



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, 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 bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin und ihr Ehegatte erklärten mit Kaufanbot vom 21. Februar 1997 das Grundstück 1167/35 der EZ x im Ausmaß von 985 m² von der VGmbH als grundbücherliche Alleineigentümerin um den Kaufpreis von S 720.420 kaufen zu wollen. An Erschließungskosten wurde zusätzlich ein Betrag von S 105.000 vereinbart. Dieser Betrag umfasst nicht jene Kosten, die mit einer allfälligen Bauführung durch den Käufer verbunden sind.

Im Punkt VI des Angebotes wurde einvernehmlich festgestellt, dass die Liegenschaft EZ y als gemeinsame Zufahrt zu den im Lageplan ausgewiesenen Bauparzellen dient.

Im Punkt VIII des Kaufanbotes verpflichteten sich die Käufer den Energiebedarf für Heizung sowie Warmwasser mit Flüssiggas aus dieser Anlage zu decken (Anschlusszwang).

Im Falle der Annahme des Kaufanbotes durch die Verkäuferin verpflichteten sich die Käufer binnen 14 Tagen ab Annahme einen grundbuchsfähigen Kaufvertrag zu unterfertigen.

Das Kaufanbot wurde von der VGmbH am 14. April 1997 angenommen und schließlich am 30. Mai 1997 der Kaufvertrag von beiden Vertragsteilen unterfertigt.

Dem § 1 dieses Kaufvertrages ist ua. die Widmung des kaufgegenständlichen Grundstückes für die Errichtung eines Wohnhauses zu entnehmen.

Mit Bescheid vom 18. Juni 1997 wurde dem Berufungswerber Grunderwerbsteuer von den anteiligen Grund- und Aufschließungskosten in Höhe von € 1.049,76 vorgeschrieben.

Dem Prüfungsakt des Finanzamtes ist die Bestellung eines Fertighauses vom 21. Februar 1997 durch den Berufungswerber um den Gesamtkaufpreis von S 1,612.000,00 zu entnehmen. Als voraussichtlicher Liefertermin wurde Sommer Herbst 1997 und Festpreisgarantie bis Jänner 1998 vereinbart. Dieses Bestellschreiben weist zusätzlich folgenden handschriftlichen Vermerk auf:

"Sollte das Haus storniert werden ist der Grundkauf auf Kosten der Käufer rückzuwickeln. Weiters wird eine Stornogebühr von 500.000 (fünfhunderttausend Schilling) ausdrücklich vereinbart."

Im Schreiben vom 20. April 1998 führte die VGmbH die einzelnen Teilrechnungen (wobei die 1. Rechnung über S 80.000 vom 28. Februar 1997, also vor Abschluss des Grundstückskaufvertrages stammt) an. Der Gesamtkaufpreis des Hauses betrug demnach S 1,988.237.

Aus einer Vorhaltsbeantwortung vom 14. August 2001 geht hervor, dass die Berufungswerber von Freunden vom gegenständlichen Bauvorhaben Kenntnis erlangt haben. Das Grundstück sei von der Fa. V-Bau zum Kauf angeboten worden. Verhandlungen bezüglich des Grundstückserwerbs seien ebenfalls mit dieser Firma geführt worden. Die Planung habe die VGmbH durchgeführt. Die Rechnungslegung der Professionisten sei teilweise an die Fa. VGmbH erfolgt.

Mit Eingabe vom 23. Juli 1997 stellte die Berufungswerberin an das zuständige Gemeindeamt das Bauansuchen. Dem Einreichplan ist als Bauführer für das Fertighaus die Bau zu entnehmen.

Mit Bescheid vom 23. Oktober 1997 wurde den Bauwerbern die Baubewilligung erteilt.

Mit Bescheid im wieder aufgenommenen Verfahren vom 21. Mai 2004 wurde nunmehr Grunderwerbsteuer in Höhe von € 3.578,34 festgesetzt. Bemessungsgrundlage bildeten die anteiligen Grund-, Aufschließungs- und Hauserrichtungskosten in Höhe von € 102.238,18. 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 Konsenswerber aufgetreten und hätten die baubehördliche Benützungsbewilligung eingeholt.

Das Finanzamt habe übersehen, dass die Grundstücksübergabe mit Unterfertigung des Kaufvertrages erfolgt sei und zu diesem Zeitpunkt noch 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 hätten die Berufungswerber selbst bestimmt.

Neben namhaften Eigenleistungen wären von den Berufungswerbern das Bau- und das finanzielle Risiko zu Tragen gewesen.

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, den Berufungswerbern die Bauherreneigenschaft abzusprechen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Berufungswerberin hinsichtlich des auf dem erworbenen Grundstück errichteten Fertigteilhauses als Bauherrin 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, Zl. 99/16/0066, und vom 15. März 2001, Zl. 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 der Höhe nach nicht strittigen Kosten für die Errichtung des Gebäudes in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer mit einzubeziehen.

Unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. September 2004, Zl. 2004/16/0081 ergibt sich die besagte Verknüpfung der Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb schon aus dem zeitlichen und persönlichen Zusammenhang der am 21. Februar 1997 erfolgten Bestellung eines V-Bau Fertighauses und dem erst zu einem späteren Zeitpunkt – nämlich am 30. Mai 1997 abgeschlossenen Grundstückskaufvertrag. Wie sich aus der Aktenlage ergibt, legte die Berufungswerberin am 21. Februar 1997 der VGmbH ein Kaufanbot betreffend die Liegenschaft und bestellte gleichzeitig bei derselben Firma ein Fertigteilhaus. Der Hauskaufvertrag wies als Bauort "Grundstück M" auf. Das Bestellformular für das Fertigteilhaus enthält zudem einen handschriftlichen Vermerk mit folgendem Inhalt:

"Sollte das Haus storniert werden ist der Grundkauf auf Kosten der Käufer rückzuwickeln. Weiters wird eine Stornogebühr von 500.000 (fünfhunderttausend Schilling) ausdrücklich vereinbart." Sowohl das Kaufanbot betreffend das Grundstück als auch die Bestellung des Hauses wurden von der VGmbH am 14. April 1997 angenommen.

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 praktisch zeitgleichen Abschluss des Werkvertrages geschlossen werden. Die Vereinbarung einer Stornogebühr in Höhe von ATS 500.000 für den Fall der Stornierung des Fertighauses spricht ebenfalls für die finale Verknüpfung von Grundstückskauf und Errichtung des Gebäudes.

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 bebaute 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 der Berufungswerberin im Zeitpunkt des Grundstückserwerbes ein bestimmtes Gebäude auf einem Grundstück in m 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, der Erwerberin als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück in bebaute Zustand zu verschaffen. Der Annahme eines objektiven engen sachlichen Zusammenhanges steht die Errichtung des Kellers in Eigenregie und die Erbringung von Eigenleistungen nicht entgegen. Die Berufungswerber waren von vornherein in ein fertiges Konzept, das die Errichtung eines Fertighauses auf dem erworbenen Grundstück vorsah, eingebunden.

Wenn die Berufungswerberin 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 diese, 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 die Berufungswerber - wie in der Berufung behauptet - die bauliche Gestaltung des Hauses selbst bestimmt haben, 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 hat, ändert dies nichts daran, dass dieser mit dem Grundstückskauf auch an den Erwerb eines bestimmten Gebäudes von der VGmbH gebunden war. Im vorliegenden Fall ist entscheidend auf den gemeinsamen Willen von Veräußerer- und Erwerberseite abzustellen ist, wonach dem Erwerber das Grundstück letztlich bebaut zukommen sollte.

Auch der Umstand, dass die Berufungswerber gegenüber der Baubehörde als Bauwerber 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 der Berufungswerberin vor, weshalb die Kosten der Gebäudeerrichtung in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 12. September 2006