



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch Dr. Helmut Destaller, Dr. Gerald Mader, Dr. Walter Niederbichler, Rechtsanwälte, 8016 Graz, Grazbachgasse 5, vom 29. Juni 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 21. Mai 2004 betreffend Grunderwerbsteuer im wieder aufgenommenen Verfahren entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage beträgt € 79.849,25 und die Höhe der Abgabe beträgt € 2.794,70. Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 19. Februar 2003 erwarb der Berufungswerber gemeinsam mit seiner Ehegattin von der VGmbH aus dem Gutsbestand der Liegenschaft GB A EZ x das Grundstück 1167/25 sowie einen ideellen 1/22 Anteil an der EZ y und einen ideellen 1/12 Anteil an der EZ z um den Kaufpreis von € 34.490. An Erschließungskosten für die Herstellung des Kanals, der Strom-, Telefon-, Wasser - und Gasversorgung wurde zusätzlich ein Betrag von € 9,883,51 vereinbart.

Im § 7 des Vertrages wurde festgehalten, dass die Käufer die Absicht haben, den Energiebedarf für Heizung sowie Warmwasser mit Flüssiggas aus dieser Anlage zu decken, da zur Energieversorgung der *zu bebauenden Liegenschaft* eine zentrale Flüssiggas-Versorgungsanlage auf dem Grundstück 1167/44 geplant ist.

Mit Bescheid vom 6. März 2003 wurde dem Berufungswerber Grunderwerbsteuer von den anteiligen Grund- und Anschließungskosten in Höhe von € 776,54 vorgeschrieben.

Dem Prüfungsakt des Finanzamtes ist die Bestellung der Berufungswerber vom 20. Jänner 2003 für ein Fertigteilhaus auf dem Grundstück M um den Gesamtaufpreis von € 99.727 zu entnehmen. Als voraussichtlicher Liefertermin wurde August/September 2003 und Festpreisgarantie bis Dezember 2003 vereinbart. Laut Mitteilung vom 22. Juli 2003 wurde von der VGmbH für das gegenständliche Bauvorhaben schließlich ein Betrag in Höhe von € 115.325 in Rechnung gestellt.

Ein mit 2. März 2004 datierter Vorhalt wurde dahingehend beantwortet, dass die Berufungswerber von deren Eltern auf das gegenständliche Projekt aufmerksam geworden seien. Das Gebäude sei von der VGmbH geplant worden und habe diese dazu den Auftrag erteilt. Die Rechnungslegung der Professionisten sei an die Fa. VGmbH erfolgt.

Mit Eingabe vom 19. Februar 2003 stellte der Berufungswerber an das zuständige Gemeindeamt das Bauansuchen. Dem Einreichplan ist als Bauführer die Firma VGmbH zu entnehmen.

Mit Bescheid vom 2. Mai 2003 wurde den Bauwerbern die Baubewilligung erteilt.

Mit Grunderwerbsteuerbescheid im wieder aufgenommenen Verfahren vom 21. Mai 2004 wurde nunmehr Grunderwerbsteuer in Höhe von € 2.521,76 festgesetzt.

Bemessungsgrundlage bildeten die anteiligen Grund-, Anschließungs- und Hauserrichtungskosten. Bei den Hauserrichtungskosten wurde vom Finanzamt die anteilige ursprüngliche Auftragssumme in Höhe von € 49.863,50 als Bemessungsgrundlage herangezogen.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde die Einbeziehung der Hauserrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer bekämpft. Das Finanzamt habe den Sachverhalt nicht ausreichend erhoben, weil dieses zum Ergebnis gekommen sei, dass bereits bei Abschluss des Grundstückskaufvertrages die Absicht, darauf ein Haus zu errichten, bestanden habe. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei ein Grundstückserwerber nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung Einfluss nehmen könne und das Bau- sowie das finanzielle Risiko tragen müsse.

Die Berufungswerber seien gegenüber der Baubehörde als Bau- und Konsenswerberin aufgetreten und habe die baubehördliche Benützungsbewilligung eingeholt.

Das Finanzamt habe übersehen, dass die Grundstücksübergabe mit Unterfertigung des Kaufvertrages erfolgt sei und zu diesem Zeitpunkt keine Baugenehmigung vorgelegen sei. Ein Erwerb im bebauten Zustand sei daher nicht möglich gewesen. Auch im Zeitpunkt der Verbücherung sei noch kein Haus auf dem Grundstück gestanden.

Gegenstand des Grundstückskaufvertrages sei ein unbebautes Grundstück gewesen. Vor Aufstellung des Fertigteilhauses sei die Errichtung des Kellers auf eigene Kosten notwendig gewesen.

Die Berufungswerber seien an ein kein vorgegebenes Haus gebunden gewesen. Bei der Gestaltung des Hauses seien diese nur an die Vorgaben der Baubehörde und an keinerlei Vorgaben des Grundeigentümers gebunden gewesen. Sowohl Grundriss des Hauses als auch dessen Größe haben sie selbst bestimmt. Neben namhaften Eigenleistungen haben die Berufungswerber das Bau- und das finanzielle Risiko getragen. Dies unterscheide sich von den Sachverhalten, die den vom Finanzamt zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes zu Grunde liegen.

Allein der zeitliche Zusammenhang zwischen dem Grundstückskauf und dem Abschluss des Vertrages über den Ankauf eines Fertigteilhauses rechtfertige nicht, dem Berufungswerber die Bauherreneigenschaft abzusprechen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob dem Berufungswerber hinsichtlich des auf dem erworbenen Grundstück errichteten Fertigteilhauses als Bauherr anzusehen ist oder nicht. Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung 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 ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch 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 Grundstückes 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.

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 (Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. März 1999, ZI. 99/16/0066, und vom 15. März 2001, ZI. 2000/16/0082, sowie Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Bd. II, 3. Teil Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 88a zu § 5 GrEStG).

Ausgehend von diesen Grundsätzen sind im vorliegenden Fall die Kosten für die Errichtung des Gebäudes in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer mit einzubeziehen.

Unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. September 2004, ZI. 2004/16/0081 ergibt sich die besagte Verknüpfung der Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb schon aus dem zeitlichen und persönlichen Zusammenhang des am 20. Jänner 2003 abgeschlossenen Vertrages über den Ankauf eines Fertigteilhauses und dem erst zu einem späteren Zeitpunkt – nämlich am 19. Februar 2003 - abgeschlossenen Grundstückskaufvertrag. Die Auftragserteilung an die das Haus errichtende Firma VGmbH erfolgte somit unbestrittenermaßen vor dem Grundstückskaufvertrag.

Der Hauskaufvertrag wies als Bauort "M" auf. Am Tag des Abschlusses des Grundstückskaufvertrages wurde von den Berufungswerbern das Bauansuchen bei der zuständigen Gemeinde gestellt.

Damit stand im Zeitpunkt des Grundstückskaufes die Absicht, ein mit dem ausgesuchten Haustyp bebautes Grundstück zu erwerben, bereits fest. Aus der Abwicklung des Erwerbsvorganges kann auf das Bestehen eines Zusammenhanges zwischen dem Erwerb des Grundstückes und dem zu einem früheren Zeitpunkt erfolgten Abschluss des Werkvertrages geschlossen werden.

Dem Einwand, dass es gar nicht möglich gewesen sei, mit der Verkäuferin eine Vereinbarung über die Anschaffung eines bebauten Grundstückes zu treffen, ist entgegenzuhalten, dass Gegenleistung auch alles ist, was der Erwerber **über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück** aufwenden muss (VwGH vom 15. März 2001, 2000/16/0082). Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden **soll**. Das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Entscheidend ist der Zustand, in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist (VwGH vom 15. März 2001, 2001/16/0082).

Gegenstand eines Erwerbsvorganges ist ein Grundstück in bebautem Zustand dann, wenn zwischen den Verträgen ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Ohne Bedeutung ist dabei jener Umstand, dass die Baugenehmigung erst zu einem späteren Zeitpunkt erteilt wurde.

Im vorliegenden Fall wurde dem Berufungswerber im Zeitpunkt des Grundstückserwerbes ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmt bezeichneten Grundstück zu einem im wesentlichen feststehenden Preis angeboten. Der den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag ist im konkreten Fall in ein Vertragsgeflecht miteinbezogen, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet ist, dem Erwerber als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück in bebautem Zustand zu verschaffen. Der Annahme eines objektiven engen sachlichen Zusammenhanges steht die Errichtung des Kellers in Eigenregie und die Erbringung von Eigenleistungen nicht entgegen.

Der Berufungswerber war von vornherein in ein fertiges Konzept, das die Errichtung eines Fertighauses auf dem erworbenen Grundstück vorsah, eingebunden.

Wenn der Berufungswerber vorbringt, die Hauserrichtungskosten seien schon deshalb nicht in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen, weil klarer Vertragswille der Erwerb eines unbebauten Grundstückes gewesen sei, übersieht dieser, dass es für die Beurteilung der Gegenleistung nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt ankommt, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist (VwGH vom 26. März 1992, 93/16/0072). Für "Bauherrenmodelle" ist es geradezu kennzeichnend, dass die Beteiligten mehrere dem Schein nach selbstständige Vereinbarungen abschließen, die auf Grund des zeitlichen und sachlichen Zusammenhanges zu einem Vertragswerk zusammentreten (VwGH vom 28. 9. 1998, 96/16/01435).

Dass der Berufungswerber - wie in der Berufung behauptet - die bauliche Gestaltung des Hauses selbst bestimmt habe, steht der Annahme eines Zusammenhanges zwischen Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung nicht entgegen.

Wenn die Berufungswerber auch selbst entschieden haben, an welcher Stelle des Grundstückes das Haus errichtet werden soll bzw. die Größe und den Grundriss des Hauses selbst festgelegt haben, ändert dies nichts daran, dass diese mit dem Grundstückskauf auch an den Erwerb eines bestimmten Gebäudes von der VGmbH gebunden waren. Im vorliegenden Fall ist entscheidend auf den gemeinsamen Willen von Veräußerer- und Erwerberseite abzustellen ist, wonach den Erwerbern das Grundstück letztlich bebaut zukommen sollte.

Auch der Umstand, dass die Berufungswerber gegenüber der Baubehörde als Bauwerberin aufgetreten sind, steht dem Konnex von Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung nicht entgegen. Das durch die Baubehörde zur Kenntnis genommene Auftreten der Berufungswerber als Bauwerber vermag die Abgabenbehörde bei der von ihr zu beantwortenden Frage der Bauherreneigenschaft nicht zu binden (VwGH vom 26. März 1992, 90/16/0211, 0212).

Zusammenfassend liegt im Hinblick auf die im gegenständlichen Fall vorhandene Verknüpfung von Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses keine Bauherreneigenschaft des Berufungswerbers vor, weshalb die Kosten der Gebäudeerrichtung in Höhe von € 115.325 anteilig in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer mit einzubeziehen sind.

Die Grunderwerbsteuer errechnet sich wie folgt:

Hälfte des Kaufpreises Grundstück	€ 17.245,00
Hälfte der Aufschließungskosten	€ 4.941,75
Hälfte Hauserrichtungskosten	€ 57.662,50
Summe	€ 79.849,23
davon 3,5 % Grunderwerbsteuer	<u>€ 2.794,70</u>

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 8. September 2006