



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 29. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 30. Juni 2005 betreffend 1.) Wiederaufnahme des Verfahrens (bezüglich Grunderwerbsteuer) sowie 2.) Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Entscheidungsgründe

(1) Am 23. November 1999 wurde dem Finanzamt ein zwischen den Ehegatten Josef und Frieda H als Verkäufer einerseits und der Berufungserberin und ihrem Ehegatten (beide gemeinsam in der Folge mit „die Bw.“ bezeichnet) als Käufer andererseits abgeschlossener Kaufvertrag vom 5. bzw. 12. November 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 71/5 sowie 1/11-Anteil am neu gebildeten Wegegrundstück 71/12, je KG W. Der dafür vereinbarte Kaufpreis betrug ATS 273.350,-.

(2) Das Finanzamt schrieb den Bw. dafür – jeweils auf Basis des halben Grundkaufspreises – mit Bescheiden vom 11. Jänner 2000 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 – laut einem Ausdruck vom 6. Dezember 2004 - 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 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.

Laut einer im Rahmen einer abgabenbehördlichen Einvernahme erteilten Auskunft der Erwerberin einer benachbarten Grundparzelle (Grundstück 71/1), Frau AG, sind die Grundstücke mit darauf von der Baumeister Ing. DG BaugesmbH 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 (Baumeister Ing. DG BaugesmbH) möglich sei. FK habe die Planung der Gesamtfinanzierung (Grund- und Hauserrichtungskosten) übernommen (s. Niederschrift mit Frau AG vom 7. Dezember 2004).

Des Weiteren haben die Bw. in einer Vorhaltsbeantwortung angegeben, dass Ihnen das Grundstück von der M-Versicherung bzw. Herrn FK zum Kauf angeboten wurde und auch die Grundstückskaufpreisverhandlungen mit diesen geführt wurden. Laut von der Baumeister Ing. DG BaugesmbH gelegten Rechnungen vom 14. Oktober 1999, vom 13. März 2000 sowie vom 15. März 2000 wurden den Bw. diverse Kosten im Zusammenhang mit der Errichtung eines Einfamilienhauses laut Auftrag vom 9. Oktober 1999 verrechnet. Das Ansuchen um Baube-

willigung stellten die Bw. mit Eingabe vom 18. Oktober 1999. Des Weiteren liegt eine undatierte Auftragserteilung vor, mit welcher die Bw. bei der Fa. G ein Einfamilienhaus „laut Angebot vom 9. Oktober 1999“ zu einem Preis von ATS 2.287.685,- bestellt haben.

(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 € 3.827,04 (bisher € 347,67), 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 Zusammenhangs 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 im Wesentlichen damit begründet, dass sich das zeitliche Zusammentreffen des Grundstückserwerbes mit dem Planungsauftrag vom 15. November 1999 aus dem reiflichen Entschluss ergeben habe, sobald als möglich mit dem Hausbau zu beginnen. Daher hätten die Verhandlungen mit dem Baumeister bereits zeitgleich mit den Vorbereitungen für den Grunderwerb stattgefunden. Das Grundstück sei nicht von Seiten des Baumeisters Ing. DG, sondern von Herrn FK (M-Versicherung) vermittelt worden.

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 11. Jänner 2000 waren dem Finanzamt die näheren – oben unter (3) dargestellten – Umstände (bzw. Zusammenhänge) 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,
- der Grunderwerb angesichts der oben dargestellten (zusammenhängenden) Umstände nur in Verbindung mit dem Erwerb bzw. der Errichtung eines G-Hauses möglich war, und
- die Bw. die Baumeister Ing. DG BaugesmbH schon am 9. Oktober 1999 mit der Errichtung eines Wohnhauses auf dem Grundstück 71/5 beauftragt haben.

Damit stand im Zeitpunkt des Grundstückserwerbes bereits fest, dass die Bw. ein letztlich von der Baumeister Ing. DG zu bebauendes Grundstück erwerben würden bzw. der Erwerb des Grundstückes 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 Hausserrichtung.

Da jedoch aus Sicht des Finanzamtes diese für die richtige Abgabenbemessung maßgeblichen Umstände erst nach Ergehen des Bescheides vom 11. Jänner 2000 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 daher 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 Be trachtungsweise 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 Gegen leistung 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 zurückzu greifen. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand maß gebend, 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 vorge gebenes 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 erwerben, 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 auf Grund der eingangs dargestellten Sachlage, 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 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 Widmungskarten von Anbeginn an der Bau einer von der Baumeister Ing. DG BaugesmbH zu errichtenden Wohnanlage geplant. Das Wohnprojekt wurde von der Gemeinde entsprechend beworben, wobei als Kontaktperson für potenzielle Interessenten Herr Baumeister Ing. DG angegeben wurde. Dieser hatte das Projekt bereits vor Abschluss des hier zur Beurteilung stehenden Grundkaufvertrages weitgehend geplant und hiefür (ua.) auch um eine entsprechende öffentliche Förderung angesucht. Überdies gaben die Bw. selbst an, dass ihnen das Grundstück von der M-Versicherung bzw. Herrn FK zum Kauf angeboten wurde. Zudem haben die Bw. der Baumeister Ing. DG BaugesmbH bereits am 9. Oktober 1999 den Auftrag zur Errichtung eines Einfamilienhauses auf der gegenständlichen Bauparzelle erteilt. 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 ist.

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 im November 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 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 „Hauskaufvertrag“ abgeschlossen worden wäre, nicht zuletzt angesichts der vorliegenden Unterlagen (zB Rechnungen der Fa. G vom 14. Oktober 1999, vom 13. März 2000 und vom 15. März 2000, sämtliche die Errichtung eines Einfamilienhauses betreffend) als nicht nachvollziehbar.

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

Graz, am 8. Mai 2007