



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 1. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 30. Juni 2005 betreffend 1.) Wiederaufnahme des Verfahrens (bezüglich Grunderwerbsteuer) sowie 2.) Grunderwerbsteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Entscheidungsgründe

(1) Am 29. Oktober 1999 wurde dem Finanzamt ein zwischen den Ehegatten Josef und Frieda H als Verkäufer einerseits und der Berufungswerberin und deren Ehegatten (beide gemeinsam in der Folge mit „die Bw.“ bezeichnet) als Käufer andererseits abgeschlossener Kaufvertrag vom 15./19. Oktober 1999 zur Anzeige gebracht.

Auf Grund eines Teilungsplanes vom 14. April 1998 wurden diverse Grundstücke der Verkäufer nach vorheriger Zu- und Abschreibung bzw. Vereinigung von Teilstücken in die „neuen“ Grundstücke 30 Wald, Bauflächen 71/1 bis 71/11 und 71/12 Sonstige (Weg), jeweils KG W, geteilt.

Gegenstand des vorliegenden Kaufvertrages war das (neu gebildete) Grundstück 71/6 sowie 1/11-Anteil am neu gebildeten Wegegrundstück 71/12, je KG W. Der dafür vereinbarte Kaufpreis betrug ATS 218.750,-.

(2) Das Finanzamt schrieb den Bw. dafür – jeweils auf Basis des halben Grundkaufpreises – zunächst mit Bescheiden vom 28. Dezember 1999 die Grunderwerbsteuer vor.

(3) In der Folge haben weiter gehende Ermittlungen der Abgabenbehörde erster Instanz Folgendes ergeben:

Laut Inhalt der die gegenständlichen Grundstücke betreffenden Widmungs- und Bauakten hat die Baubezirksleitung L (Landesstraßenverwaltung) Herrn Baumeister Ing. DG mit Erledigung vom 20. Mai 1998 die Sondernutzung eines näher bezeichneten, in der KG W gelegenen Abschnittes der L 648 für eine Wohnsiedlungszu- und -ausfahrt bewilligt. Mit Eingabe vom 4. Juni 1998 beantragte Herr Ing. DG beim zuständigen Gemeindeamt die Zusicherung der erhöhten Förderung für den Eigenheimbau in Gruppen. Dem Wortlaut dieser Eingabe zufolge war Ing. DG mit der Planung des Bauvorhabens W auf den H-Gründen beauftragt. Der Eingabe war ein Übersichtsplan betreffend das Projekt Wohnanlage „W“ (Grundstücke 71/1 bis 71/12) beigelegt. In einem weiteren Schreiben an das zuständige Gemeindeamt vom 4. August 1998 ersuchte der genannte Baumeister die auf den oa. Grundstücken geplante Wohnsiedlung in das Ortsgebiet mit einzubeziehen, da durch die Errichtung von elf Einfamilienhäusern ein erhöhtes Verkehrsaufkommen zu erwarten sei. Auf der Homepage der betreffenden Gemeinde wurde unter den aktuellen Wohnbauprojekten ua. die „Wohnoase W“ beworben. Als zuständiger Projektleiter bzw. als allfällige Kontaktperson für potenzielle Erwerber der angebotenen Einfamilienhäuser wurde Herr Baumeister Ing. DG angegeben.

Mit Optionsvertrag vom 17. Februar 1998 räumten die Ehegatten H Herrn FK (von der M-Versicherung) das Recht ein, die gegenständlichen Bauplätze innerhalb eines Zeitraumes von 26 Monaten ab Vertragsunterfertigung zu erwerben bzw. dritte Erwerber namhaft zu machen (Punkte II. und VI. des Vertrages). Herr FK ist Versicherungskaufmann und Geschäftsfreund des Ing. DG bzw. mit diesem persönlich bekannt (s. Aktenvermerk des abgabenbehördlichen Erhebungsorganes vom 30. Juni 2005).

Laut einer im Rahmen einer abgabenbehördlichen Einvernahme erteilten Auskunft der Erwerberin einer benachbarten Grundparzelle (Grundstück 71/1), Frau AG, seien die Grundstücke mit darauf von der Fa. G zu errichtenden Häusern zum Verkauf angeboten worden. Die maßgeblichen Vertragsverhandlungen seien mit der Fa. Immobilien-GmbH geführt worden. Bei diesen Verhandlungen sei Herr FK zugegen gewesen. Dieser habe mitgeteilt, dass der Grunderwerb nur im Zusammenhang mit einem Bauauftrag an die Fa. G möglich sei. FK habe die Planung der Gesamtfinanzierung (Grund- und Hauserrichtungskosten) übernommen (s. Niederschrift mit Frau AG vom 7. Dezember 2004).

Die Bw. haben zudem in ihrer per Fax am 20. Jänner 2005 eingelangten Vorhaltsbeantwortung angegeben, dass Ihnen das Grundstück von Seiten der M-Versicherung (Herrn FK) zum Kauf angeboten wurde. Aktenkundig ist weiters ein von der Baumeister Ing. DG BaugesmbH an die Bw. gelegtes Angebot (über ein Baumeister-G-Haus) vom

2. Oktober 1999, eine von den Bw. unterfertigte – undatierte - Bestellung eines Einfamilienhauses laut dem vorgenannten Angebot vom 2. Oktober 1999 sowie eine das Bauvorhaben „W 71/6“ betreffende Rechnung der Baumeister Ing. DG BaugesmbH vom 8. September 2000. Mit Eingabe vom 18. Oktober 1999 suchten die Bw. um die Baubewilligung an.

(4) Auf Grund dieser dem Finanzamt nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen ergingen die nunmehr angefochtenen Erledigungen vom 30. Juni 2005, nämlich zum Einen der Wiederaufnahmebescheid sowie zum Anderen eine im wieder aufgenommenen Verfahren vorgenommene neuerliche Grunderwerbsteuervorschreibung iHv. (jeweils) € 3.079,92 (bisher € 278,19), wobei nunmehr sowohl die Grund- als auch die Hauskosten in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurden.

Die Wiederaufnahme wird im Wesentlichen mit der neu hervor gekommenen Tatsache begründet, dass der Grunderwerb an die Errichtung eines „G–Baumeisterhauses“ gebunden gewesen sei.

In der Begründung des neuen Sachbescheides wird ausgeführt, dass auf Grund der oa. Feststellungen – insbesondere auf Grund des unmittelbaren Zusammenhanges der einzelnen Vertragsabschlüsse – bereits im Zeitpunkt des Grundkaufes die Absicht festgestanden sei, ein mit dem ausgesuchten „G–Haus“ bebautes Grundstück zu erwerben. Die Grunderwerbsteuer sei daher vom Wert der Gesamtgegenleistung, sohin von den Grund- **und** den Hauserrichtungskosten zu bemessen. Im ursprünglichen Bescheid sei die Steuer jedoch lediglich von den bloßen Grundkosten berechnet worden.

(5) Die dagegen erhobene Berufung wird damit begründet, dass keine Verpflichtung bestanden habe, ein Haus von der Fa. G zu erwerben. Man hätte auch eine andere Baufirma beauftragen können. Von der Fa. G liege überdies lediglich ein Anbot betreffend Hauserrichtung, jedoch kein Errichtungsvertrag vor. Zum Kaufzeitpunkt sei kein Haus vorhanden gewesen, für das Steuer zu bezahlen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Zur Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervor kommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbei geführt hätte.

Maßgebend ist, ob der Behörde in dem wieder wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervor gekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen (s. zB *Ritz*, BAO-Kommentar 3. Auflage, § 303 Tz 10, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Zum Zeitpunkt der Erlassung des ursprünglichen Bescheides am 28. Dezember 1999 waren dem Finanzamt die näheren – oben unter (3) dargestellten – Umstände der Vertragsgestaltung nicht bekannt. Erst im Zuge nachträglicher abgabenbehördlicher Erhebungen ergab sich insbesondere, dass

--- die Ehegatten H mit Herrn FK bereits am 17. Februar 1998 einen - ua. auch das gegenständliche Grundstück betreffenden - Optionsvertrag abgeschlossen haben, und

--- der Grunderwerb nur in Verbindung mit dem Erwerb bzw. der Errichtung eines G-Hauses möglich war.

Damit stand im Zeitpunkt des Grundstückserwerbes bereits fest, dass die Bw. letztlich ein mit einem von Baumeister Ing. DG bebautes Grundstück erwerben würden bzw. der Erwerb des Grundstückes überhaupt nur in Verbindung mit einem G-Haus möglich war. Die Grunderwerbsteuer bemisst sich daher richtigerweise – siehe dazu die näheren Ausführungen unter Punkt 2. – nicht nur von den bloßen Grundkosten, sondern auch von den Kosten der Hauserrichtung.

Da jedoch aus Sicht des Finanzamtes diese für die richtige Abgabenbemessung maßgeblichen Umstände erst nach Ergehen des Bescheides vom 28. Dezember 1999 offen gelegt und bekannt wurden, sind nachträglich neue Tatsachen hervor gekommen, die zu einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigt haben.

Die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid erweist sich sohin als unbegründet.

2.) Zum neuen – im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen -Grunderwerbsteuerbescheid:

Die Grunderwerbsteuer ist gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Gegenleistung ist nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Gemäß § 5 Abs. 2 Z 1 leg. cit. gehören zur Gegenleistung auch Leistungen, die

der Erwerber dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt.

Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht ist im wirtschaftlichen Sinne 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 (s. zB die bei *Fellner*, Grunderwerbsteuer-Kommentar, § 5 Rz 5 zitierte Rechtsprechung). Maßgebend ist stets, zu welcher Leistung sich der Erwerber im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages verpflichtet hat (zB VwGH vom 17. März 2005, 2004/16/0278).

Steht 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 GrEStG anzusehen. Für die Frage nach der finalen Verknüpfung zwischen Erwerbsgegenstand und Gegenleistung ist es unerheblich, ob mehrere abgeschlossene Verträge nach dem Willen der jeweils vertragschließenden Parteien zivilrechtlich ihrem Bestand nach voneinander abhängig sein sollen. Entscheidend für die Qualifikation einer Leistung als Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist, dass die Verpflichtung zur Leistung auf den Erwerb des Grundstücks in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, bezogen ist (*Fellner*, aaO, Rz 9 zu § 5, samt angeführter Rechtsprechung).

Bei objektiv sachlichem Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren, die zukünftige Bebauung des Grundstücks betreffenden Verträgen mit Dritten ist (einheitlicher) für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung maßgeblicher Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebautem Zustand. Zur grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage gehören in diesem Fall 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).

Erbringt ein Käufer im Hinblick auf die Bebauung des Grundstückes neben einem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen – an wen auch immer – , ist zur Ermittlung der grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand maßgebend, in dem das Grundstück erworben werden soll (vgl. die bei *Fellner*, aaO, § 5 Rz 88a angeführte – umfangreiche – Judikatur). Bei einem an ein im Wesentlichen bereits vorgegebenes Projekt gebundenen Käufer zählen auch die Herstellungskosten für das Gebäude zur Gegenleistung (VwGH vom 31. März 1999, 99/16/0066).

Lässt sich ein verkaufsbereiter Grundstückseigentümer bewusst und gewollt in ein Vertragskonzept einbinden, das sicherstellt, dass nur solche Interessenten Grundstückseigentum er-

werben, die sich an ein im Wesentlichen vorgegebenes Baukonzept binden, so sind auch die betreffenden Verträge in den grunderwerbsteuerlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen. Ist durch den unmittelbaren zeitlichen und sachlichen Zusammenhang der Vertragsschlüsse gewährleistet, dass der Erwerber das Grundstück jedenfalls nur in bebautem Zustand erhalten werde, dann kommt es nicht darauf an, dass über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen werden bzw. in den Vertragsurkunden aufeinander kein Bezug genommen wird (*Fellner*, aaO, § 5 Rz 88b, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Ohne Bedeutung ist es schließlich auch, wenn der Erwerber zunächst den Grundstückskaufvertrag abschließt und erst danach – wenn auch in engem zeitlichen Zusammenhang – den zur Errichtung des Hauses notwendigen Vertrag. Es kommt auch nicht darauf an, ob tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können (BFH vom 23. November 1994, II R 53/94, BStBl. 1995 II 331).

In Anbetracht dieser Rechtsausführungen ergibt sich, dass die Bw. aus grunderwerbsteuerlicher Sicht objektiv betrachtet als einheitlichen Leistungsgegenstand ein bebautes Grundstück erhalten (bzw. erworben) haben:

Die (zivilrechtlichen) Verkäufer, die Ehegatten H, räumten Herrn FK – welcher bei den maßgeblichen Vertragsverhandlungen mit den Bw. stets zugegen war und der die Gesamtfinanzierung „über hatte“ - mit Optionsvertrag vom 17. Februar 1998 das Recht ein, das gegenständliche Grundstück (sowie die benachbarten Bauparzellen) zu erwerben bzw. dritte Erwerber namhaft zu machen. Auf der Liegenschaft war laut Bau- und Widmungsakten von Anbeginn an der Bau einer von der Fa. G (bzw. Ing. DG) zu errichtenden Wohnanlage geplant. Das Wohnprojekt wurde von der Gemeinde entsprechend beworben, wobei als Kontaktperson für potenzielle Interessenten Herr Baumeister Ing. DG angegeben wurde. Baumeister G hatte das Projekt bereits vor Abschluss des hier zur Beurteilung stehenden Grundkaufvertrages weitgehend geplant und hierfür (ua.) auch um eine entsprechende öffentliche Förderung angesucht. Überdies gaben die Bw. selbst an, dass ihnen das Grundstück von der M-Versicherung zum Kauf angeboten wurde. Dazu kommt, dass nach den Angaben der Erwerberin einer Nachbarparzelle der Erwerb einer Bauparzelle nur in Verbindung mit der Erteilung eines Bauauftrages an die Fa. G möglich gewesen sei.

Durch das (bewusste und gewollte) Zusammenwirken zwischen den Ehegatten H (als zivilrechtlichen Grundeigentümern), Herrn Baumeister Ing. DG (bzw. dessen Baufirma) und der M-Versicherung bzw. der Immobilien-GmbH war gewährleistet, dass den Bw. im Ergebnis ein mit einem „Baumeister-G-Haus“ bebautes Grundstück zukommt. Dabei spielt es angesichts des oben dargestellten Zusammenhanges zwischen den genannten Personen auch

keine Rolle, dass das Grundstück im Zeitpunkt des Vertragsschlusses am 19. Oktober 1999 noch unbebaut war.

Auf Grund all dieser Umstände, insbesondere auf Grund des sachlichen Zusammenhangs bzw. der zeitlichen Abfolge der einzelnen Aufträge und Vertragsschlüsse, war bereits im Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung am 20. Jänner 1999 sichergestellt, dass die Bw. als einheitlichen Erwerbsgegenstand letztlich ein – wenngleich auch erst zeitlich später - bebautes Grundstück erhalten. Im Hinblick darauf, dass der Begriff der Gegenleistung – wie oben dargelegt – im wirtschaftlichen Sinn verstanden wird, ist es sohin nicht als rechtswidrig zu erachten, wenn das Finanzamt bei Ermittlung der Gegenleistung auf das gesamte „Vertragsgeflecht“ Bedacht genommen und neben den Grundkosten auch die mit der Hauserrichtung verbundenen Kosten in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen hat.

Im Übrigen erweist sich das Berufungsvorbringen, wonach mit der Fa. G kein Vertrag betreffend Hauserrichtung abgeschlossen worden wäre, angesichts der vorliegenden – von den Bw. unterzeichneten - (undatierten) Bestellung eines G-Hauses sowie der bezüglichen Rechnungen als nicht nachvollziehbar.

Auf Grund der dargelegten Sach- und Rechtslage war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 7. Mai 2007