



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 7

GZ. RV/0818-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des HG, St, vom 24. Oktober 1997 gegen den gem. § 200 BAO vorläufigen Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz vom 30. September 1997 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 21./22.10.1992 erwarb HG (in der Folge kurz Bw. genannt) von der Fa. SGmbH. das Grundstück Nr. 397/14 aus EZGB im Ausmaß von 369 m² um den Gesamtkaufpreis von 469.000,-- S.

Lt. Pkt X dieses Vertrages vereinbarten die Parteien die Rückabwicklung des Rechtsgeschäftes für den Fall, dass die Bebauung des Grundstückes mit einem Einfamilienhaus im verdichteten Flachbau baubehördlich nicht genehmigt werden sollte.

Lt. Pkt. XI. kamen die Vertragsparteien überein, dass allfällige Verschiebungen bzw. Änderungen der Größe der Parzelle eine Änderung der getroffenen Vereinbarungen nur hinsichtlich des Kaufpreises nach sich zieht, wobei als Grundlage ein Quadratmeterpreis von 1.000,-- S vereinbart wurde und eine Nachzahlung bzw. Rückforderung entsprechend der Änderung des Ausmaßes der Parzelle durch den Käufer erfolgt.

Am 20.11.1992 setzte das Finanzamt – ausgehend vom Gesamtkaufpreis – die Grunderwerbsteuer vorläufig gem. § 200 BAO für den Bw. fest.

Auf das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes betr. Kaufpreisänderung sowie Bauherreneigenschaft teilte der Bw. am 27.9.1994 mit, dass keine Kaufpreisänderung erfolgt

sei. Die Fa. SGmbH habe den Hausbau angeboten. Er hätte jedoch Kontakte zu verschiedenen Firmen gehabt, von denen die SGmbH als Bestbieter übriggeblieben sei. Die Grundkonzeption zweier Haustypen habe jedoch nicht seinen Vorstellungen entsprochen, sodass weitreichende Änderungen in Auftrag gegeben worden seien. Es habe keine Bauverpflichtung bestanden. Mit der Baufirma sei ein Werkvertrag abgeschlossen worden. Die Rechnungslegung seitens der Zulieferfirmen sei an die SGmbH als vom Bw. beauftragte Generalunternehmerin erfolgt, seitens der Professionisten jedoch direkt an den Bw. Es sei kein Fixpreis vereinbart worden. Der Bw. selber habe um Baubewilligung angesucht und sei ihm diese auch erteilt worden.

Dem Schreiben waren beigelegt eine Aufstellung betr. die Änderungen zum vorgeschlagenen Bauentwurf, Kopien der Pläne betr. Typ 1 und Typ 2, Kopie des Einreichplanes, Werkvertrag vom 19.10.1992 mit der SGmbH, weitere Bauunterlagen, sowie diverse Professionistenrechnungen.

Dem Werkvertrag vom 19.10.1992 ist zu entnehmen, dass sich die Werkleistung der SGmbH in drei Ausbaustufen gliederte u.zw. dem Grundpaket (Rohbau samt Dachdeckung, Fenster, Türen, Garagentor und Außenputz), Paket 1 (Innenverputz, Estrich, Dachgeschoßausbau) und Paket 2 (Innentüren, Parkettböden und E-Installation). Als Entgelt für diese drei Ausbaustufen waren 1,805.990,40 S vereinbart worden, welcher Betrag der Wertsicherung nach dem Baukostenindex unterlag.

Nach weiteren Ergänzungsersuchen des Finanzamtes teilte der Bw. mit, dass die endgültigen Baukosten 1,749.391,-- S betragen hätten.

Am 30.9.1997 erging seitens des Finanzamtes ein weiterer vorläufiger Bescheid an den Bw., nunmehr unter Miteinbeziehung der bekanntgegebenen Baukosten.

Dagegen wurde rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung erhoben mit der Begründung, dass der Bw. sehr wohl als Bauherr anzusehen sei. Er habe das Haus gestaltet, sei Auftraggeber gewesen und habe das Bau- und Finanzrisiko getragen. Auf Grund der Vertragsinhalte sei er zu keiner Zeit unumstößlich an die SGmbH gebunden gewesen.

Im Zuge von Erhebungen bei weiteren Bauwerbern wurde dem Finanzamt eine Infomappe betr. "Wohnpark L" vorgelegt.

Darin heißt es auszugsweise :

Am Stadtrand von S wird eine Reihenhausanlage (Einzelhausbebauung) in Massivbauweise errichtet.

Die Anlage besteht aus 6 Wohnhäusern mit angebauter Garage und Teilunterkellerung.

.....

Alle Sonderwünsche sind unabhängig von deren Umfang bei der Firma SGmbH schriftlich anzumelden.

Durch Sonderwünsche entstehende Mehrkosten sind vom Hausbesitzer der diese in Auftrag

gibt zu tragen und direkt an die ausführenden Firmen zu zahlen.

.....

In jeder Baustufe sind folgende Leistungen enthalten:

Grundanteil, Wasser-, Stromanschluss, Straßen- und Gehsteiganteil, Vermessungs- und Planungskosten.

Vertrags- und Notarskosten sind vom Bauwerber zu tragen.

Überdies wurde vom Finanzamt festgestellt, dass alle sechs Häuser von der SGmbH errichtet worden waren.

Am 17.7.1998 erging seitens des Finanzamtes die abweisliche Berufungsvorentscheidung.

Darin wurde u.a. auf eine Niederschrift mit dem Geschäftsführer der SGmbH verwiesen.

Überdies wurde die Festsetzung der Grunderwerbsteuer gem. § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

Daraufhin wurde rechtzeitig der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz eingebracht.

Seit 1. Jänner 2003 ist nach dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, der unabhängige Finanzsenat und nach der Vollversammlung vom 14. Mai 2003 die Außenstelle Graz zur Entscheidung berufen.

Zur Abrundung des Gesamtbildes wurde eine Kopie der in der Berufungsvorentscheidung zitierten Niederschrift angefordert. Lt. dieser Niederschrift gibt der Geschäftsführer der SGmbH bekannt, dass Unternehmensgegenstand der Firma die Errichtung von Eigenheimen sei. Dabei sei die Vorgangsweise für die Realisierung solcher Projekte annähernd die gleiche. Es würden Grundstücke angekauft und in Zusammenarbeit mit einer Planungsfirma Projekte ausgearbeitet. Diese würden dann durch entsprechende Werbeeinschaltungen in den Printmedien beworben. Für die Kaufverträge über die Grundstücke würde ein Schriftenverfasser (Notar) in Anspruch genommen und sodann ein abgesonderter Werkvertrag errichtet, der die Bauleistung mit der SGmbH regelte. Im Rahmen der werkvertraglich zu erbringenden Leistung habe die SGmbH das Risiko, zu dem vereinbarten Preis die Bauleistung zu erbringen, somit zu einem von vornherein festgelegten Fixpreis. Änderungswünsche seien möglich, in jedem Fall aber sei eine Vertragsänderung unter die Baustufe 1 nicht möglich gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Die Steuer wird nach § 4 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz vom Wert der Gegenleistung berechnet. Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz ist die Gegenleistung bei einem

Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Der Begriff der Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht. Was Gegenleistung ist, wird im § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt; überall dort, wo die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung zu berechnen ist, weil eine solche vorliegt und ermittelt werden kann, bildet jede denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, Teil der Bemessungsgrundlage (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 4 zu § 5 mwN).

Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht ist im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen. Bei der Beantwortung der Frage, in welcher Höhe die Grunderwerbsteuer zu erheben ist, dürfen die wahren wirtschaftlichen Merkmale des betreffenden Erwerbsvorganges nicht außer Acht gelassen werden (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 5 zu § 5). Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Grundstückserwerb gewährt (VwGH 27.6.1984, 84/16/0083, 0084, VwGH 21.2.1985, 84/16/0228 und VwGH 18.11.1993, 92/16/0179 - 0185).

Unter einer Gegenleistung ist also alles zu verstehen, was der Erwerber über einen Kaufpreis für das unbebaute Grundstück hinaus aufwenden muss. Bringt ein Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben einem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer - ist demnach zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen. Für die Beurteilung ist der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll; das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein (vgl. VwGH 26.1.1995, 93/16/0089, VwGH 22.2.1997, 95/16/0116 - 0120, VwGH 14.10.1999, 97/16/0219, 0220, VwGH 9.11.2000, 97/16/0281, 0282, VwGH 9.8.2001, 98/16/0392, 99/16/0158 und VwGH 21.3.2002, 2001/16/0429).

Gegenstand eines nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerbsvorganges ist das Grundstück in bebaute Zustand auch dann, wenn die Verträge über den Erwerb des unbebauten Grundstückes einerseits und des darauf zu errichtenden Gebäudes andererseits zwar nicht durch den Willen der Parteien rechtlich verknüpft sind, zwischen den Verträgen jedoch ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist dann gegeben, wenn wie im hier vorliegenden Fall der Verkäufer auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbietet und der

Erwerber dieses Angebot als einheitliches annimmt oder nur insgesamt annehmen kann (vgl. VwGH 9.8.2001, 2000/16/0772 und VwGH 19.3.2003, 2002/16/0047).

Bereits die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebotes durch den Erwerber indiziert einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Gebäudeerrichtung unabhängig von der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse, wobei im gegenständlichen Fall der Werkvertrag betr. die Hauserrichtung einige Tage vor dem Grundstückskaufvertrag abgeschlossen worden war.

Aus dem Verkaufsprospekt der Fa. SGmbH ergibt sich, dass eine (annähernd) zur Baureife gediehene Vorplanung für das Einfamilienhaus vorhanden war. Durch die Annahme des Angebotes der Fa. SGmbH war somit ein enger objektiver sachlicher Zusammenhang mit dem Grundstückskaufvertrag gegeben. Die Gesamtkonstruktion des Gebäudes im Einreichplan zum Ansuchen um Erteilung der Baubewilligung entspricht annähernd jener im Verkaufsprospekt der Fa. SGmbH. Aber auch die Angaben des Geschäftsführers der SGmbH in der oa. Niederschrift lassen darauf schließen, dass der Bw. sehr wohl an ein vorgegebenes Gesamtkonzept gebunden war.

Auch durch die Einholung von Konkurrenzangeboten lässt sich für den Standpunkt des Bw. nichts gewinnen, da damit zwar versucht wurde davon abzulenken, dass kein „Bauherrenmodell“ vorliegt, aber durch die Auftragserteilung an die Verkäuferin der Grundstücke hat sich der Bw. letztendlich in ein vorgegebenes Konzept einbinden lassen.

Ergänzend wird noch ausgeführt, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Käufer nur dann als Bauherr anzusehen ist, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- b) das Baurisiko zu tragen hat, dh den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- c) das finanzielle Risiko tragen muss, dh dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen (VwGH 30.9.1999, 96/16/0213, 0214).

Die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen dabei **kumulativ** vorliegen (VwGH 12.11.1997, 95/16/0176).

Auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen können, bedeutet, wenn man auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen kann (VwGH 30.4.1999, 97/16/0203). Dabei sind „Veränderungen in Innenräumen“ belanglos (VwGH 24.3.1994, 93/16/0168).

Die vom Bw. vorgenommenen Planänderungen gegenüber den Entwürfen im Verkaufsprospekt der Fa. SGmbH werden in Bezug auf die Bauherreneigenschaft als unwesentliche Details der Gesamtkonstruktion angesehen, da lediglich der Keller um einen

Raum vergrößert, der Eingangsbereich etwas verändert und statt der Terrasse ein Wintergarten errichtet wurde. Weiters wurde die Anordnung der Fenster etwas verändert und auf eine Dachgaube verzichtet.

Darüber hinaus hat der Bw. mit dem Bauunternehmen Fa. SGmbH einen Fixpreis vereinbart, auch wenn dieser lt. Baukostenindex wertgesichert war.

Auch wenn der Bw. im Verfahren vor der Baubehörde Parteistellung als Bauwerber für die Erteilung der Baubewilligung hatte, kann ihm im vorliegenden Fall die Bauherreneigenschaft nicht zuerkannt werden. Der Begriff „Bauherr“ im Baurecht ist nicht ident mit jenem im Grunderwerbsteuerrecht. Das durch die Baubehörde zur Kenntnis genommene Auftreten des Bw. als Bauwerber vermag die Abgabenbehörde bei der von ihr zu beurteilenden Frage der Bauherreneigenschaft nicht zu binden (VwGH 26.3.1992, 90/16/0211, 0212).

Letztendlich weisen auch die Angaben des Geschäftsführers der SGmbH lt. der oa. Niederschrift darauf hin, dass der Bw. in ein vorgegebenes Konzept eingebunden war, ebenso wie die Tatsache, dass sämtliche Häuser von der SGmbH errichtet worden waren.

In Übereinstimmung mit der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann dem Bw. keine Bauherrenqualifikation zugebilligt werden, sodass auf Grund der dargestellten Sach- und Rechtslage über die Berufung wie im Spruch zu entscheiden war.

Graz, am 13. Oktober 2004