiator des Projektes zuzuordnen. Für die Grunderwerbsteuerliche Beurteilung ist *demnach der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll*, das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vorhandene Zustand sein. Gegenstand eines Kaufvertrages kann ohne weiteres auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer bzw. Bauorganisator erst geschaffen werden müssen.

Im vorliegenden Sachverhalt hat die Bf. im Wohnpark A.B ein Grundstück zum Zwecke der Errichtung eines Einfamilienwohnhauses erworben. Dabei hat sich die Erwerberin verpflichtet bis Dezember 2011 ein Wohnhaus entsprechend dem Einreichplan der A.B S.K GmbH zu errichten. Die Käuferin verpflichtete sich die Planungskosten zu tragen.

Die Käuferin hat sich im Kaufvertrag gegenüber der weiteren Vertragspartei A.B S.K GmbH verpflichtet, auf dem Grundstück ein Wohnhaus gemäß dem von der GmbH erstellten Bauplanes zu errichten. Das Wohnhaus musste dem gesamtarchitektonische Erscheinungsbild des Wohnparks im Sinne der Bebauungsvorgaben der A.B S.K GmbH entsprechen. Der Käuferin waren bei Abschluss des Kaufvertrages die Bebauungsvorgaben der Planverfasserin vollinhaltlich bekannt.

Die GmbH organisiert den Wohnpark und stellte der Käuferin den Einreichplan für die Errichtung des Wohnhauses entgeltlich zur Verfügung. Der Bf. war das zu errichtende Wohnhaus (Einfamilienhaus) bekannt (Kaufvertrag).

Herr Baumeister Ing. R.Bmst wurde als Geschäftsführer der GmbH von der Käuferin und der A.B S.K GmbH zum Sachverständigen und Treuhänder bestellt.

Die Käuferin verpflichtete sich zur Besicherung der Bebauungsverpflichtung eine abstrakte Bankgarantie in Höhe von Euro 72.500,00 treuhändig beim Treuhänder zu erlegen. Der Sachverständige war verpflichtet, die Erfüllung der vertraglichen Verpflichtung der GmbH schriftlich mitzuteilen und nach Erfüllung derselben die Bankgarantie wieder herauszugeben.

Der Kaufvertrag und die vertraglich begründete Verpflichtung zur Errichtung eines Einfamilienwohnhauses, welches dem gesamtarchitektonischen Erscheinungsbild des Wohnparks nach dem vorgegebenen Einreichplan der A.B S.K GmbH entspricht, stellen unwiderlegbar eine innere sachliche Einheit dar.

Es steht unstrittig fest, dass dieses Bauvorhaben durch den Sachverständigen überwacht worden ist (Punkt IV. des Kaufvertrages).

Soweit die Bf. bei der Bebauung an den Einreichplan der GmbH gebunden war, konnte sie auch keinen Einfluss auf das Gesamtkonzept des Wohnparks nehmen. Maßgebend waren die Bebauungsvorgaben durch die A.B S.K GmbH, die der Käuferin bekannt waren (Punkt IV. des Kaufvetrages).

Auch die zukünftige Bebauung kann Gegenstand des der GrESt sein, zumal sich die Käuferin im Kaufvertrag verpflichtet hat, ein Wohnhaus nach dem Bauplan der Organisatorin des Wohnparks zu errichten.

Diese Verpflichtung, nämlich die Errichtung eines Wohnhauses nach einem vorgegebenen Einreichplan, ist abschließend, unmittelbar direkt mit dem Grundstückserwerb verknüpft und verbunden.

Bankgarantie:

Anders verhält es sich nach Ansicht des erkennenden Richters hinsichtlich der Bankgarantie. Die Käuferin hatte die Kosten für die Bereitstellung der abstrakten Bankgarantie durch eine Bank zu tragen, welche ihr von der Bank in Rechnung gestellt wurden.

Die Bf. ist der vertraglichen Verpflichtung zur Errichtung des Wohnhauses nachgekommen und ist folglich der Garantiefall nicht eingetreten.

Damit stellt die abstrakte Bankgarantie keine Gegenleistung für den Erwerb des Grundstückes dar und ist nicht in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer mit einzubeziehen.

Die Bemessungsgrundlage stellt sich daher wie folgt dar:

Kaufpreis Grundstück:	Euro 190.000,00,
Kapitalwert (Dienstbarkeit):	Euro 12.240,00,
Baukosten (Wohnhaus):	Euro 501.841,00,
Planungskosten:	Euro 12.600,00,
Summe:	Euro 716.681,00.

Die Grunderwerbsteuer war daher in Höhe von Euro 25.083,83 festzusetzen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine

solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Zur Frage, was zur Gegenleistung beim Kauf eines Grundstückes mitsamt der vertraglichen Verpflichtung zur Errichtung eines Wohnhauses nach einem vorgegebenen Bebauungsplan gehört, liegt eine einhellige und umfangreiche Rechtsprechung vor. Ob und welche Kriterien im einzelnen im Beschwerdefall als erfüllt anzusehen sind oder nicht, ergibt sich anhand der Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes, sohin allein aus der Lösung von *Tatfragen*, nicht jedoch einer *Rechtsfrage* von "grundsätzlicher Bedeutung". Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 8. Mai 2020