



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Herbert Wimmer, Rechtsanwalt, 8410 Wildon, Hauptplatz 58, vom 29. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 4. Juli 2005 betreffend 1.) Wiederaufnahme des Verfahrens (bezüglich Grunderwerbsteuer) sowie 2.) Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Entscheidungsgründe

(1) Am 8. April 1999 wurde dem Finanzamt ein zwischen den Ehegatten Josef und Frieda H als Verkäufer einerseits und dem Berufungswerber (Bw.) als Käufer andererseits abgeschlossener Kaufvertrag vom 9. bzw. 30. März 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 71/4 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 dem Bw. dafür – auf Basis des halben Grundkaufpreises – zunächst mit Bescheid vom 28. April 1999 (bzw. in weiterer Folge mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Juni 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. Herr Ing. DG suchte im Juni/Juli 1998 beim Land um Zusicherung der erhöhten Förderung für den Eigenheimbau in Gruppen an (s. Eingabe vom 4. Juni 1998 an das zuständige Gemeindeamt bzw. positive Beurteilung des Landes Steiermark betreffend Förderungswürdigkeit vom 24. Juli 1998). Dem Wortlaut dieser Eingaben 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) beigefügt. 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, seien die Grundstücke mit darauf von der „Fa. G.“ (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 möglich sei. FK habe die Planung der Gesamtfinanzierung (Grund-

und Hausrichtungskosten) übernommen (s. Niederschrift mit Frau AG vom 7. Dezember 2004).

Des Weiteren gab der Bw. in einer Vorhaltsbeantwortung – beim Finanzamt am 17. Dezember 2004 eingelangt – an, dass ihm das Grundstück von der Immobilien-GmbH zum Kauf angeboten worden sei und die Verhandlungen bezüglich des Grundstückskaufpreises mit Herrn FK geführt worden seien.

Aktenkundig ist weiters, dass der Bw. Herrn Baumeister Ing. DG per 18. März 1999 mit der Errichtung eines Einfamilienhauses beauftragt hat (s. zB undatierte Auftragserteilung bzw. Rechnung des Baumeisters Ing. G vom 2. September 1999 betreffend „Bauvorhaben SP./W.“).

(4) Auf Grund dieser dem Finanzamt nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen ergingen die nunmehr angefochtenen Erledigungen, nämlich zum Einen der Wiederaufnahmebescheid sowie zum Anderen die im wieder aufgenommenen Verfahren erfolgte neuerliche Grunderwerbsteuervorschreibung iHv. € 4.052,76 (bisher € 695,26), 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 Hauserichtungskosten zu bemessen. Im ursprünglichen Bescheid sei die Steuer jedoch lediglich von den bloßen Grundkosten berechnet worden.

(5) In der dagegen erhobenen Berufung wird insbesondere vorgebracht, dass der Bw. in kein wie immer geartetes Vertragskonzept eingebunden gewesen sei. Der Grunderwerb sei weder mit der Verpflichtung zur Errichtung eines Hauses noch mit der Einbindung in ein im Wesentlichen bereits vorgegebenes Baukonzept verbunden gewesen. Es könnten daher auch keine neuen Beweismittel bzw. –ergebnisse vorliegen, welchen zufolge der Bw. nicht als Bauherr anzusehen wäre, und welche eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden. Der Kaufvertrag sei zu einem nicht mehr näher bekannten Zeitpunkt, jedenfalls aber vor dem 3. März 1999 rechtswirksam zustande gekommen, nachdem bereits zuvor Übereinstimmung bezüglich des wesentlichen Vertragsinhaltes erzielt worden sei. Am 3. März 1999 sei der Vertrag in Schriftform erstellt und von Seiten des Bw. am 9. März 1999 beglaubigt unterfertigt

worden. Die Verkäufer hätten den Vertrag auf Grund einer Erkrankung erst zu einem späteren Zeitpunkt unterschrieben. Der gegenständliche Kaufvertrag sei als Konsensualvertrag jedenfalls bereits vor Errichtung des schriftlichen Vertrages rechtswirksam zustande gekommen, weshalb die Annahme des Finanzamtes, der Hauskaufvertrag sei vor dem Grundkaufvertrag abgeschlossen worden, unzutreffend sei. Der an den Baumeister DG erteilte Auftrag sei nicht Voraussetzung für den Grunderwerb gewesen. Der Bw. sei in seiner Entscheidung, ob, wann, wie oder mit wem er bauе, völlig frei gewesen. Es treffe nicht zu, dass es der gemeinsame Wille von Veräußerer- und Erwerberseite gewesen sei, dem Bw. das Grundstück letztlich bebaut zukommen zu lassen. Zum Beweis dafür, dass Gegenstand des Erwerbsvorganges nur das unbebaute Grundstück gewesen sei, beantragte der Bw. die Einvernahme der Verkäufer.

(6) Da der Bw. in seiner Berufung ua. gerügt hat, dass ihm die vom Finanzamt zur Begründung der Wiederaufnahme ins Treffen geführten neuen Tatsachen und Beweismittel nicht bekannt seien, wurden ihm von Seiten des UFS die entsprechenden Aktenteile per Schreiben vom 7. Mai 2007 (in Kopie) zur Kenntnis übermittelt.

In seiner daraufhin erstatteten Stellungnahme vom 24. Mai 2007 führt der Bw. im Wesentlichen wiederholend aus, den bezüglichen Unterlagen könne nicht entnommen werden, dass der Grunderwerber an den Erwerb und die Errichtung eines G-Hauses gebunden gewesen wäre. Eine Bindung habe lediglich – wie allgemein üblich – hinsichtlich des Bebauungsplanes bzw. der Bebauungsrichtlinien bestanden. Auch aus dem zeitlichen Zusammenhang könne nichts abgeleitet werden, da ein Baugrundstück in der Regel nur erworben werde, wenn die Errichtung eines Hauses beabsichtigt 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 gekomme-

ner 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. April (bzw. 15. Juni) 1999 waren dem Finanzamt die näheren – insbesondere 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 der Bw. letztlich ein mit einem von Baumeister Ing. DG bebautes Grundstück erwerben würde 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. April 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 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 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 dort 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 sohin 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 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 (s. zB VwGH vom 30. September 2004, 2004/16/0081, mwN, sowie *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 der Bw. aus grunderwerbsteuerlicher Sicht objektiv betrachtet als einheitlichen Leistungsgegenstand jedenfalls ein Grundstück mit herzstellendem Gebäude erhalten (bzw. erworben) hat:

Die (zivilrechtlichen) Verkäufer, die Ehegatten H, räumten Herrn FK – welcher bei den maßgeblichen Vertragsverhandlungen 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 Kontakterson 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 hiefür als Organisator eines Bauvorhabens von Eigenheimen in einer Gruppe von elf Häusern auch um eine entsprechende öffentliche Förderung beim Land Steiermark angesucht. Der Bw. selbst gab an, dass ihm das Grundstück von der Immobilien-GmbH zum Kauf angeboten wurde. Der Grundkaufvertrag wurde am 9. bzw. 30. März 1999 unterfertigt, die Auftragserteilung für den Hausbau erfolgte am 18. März d. J.

All diese Umstände indizieren die finale Verknüpfung von Grundstückskauf und Errichtung des Gebäudes durch die Fa. G (vgl. dazu nochmals insbesondere das Erkenntnis des VwGH vom 30. September 2004, 2004/16/0081). Dazu kommt, dass nach den – expliziten - Angaben der Erwerberin einer Nachbarparzelle der Erwerb einer Bauparzelle nur in Verbindung mit der Erteilung eines Bauauftrages an die Fa. G möglich gewesen sei.

Wenn in der Berufung jeglicher Zusammenhang zwischen dem Grunderwerb und der Errichtung des G-Hauses in Abrede gestellt wird, so ist – abgesehen von den vorangeführten Angaben der AG – insbesondere darauf zu verweisen, dass nicht erfindlich wäre, aus welchen Gründen Baumeister Ing. DG sämtliche das von ihm projektierte Bauvorhaben W betreffende „Vorarbeiten“ (wie zB Ansuchen um Förderung für Eigenheimbau in Gruppen oder um Straßensordnung, Einholung eines bodenmechanischen Gutachtens etc.) übernehmen sollte, wenn er nicht letztendlich auch die damit verbundenen Bauaufträge lukrieren würde. In diesem Zusammenhang ist zudem zu erwähnen, dass auch auf den benachbarten Bauparzellen jeweils Häuser desselben Baumeisters errichtet wurden. Der – im Übrigen nicht näher belegte - Umstand, dass der Grundkaufvertrag bereits vor dem 3. März 1999 (?) rechtsgültig zustande gekommen sein soll, ist nicht zuletzt deswegen ohne Belang, da auf Grund der dargestellten sachlichen und zeitlichen Zusammenhänge davon auszugehen ist, dass diesfalls auch bezüglich der Hausrückrichtung bereits vor Abschluss der entsprechenden schriftlichen Vereinbarungen Einigkeit zwischen den Vertragsparteien bestanden hat.

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 März 1999 sichergestellt, dass der Bw. als einheitlichen Erwerbsgegenstand letztlich ein – wenngleich auch erst zeitlich später - bebautes Grundstück erhalten würde. 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 Hausrückrichtung verbundenen Kosten in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen hat.

Dem Antrag des Bw. auf Einvernahme der Ehegatten H war keine Folge zu leisten, da Herr Josef H vom abgabenbehördlichen Erhebungsorgan bereits am 2. Februar 2005 niederschriftlich befragt wurde. Eine Kopie der bezüglichen Niederschrift wurde dem Bw. von Seiten des UFS übermittelt. Im Zuge dieser Einvernahme legte der Verkäufer dar, dass der Grundstücksverkauf auf Grund des bereits mehrfach erwähnten Optionsvertrages erfolgt sei. Da Herr H zudem angab, den Zusammenhang zwischen Herrn FK und der Fa. G nicht zu kennen, waren aus einer nochmaligen Befragung keine weiteren Erkenntnisse bezüglich des vom Bw. relevierten Beweisthemas (Frage, in welchem Zustand – bebaut oder unbebaut - das Grundstück Gegenstand des Erwerbsvorganges war) zu erwarten.

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

Graz, am 13. Juni 2007