



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Rainer Beck, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz – Umgebung, Gruppe Gebühren und Verkehrsteuern, im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommenen Verfahren betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

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 Kaufvertrag vom 17. bzw. 30. März 1998 erwarb der Bw. von Herrn J. W. aus dem Gutsbestand der Liegenschaft EZ X KG W. ein neuvermessenes und vom GStNr. Y abgetrenntes Grundstück (GStNr. YY) im Ausmaß von 542 m² und einen ideellen Achtelanteil an dem verbleibenden Grundstück GStNr. Y.

In diesem Vertrag wurde festgehalten, dass der Verkäufer außerbücherlicher Eigentümer der EZ X ist, dass das Grundstück als Bauland ausgewiesen ist und die Aufschließung für Bauzwecke bezüglich Zufahrt, Wasserver- und Entsorgung-, Kanalanschlüsse in Vorbereitung ist, weiters, dass die Bauplatzwidmung – wie den Käufern bekannt - bereits erfolgt ist und dass der Veräußerer dafür Gewähr leistet, dass das Vertragsgrundstück nach Maßgabe der bereits vorliegenden Widmung auch tatsächlich für den Bau eines Eigenheimes verwendet werden kann. Als Kaufpreis wurden 381.040,00 S fixiert.

Dieser Kaufvertrag wurde dem Finanzamt am 27. Mai 1998 angezeigt und wurde für das Rechtsgeschäft Grunderwerbsteuer vorgeschrieben.

Im Februar 2000 nahm das Finanzamt Ermittlungen auf. Die abgabenbehördlichen Erhebungen ergaben folgenden Sachverhalt:

Herr J. W. erwarb mit Kaufvertrag vom 25. April 1997 das Grundstück Nr. Y KG W. im Ausmaß von 6.106 m². In weiterer Folge ließ er diese Liegenschaft neu vermessen und parzellieren. Zu diesem Zeitpunkt war er einziger Gesellschafter der M. GmbH und ab Juli 1997 auch Geschäftsführer dieser Gesellschaft. Am 16. Mai 1997 wurde im Firmenbuch die M. GmbH & Co KG eingetragen, als persönlich haftende Gesellschaft fungierte die M. GmbH, Kommanditist war Herr J. W..

In einem am 13. März 1998 in der "Kleinen Zeitung" erschienenen Inserat warb die Fa. M. mit folgendem Text:

*Firma M.
Ziegel und Holzbau GmbH & Co KG
baut individuell geplante Einfamilienhäuser in Werndorf.
Blockhäuser, Mischbauten, Ziegelmassivhäuser
Erhöhte Förderung und direkte, günstige Finanzierung*

In einem Prospekt der Fa. M. GesmbH & Co KG wurden die neu vermessenen Grundstücke unter "Wohnanlage Werndorf" mit 8 Einfamilienhäusern incl. Grundstückspreise und Finanzierungsvarianten angeboten. Als Baubeginn ist der Herbst 1997 angegeben und als Fertigstellung das Frühjahr 1998.

Aus dem Bauakt geht hervor, dass die Fa. M. bereits im April 1997 bei der Gemeinde einen Bebauungsvorschlag für das Bauvorhaben "Meistersiedlung" einreichte und im Oktober 1997 Auftraggeber eines Gutachtens über die Lärmbelastung der Liegenschaft war. Weiters erfolgte die Abwicklung des Förderungsverfahrens im Auftrag der Fa. M. durch eine Fa. CFS GmbH, bei der Herr J. W. Gesellschafter und auch Geschäftsführer war.

Sämtliche Grundstücke wurden ab Oktober 1997 an Erwerber eines Fertighauses der Fa. M. GmbH & Co KG veräußert.

Im gegenständlichen Fall stellte die Fa. M. dem Bw. am 23. Februar 1998 ein Anbot über ein Holzblockhaus mit Keller und Material für den Innenausbau, welches am gleichen Tag angenommen wurde. Der Kaufpreis war mit 1,474.697,50 S fixiert. Die erste Teilrechnung in Höhe von 147.469,50 S wurde am 24. Februar 1998 gestellt. Die Erstellung der Einreichpläne für die Baubehörde wurde durch die Fa. M. GesmbH & Co KG durchgeführt. Das Bauansuchen wurde vom Bw. am 10. März 1998 gestellt.

Auf Grund dieser Feststellungen verfügte das Finanzamt eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und setzte die Grunderwerbsteuer, nunmehr ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe der Grundstücks- und Gebäudeerrichtungskosten fest. Die Grunderwerbsteuer betrug damit 32.475,00 S.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung erhoben und vorgebracht, der Kaufvertrag über das Grundstück enthalte keine Bedingung, derzufolge ein bestimmtes Fertighaus erworben werden müsse. Die Fa. M. sei lediglich als Bauführer, aber nicht als Bauherr anzusehen. Durch die 20 %-ige Umsatzsteuer käme es überdies zu einer doppelten steuerlichen Belastung.

Das Finanzamt wies die Berufungen mittels Berufungsvorentscheidungen als unbegründet ab. Der Bw. stellte einen Vorlageantrag. Seit 1. Jänner 2003 ist nach dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, der unabhängige Finanzsenat zur Entscheidung berufen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Die Steuer wird nach § 4 Abs. 1 leg. cit. vom Wert der Gegenleistung berechnet. Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 leg. cit. ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) kann Gegenstand eines Kaufvertrages auch eine künftige Sache sein oder eine Sache, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen. Ist Gegenstand der kaufvertraglichen Übereignungsverpflichtung das Grundstück im bebauten Zustand, so ist das Grundstück in diesem Zustand auch grunderwerbsteuerrechtlich Gegenstand des Erwerbsvorganges. Ergibt sich die Verpflichtung zur Übereignung des

Grundstücks und zur Errichtung des Gebäudes zivilrechtlich zwar aus zwei oder mehreren an sich selbstständigen Verträgen sind diese Verträge jedoch auf Grund ihres rechtlichen Zusammenhangs zivilrechtlich als einheitlicher Vertrag anzusehen, so ist grunderwerbsteuerrechtlich Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebaute Zustand (siehe *Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, § 1 GrEStG 1987, Rz 117b*).

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerbsvorganges ist somit der Zustand des Grundstückes entscheidend, in dem dieses erworben werden soll. Das muss nicht unbedingt der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Maßgeblich ist der Zustand, in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist. Ist der Erwerber an ein bestimmtes, durch Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisator vorgegebenes Gebäude gebunden, dann ist ein Kauf eines Grundstückes mit herzustellendem Gebäude anzunehmen, selbst wenn über diese Herstellung ein gesonderter Werkvertrag abgeschlossen wird.

Der Bw. wendet ein, dass im Kaufvertrag über die Liegenschaft keine Bedingung enthalten sei, die ihn verpflichtet, ein bestimmtes Haus der Fa. W. zu kaufen und er sieht keinen Zusammenhang der beiden Käufe.

Dem ist entgegenzuhalten, dass Gegenstand eines Erwerbsvorganges das Grundstück in bebaute Zustand auch dann ist, wenn die Verträge zwar nicht durch den Willen der Parteien rechtlich verknüpft sind, zwischen den Verträgen jedoch ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist der Fall, wenn der Veräußerer auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbietet und der Erwerber dieses Angebot als einheitliches annimmt oder nur insgesamt annehmen kann (siehe die in *Fellner, w. o.* referierte Judikatur).

Angewandt auf den gegenständlichen Fall ergeben folgende Tatsachen, dass es sich um ein von der Fa. M. geplantes Siedlungsprojekt handelt:

Die Veräußererseite (für die Liegenschaft und für den Hausbau) war wirtschaftlich eng miteinander verbunden (der Verkäufer der Liegenschaft Herr J. W. hatte maßgeblichen Einfluss auf die Baufirma und die Finanzierungsgesellschaft) und wirkte zusammen, indem der einzige Gesellschafter und Geschäftsführer der Baugesellschaft die Liegenschaft zunächst

selbst erwarb, vermessen und schließlich parzellieren ließ, die Bauflächen sodann ausschließlich an Interessenten der Baugesellschaft veräußerte.

Die Baugesellschaft warb zumindest ab März 1998 für ihr Bauvorhaben auf den gegenständlichen Liegenschaften mittels Inseraten und Prospekten und stellte ihr Bauvorhaben bereits 1997 der Gemeinde vor.

Sie holte im Jahre 1997 auch ein Gutachten über die Lärmbelastung ein und erfolgte der Verkauf der Häuser in allen Fällen bereits vor dem Liegenschafts Kauf.

Die vom Berufungswerber offenbar gemeinte Behauptung eines ehemaligen Geschäftsführers, es hätte eine mündliche Vereinbarung gegeben, die Grundstücke nur im Zusammenhang mit dem Kauf eines Meisterhauses zu vergeben, ist nicht als "Schutzbehauptung" zu werten, sondern ist vor dem Hintergrund der Geschäfts- und Werbetätigkeit der Fa. M. als glaubwürdig einzustufen.

Im hier zu beurteilenden Fall ist das Gesamtkonzept, wie es sich aus dem Bauakt und nicht zuletzt aus dem Prospekt, der Anzeige und dem Anbot der Fa. M. ergibt, vorgegeben gewesen.

Es bestand demnach bereits im Zeitpunkt des Grundstückskaufes die Absicht, ein mit dem ausgesuchten Haus bebautes Grundstück zu erwerben. Dies ergibt sich schon aus der zeitlichen Nähe der beiden Vertragswerke (der Liegenschafts Kauf erfolgte ca. 1 Monat nach der Annahme des Kaufanbotes für das Holzblockhaus) und aus der engen persönlichen Verflechtung auf der Veräußererseite. Dass die Vertragsurkunden nicht aufeinander Bezug nehmen, bleibt unbeachtlich, da nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes es keine Rolle spielt, dass das Gesamtvertragswerk in mehreren Urkunden und auf mehrere Vertragspartner aufgespalten wird. Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es nicht auf die äußere Form der Verträge an, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist (VwGH 18.12.1995, 93/16/0072 und VwGH 9.11.2000, 2000/16/0039,0040).

Zum Argument des Bw., er selbst sei als Bauherr anzusehen und die Fa. M. sei lediglich der Bauführer, ist Folgendes auszuführen:

Als Bauherr wird derjenige angesehen, der das Baugeschehen beherrscht und der auf eigene Rechnung und Gefahr ein Gebäude baut oder bauen lässt.

Der Käufer ist nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,

b) das Baurisiko zu tragen hat, dh den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und

c) das finanzielle Risiko tragen muss, dh dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen (VwGH 30.9.1999, 96/16/0213, 0214).

Auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen können, bedeutet, wenn man auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen kann. Dabei sind Veränderungen in Innenräumen belanglos.

Die Bauherreneigenschaft wird zu verneinen sein, wenn die Auftragsvergabe zur Planung durch den Veräußerer der Liegenschaft erfolgt, für die Errichtung des Gebäudes ein Generalunternehmer beauftragt wird, der Erwerb des Gebäudes zu einem fixen Herstellungspreis erfolgt, eine Verbindung von Liegenschafts Kaufvertrag mit Bauauftrag besteht.

Schon auf Grund der zeitlichen Abfolge der beiden Kaufverträge und der mangelnden Einflussnahme des Bw. auf das Bauprojekt kann nicht bezweifelt werden, dass der Bw. nicht als Bauherr anzusehen ist, sondern dass dieser in ein von einer Baugesellschaft geplantes und von ihr durchgeführtes Bauprojekt eingestiegen ist und der Vertragswille daher nicht auf den Kauf einer unbebauten Bauparzelle ausgerichtet war, sondern auf den Erwerb eines mit einem Einfamilienhaus bebauten Grundstückes.

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind auch bei Grundstückslieferungen gesondert in Rechnung gestellte Umsatzsteuerbeträge in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (siehe dazu die bei *Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Rz 6a zu § 5 GrEStG* referierte Judikatur). Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer knüpfen an verschiedene Tatbestände an und ist die GrESt vom umsatzsteuerlichen Vorgang unabhängig. Von einer "Doppelbesteuerung" kann daher nicht gesprochen werden. Ein Rechtsvorgang kann im Steuerrecht grundsätzlich mehreren Abgabenbelastungen unterliegen, soweit nicht ausdrücklich etwas anderes normiert ist. Auch aus der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes ist ein Verbot der Belastung mit Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer nicht zu entnehmen (VfGH 4.12.1968, B 24/68). Der in den Errichtungskosten für das Haus enthaltene Umsatzsteuerbetrag ist in die Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen (VwGH 31.3.1999, 99/16/0066).

Im Hinblick auf die gesetzlichen Bestimmungen, die Lehre und die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der angefochtene Bescheid rechtsrichtig erlassen und ist die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Graz, 28. Juli 2003