



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des HE, inK., vom 8. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 9. September 2008 betreffend 1) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) und 2) Grunderwerbsteuer im wieder aufgenommenen Verfahren entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 14. Jänner 2003 erwarben Herr HE und Frau AV (in der Folge auch Berufungswerber genannt) von Frau AT je zur Hälfte das Grundstück 1 der EZ 2 KG 3 K um den Gesamtkaufpreis von 30.291,00 €.

Mit Bescheiden vom 4. März. 2003 setzte das Finanzamt gegenüber den Berufungswerbern die Grunderwerbsteuer für den Erwerbsvorgang fest.

Im Zuge von späteren Erhebungen durch das Finanzamt bei den Erwerbern sowie bei der Stadtgemeinde K wurde u.a. Folgendes festgestellt:

- am 20. Jänner 2003 wurde von der Fa. Baumeister WP Bauplanung-Bauausführung eine Auftragsbestätigung an die Berufungswerber für die Errichtung eines Einfamilienwohnhauses auf dem Grundstück Nr. 1 der KG K mit einer Nutzfläche von 100 m² ausgestellt. Die Gesamtsumme für das Haus mit Carport ist in dieser Auftragsbestätigung mit 182.815,60 €

ausgewiesen. Zusätzlich sind die Aufschließungskosten pro Grundstück in Höhe von 10.465,00 €, die Grundstückskosten in Höhe von 30.290,94 € (Verrechnung direkt mit Grundeigentümerin Frau AT) und die Kosten der Kaufvertragserrichtung von 1.272,00 € angeführt,

- der Einreichplan ist datiert mit Jänner 2003, für Planung und Bauführung unterfertigte jeweils Baumeister WP , als Bauwerber unterfertigten die Berufungswerber,
- das Bauansuchen wurde am 27 Jänner 2003 bei der Stadtgemeinde K eingereicht und mit Baufreistellung vom 6. Februar 2003 bewilligt.

Weiters wurde festgestellt, dass mittels Flugblättern für die "Häuser zum Preis einer Eigentumswohnung" mit Lageplan X/K (9 Parzellen) sowie mit Fixpreisen je nach Haustyp zuzüglich der Grundstücks-, Anschluss- und Aufschließungskosten geworben wurde.

Darüber hinaus erlangte das Finanzamt Kenntnis von einer Vereinbarung der Grundstückseigentümerin mit Herrn WP , wonach sich dieser verpflichtete, Kaufinteressenten für die Grundstückspartellen zu werben. Im Gegenzug verpflichtete sich die Grundstücksverkäuferin bis einschließlich 30.6.2002 die Grundstückspartellen nur an solche Kaufinteressenten zu verkaufen, welche spätestens gleichzeitig mit Abschluss des Kaufvertrages Herrn WP mit der Errichtung eines Gebäudes auf der zu erwerbenden Liegenschaft beauftragt haben. Nach dem 30.6.2002 gilt diese Vereinbarung als aufgehoben. In Pkt. 4. dieser Vereinbarung wurde festgehalten, dass WP keine Bauvorhaben iSd Bauträgervertragsgesetzes errichten wird, sondern es sich jeweils um echte Werkverträge bzw. Kaufverträge handeln wird. In Pkt. 7. wurde vereinbart, dass als Kaufpreis für die Grundstücke jeweils 800,00 S/m² veranschlagt wird.

Schließlich gaben die Berufungswerber über Befragen bekannt, dass sie durch Bekannte und aus der Bezirkszeitung auf das Projekt aufmerksam geworden seien, Herr P und Frau T haben das Grundstück zum Kauf angeboten. Für die Errichtung des Gebäudes sei ein Fixpreis vereinbart und die am Bau beteiligten Firmen seien jeweils von der Firma P beauftragt worden.

Auf Grund dieser Feststellungen über neu hervorgekommene Tatsachen wurde das Verfahren gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) wieder aufgenommen.

Am 9. September 2008 ergingen seitens des Finanzamtes sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der Grunderwerbsteuerbescheid im wieder aufgenommenen Verfahren, nunmehr ausgehend vom Kaufpreis für das Grundstück und das Haus, sowie die von den Erwerbern übernommenen Aufschließungskosten.

Dagegen wurde rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung eingebracht mit der Begründung, dass einerseits mit dem Kaufvertrag vom 14. Jänner 2003, abgeschlossen zwischen Grundstücksverkäuferin und Berufungswerber, ausschließlich das Grundstück gekauft worden sei, und andererseits sei auf Grund des am 20. Jänner 2003 abgeschlossenen Werkvertrages mit der Baufirma ein Einfamilienhaus auf dem erworbenen Grundstück errichtet worden. Dennoch sei keine wirtschaftliche Einheit des Vorganges vorgelegen: Zum Zeitpunkt der Unterfertigung des ggst. Kaufvertrages habe kein aufrechtes Vertragsverhältnis zwischen Frau AT und Herrn WP mehr bestanden; das Rechtsgeschäft sei auch nicht nach den Bestimmungen des Bauträgervertragsgesetzes abgewickelt worden; der Grundstückspreis sei direkt an die Verkäuferin überwiesen worden; die Anweisungen aus dem Titel der Errichtung des Hauses seien direkt an die Firma P angewiesen worden; eine Verpflichtung, die Bauführung ausschließlich bei der Firma P vornehmen zu lassen, sei aus dem gesamten Vertragswerk nicht zu entnehmen, wobei auch der zeitnahe Abschluss des Werkvertrages zur Errichtung des Hauses nichts zu ändern vermöge, da zum Zeitpunkt der Vertragsabschlüsse eine rechtlich bindende Verpflichtung zwischen der Grundstücksverkäuferin und der Firma P nicht mehr bestanden habe.

Die Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

ad 1)

Gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#), ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. 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.

Auf Grund des zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides am 4. März 2003 offenen Sachverhaltes war dem Finanzamt eine Beurteilung dahingehend, dass der Grundstückserwerb nur im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Einfamilienwohnhauses von Herrn Baumeister WP erfolgen konnte, nicht möglich. Dies war erst nach Durchführung umfangreicher Erhebungen bei den Erwerbern und der Stadtgemeinde K möglich.

Das Finanzamt hat daher völlig zu Recht mit dem angefochtenem Bescheid im Rahmen des Ermessens die Wiederaufnahme des bereits abgeschlossenen Abgabenverfahrens verfügt.

ad 2)

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Berufungswerber hinsichtlich des auf dem erworbenen Grundstück errichteten Einfamilienhauses als Bauherren anzusehen sind 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 Grundstücks 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. Diese Leistungen können also auch an Dritte erbracht werden, insbesondere an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter eines

Gebäudes auf dem Grundstück. 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 (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31.3.1999, [99/16/0066](#), und vom 15.3.2001, 2000/16/0082, sowie Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Bd. II, 3. Teil Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 88a zu § 5 GrEStG).

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.9.2004, [2004/16/0081](#), ergibt sich eine besagte Verknüpfung der Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb schon aus dem zeitlichen Zusammenhang des am 20. Jänner 2003 abgeschlossenen Vertrages über die Errichtung eines Einfamilienhauses und dem sechs Tage zuvor abgeschlossenen Grundstückskaufvertrag.

Im Zeitpunkt des Grundstückskaufes stand die Absicht, ein mit dem ausgesuchten Haus bebautes Grundstück zu erwerben daher bereits aus dem Grund fest, dass der Kaufvertrag über das Haus nur ein paar Tage nach dem Grundstückskaufvertrag abgeschlossen wurde. Der Hauskaufvertrag wies als Bauort das Grundstück Nr. 1 der KG K auf.

Diese Verknüpfung gelangte noch viel mehr dadurch zum Ausdruck, dass der Einreichplan mit Jänner 2002 datiert ist und das Bauansuchen für das Bauvorhaben bereits am 27. Jänner 2003 bei der Baubehörde eingereicht wurde.

Ob ein Grundstückserwerber als Bauherr eines darauf zu errichtenden Gebäudes anzusehen ist, ist an Hand einer Mehrzahl von Kriterien zu beurteilen. Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist der Erwerber einer Liegenschaft nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- 1) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- 2) das Baurisiko zu tragen hat, d.h. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- 3) das finanzielle Risiko tragen muss.

Diese Voraussetzungen müssen **kumulativ** von allem Anfang bzw. vom Beginn der Planungsphase an auf Seiten des Erwerbers vorliegen, will er als Bauherr angesehen werden (vgl. VwGH 29.1.1996, [95/16/0121](#)).

Das Baurisiko trägt, wer den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist. Werden Mängel am Bauwerk ausschließlich gegenüber dem Generalunternehmer, nicht aber gegenüber den bauausführenden Unternehmen gerügt, so kann daraus der Schluss gezogen werden, dass der Erwerber das Baurisiko nicht getragen hat (vgl. VwGH 12.11.1997, [95/16/0176](#)).

Die Kriterien "Fixpreisvereinbarung" und "Risikotragung" dürfen nicht isoliert betrachtet werden. Ein Bauwerber, dem ein Grundstück seit Jahren gehört, wird die Bauherreneigenschaft nicht dadurch verlieren, dass er mit dem Bauunternehmer eine Fixpreisvereinbarung eingeht. Auch wäre es in einem solchen Fall unerheblich, ob mit den einzelnen Professionisten gesonderte Verträge abgeschlossen werden, oder ob sich der Bauherr eines Generalunternehmers bedient. Entscheidend ist für die Bauherrenfrage vielmehr, mit wem eine solche Fixpreisvereinbarung getroffen wird: Ist der Vertragspartner der Verkäufer oder ein Organisator und wird an diese Personen das Risiko der planmäßigen Ausführung überwält, dann spricht das gegen die Bauherreneigenschaft des Erwerbers (vgl. VwGH 31.3.1999, [96/16/0213](#), 0214).

Gerade eine Fixpreisvereinbarung und damit der Ausschluss des Risikos der Preiserhöhung werden als ein wesentliches Indiz für das Nichtvorliegen der Bauherrenstellung angesehen. Dass sich bei Abweichungen von der Standardausführung Preisänderungen ergeben, liegt in der Natur der Sache und ändert nichts an der grundsätzlichen Fixpreisvereinbarung und der damit verbundenen Kalkulierbarkeit für den Erwerber.

Trifft den Käufer das Risiko nur in Bezug auf Gesetzesänderungen oder hat er nur im Falle der Erhöhung von Lohn- und Materialkosten gewisse Nachzahlungen zu leisten, liegt das finanzielle Risiko nicht bei ihm.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes obliegt es dem Bauherrn, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten, der Baubehörde gegenüber als Bauwerber aufzutreten, die Verträge mit den Bauausführenden im eigenen Namen abzuschließen und die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen (VwGH 3.10.1996, [95/16/0068](#)).

Allerdings stellt der Umstand, dass einem Steuerpflichtigen im Verhältnis zur Baubehörde die Eigenschaft eines Bauwerbers zukommt, unter einer Vielzahl von Merkmalen nur ein Indiz dar. Dass die Baubehörde das Auftreten des Steuerpflichtigen als Bauwerber zur Kenntnis nimmt, vermag die Abgabenbehörde bei der von ihr zu beantwortenden Frage der Bauherreneigenschaft aber nicht zu binden, da der Begriff "Bauherr" im Baurecht nicht ident ist mit jenem im Grunderwerbsteuerrecht (VwGH 26.3.1992, [90/16/0211](#), 0212).

Im Hinblick auf die Kriterien "Fixpreisvereinbarung" und "Risikotragung" wurde von den Berufungswerbern selbst bekannt gegeben, dass mit der Firma P ein Fixpreis vereinbart wurde und die am Bau beteiligten Firmen zur Durchführung der jeweiligen Arbeiten von Herrn P beauftragt wurden.

Weiters führten die Berufungswerber in ihrer Berufung u.a. an, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrages zwischen der Grundstücksverkäuferin und Herrn WP kein aufrechtes Vertragsverhältnis mehr bestanden hätte.

Dem ist entgegenzuhalten, dass der Geschehnisablauf genauso erfolgt ist, wie dies in der o.a. Vereinbarung vorgesehen war.

Nach eigenen Angaben der Berufungswerber wurde das Grundstück u.a. von Herrn P zum Kauf angeboten, der Kaufpreis für das Grundstück weist genau jene Höhe auf, welche in der Vereinbarung festgelegt worden ist und schließlich wurde der Grundstückserwerb über jenen Rechtsanwalt abgewickelt, welcher in der Vereinbarung für die Erwerber verpflichtend vorgesehen war.

Weiters ist in dieser Vereinbarung festgehalten, dass keine Bauvorhaben iSd Bauträgervertragsgesetzes errichtet werden sollen.

Auf die Aufnahme weiterer Beweismittel - insbesondere die Einvernahme der beantragten Zeugen - wird aus verfahrensökonomischen Gründen verzichtet.

Zusammenfassend liegt im Hinblick auf die im gegenständlichen Fall vorhandene Verknüpfung von Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses keine Bauherreneigenschaft der Berufungswerber vor, weshalb die der Höhe nach nicht strittigen Kosten der Gebäudeerrichtung in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind.

Da der gegenständliche Grunderwerbsteuerbescheid im gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) wieder aufgenommenen Verfahren voll und ganz den gesetzlichen Bestimmungen, der Lehre und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht, konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Graz, am 16. Februar 2011