

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AL, W, vertreten durch Grünberger-Katzmayr-Zwettler Wirtschaftstreuhandges.m.b.H., 4021 Linz, Stelzhamerstr. 12, vom 17. Juni 1999 gegen den endgültigen Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz vom 2. Juni 1999 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Grunderwerbsteuer wird endgültig gemäß § 200 Abs. 2 BAO mit 2.647,47 € (das waren 36.430,-- S) festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 4.10.1994 erwarben AL (in der Folge kurz Bw. genannt) und ihr Ehegatte von der SGmbH je zur Hälfte das Grundstück 79/24, sowie 1/7 des Grundstückes 79/26 und weiters 1/38 an den Grundstücken 81/3, 78/1, 79/1 und 79/5 je GB um den pauschalen Kaufpreis von 756.600,-- S.

Auf ein Ergänzungseruchen des Finanzamtes betreffend Bauherreneigenschaft teilte die Bw. am 15.11.1994 mit, dass sie durch Inserate auf das Projekt aufmerksam geworden sei, dass sie um die Baubewilligung angesucht habe, dass die Einreichung der Baupläne in Arbeit sei und dass es nur eine Reservierung, aber keinen Vertrag mit der SGmbH gebe.

Der beigeschlossenen Reservierung – datiert mit 10.10.1994 – ist zu entnehmen, dass es sich um das Bauvorhaben Wels-Mauth handelt und dass auf Parzelle 79/24 ein Haus Typ C bestehend aus einer Wohneinheit mit ca. 105 m² Wohnfläche errichtet werden soll.

Unter dem Pkt. "2. Ergänzende Bemerkungen" ist auszugsweise folgendes zu lesen :

Die Firma SGmbH hat die erforderlichen Vorarbeiten in rechtlicher, technischer,

wirtschaftlicher und finanzieller Natur ... in die Wege geleitet, um das vorhin angeführte Bauvorhaben realisieren zu können.

Die angeführten Hauswerber stellen hiemit an die Firma SGmbH ein Anbot auf Erwerb des eingangs angeführten Hausobjektes und erklären, dass sämtliche erforderlichen Voraussetzungen und Bedingungen zum Ankauf eines Hauses vorliegen.

.....

Ferner erklären die Hauswerber Ihr Einverständnis, dass die Firma SGmbH zu den vertraglich bestimmten Preisen und dem Leistungsverzeichnis lt. Informationsmappe, welche dem Hauswerber bekannt ist, mit der Errichtung des Hauses beauftragt wird.

Die Firma SGmbH ist berechtigt, aus welchem Grund auch immer, andere Professionisten zu bestimmen, jedoch lediglich zu den Qualitäts- und Preisvereinbarungen dieses Vertrages.

In Pkt. 3. werden die vorläufigen Baukosten mit 1.534.000,-- S vereinbart. Lt. Pkt. 4. sind Planänderungen möglich. Lt. Pkt. 5. bedürfen Änderungen des Vertrages zur Rechtswirksamkeit der Schriftlichkeit ebenso wie das Abgehen von der Schriftlichkeit.

Lt. Pkt. 7. erklärt die Firma SGmbH ausdrücklich das Anbot anzunehmen.

Am 17.11.1994 setzte das Finanzamt vorläufig die Grunderwerbsteuer für die Bw. fest, dabei ausgehend von den anteiligen Grundstückskosten.

Im Zuge weiterführender Erhebungen durch das Finanzamt wurde festgestellt, dass es sich beim gegenständlichen Grundstück um eine von 37 Bauparzellen im Rahmen einer Reihenhaussiedlung handelte.

Beworben wurde das Bauvorhaben von der Grundstücksveräußerin, der S Gesellschaft m.b.H., als "Wohnparadies".

Im diesbezüglichen Prospekt ist auszugsweise Folgendes zu lesen:

Eine idyllische Ruhelage mit viel Grün ... im Herzen der Stadt...

Es werden 37 Häuser ... errichtet. Sie können zwischen drei Haustypen wählen.

Es folgt die Beschreibung der Bauweise, sowie Abwicklung und Zahlungsplan, wo es u.a. heißt: *Grundkosten fällig innerhalb 14 Tage nach Notariatsvertrag.*

Auf Grund von Anfragen des Finanzamtes legte die Bw. mehrere (Vertrags-) Kopien vor: Schreiben der SGmbH vom 18.5.1994 betreffend eine Anzahlung von 50.000,-- S, ein undatiertes Schreiben des Bw. an die SGmbH über eine weitere Anzahlung von 150.000,-- S, eine Teilrechnung sowie die Schlussrechnung (mit einem Betrag von 666.900,-- S) der SGmbH vom 3.3. bzw. 17.5.1995, Schreiben der SGmbH an die Bw. vom 28.3.1995 und den Werkvertrag vom 27.3.1995, abgeschlossen mit PGmbH.

Im Schreiben vom 28.3.1995 wurde der Bw. mitgeteilt, dass die SGmbH das Bauvorhaben an die PGmbH übertragen hat und von dieser die Werkleistung lt. Werkvertrag erfüllt werden wird. Weiters heißt es darin, dass die SGmbH von dem mit der Bw. am 17.5.1994 abgeschlossenen Vertrag unter der Bedingung zurücktritt, dass ein gleichlautender Vertrag

mit der PGmbH abgeschlossen und gleichzeitig die Erklärung abgegeben wird, dass gegenüber der Fa. SGmbH keinerlei Ansprüche mehr bestehen. Die geleisteten Zahlungen in der Höhe von 666.900,-- S werden bei der Ermittlung des zu entrichtenden Kaufpreises (1.365.103,-- S) von der PGmbH berücksichtigt.

Lt. Werkvertrag vom 27.3.1995 bilden die Vertragsgrundlagen die Bestimmungen dieses Vertrages, der baugenehmigte Bauplan, die vorliegende Bau- bzw. Leistungsbeschreibung sowie die einschlägigen Ö-Normen. Das beiderseits vereinbarte Entgelt für die in Auftrag gegebene Werkleistung beträgt: Baustufe I lt. Reservierungsvertrag incl. MWSt 1.534.000,-- S. Der Kaufpreis ist ..., unter Anrechnung des Angeldes (200.000,-- S), zur Zahlung fällig

1.)	<i>Nach Fertigstellung der Fundierung</i>	15% an Fa. S
2.)	<i>Nach Fertigstellung der Kellerdecke</i>	20% an Fa. S
3.)	<i>Nach Fertigstellung des Rohbaus ohne Dachstuhl</i>	40% Fa. P
4.)	<i>Nach Fertigstellung d. Dachstuhls samt Spenglerarbeiten</i>	20% Fa. P
5.)	<i>Nach Fertigstellung lt. Bauauftrag</i>	5% Fa. P

In Pkt. V. wird der Leistungsumfang festgehalten, wonach nach Abzug der Leistungen an Fa. S in Gesamthöhe von 666.900,-- S und nach Abzug von Putzarbeiten (90.147,-- S), Fenstern (72.050,-- S) und Fensterbänken (6.700,-- S) eine restliche Auftragssumme von 698.203,-- S verbleibt.

Schließlich wurden dem Finanzamt am 28.10.1998 mittels Fax Unterlagen hinsichtlich der Zurückbehaltung eines Restbetrages von 28.708,20 S übermittelt.

Am 2.6.1999 erging seitens des Finanzamtes an die Bw. der endgültige Grunderwerbsteuerbescheid, nunmehr ausgehend von den jeweils anteiligen Grundstücks- sowie Baukosten lt. Auftragssumme.

Dagegen wurde rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung eingebraucht mit der Begründung, dass mit dem Kaufvertrag vom 4.10.1994 lediglich das Grundstück erworben worden sei. Weitere Rechtsverhältnisse wären nicht zustande gekommen bzw. vom Masseverwalter der in Konkurs befindlichen Rechtsnachfolgerin der SGmbH gemäß § 21 KO aufgehoben worden. Am 27.3.1995 sei mit der PGmbH ein gesonderter Werkvertrag abgeschlossen worden, wonach ein von den ursprünglichen Plänen abweichendes Einfamilienhaus errichtet werden sollte.

Am 3.9.1999 erging seitens des Finanzamtes die abweisliche Berufungsvorentscheidung.

Daraufhin wurde rechtzeitig der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz eingebraucht. Der mit der SGmbH am 10.10.1994 abgeschlossene Reservierungsvertrag sei nicht erfüllt worden, da am 18.5.1995 das Konkursverfahren eröffnet

worden sei. Der Masseverwalter habe am 24.5.1995 die Erklärung abgegeben, nicht in das Vertragsverhältnis einzutreten. Weiters habe der Masseverwalter ausgeführt, dass eine Nachfolgegesellschaft der Fa. S beabsichtige, die Bauarbeiten fertigzustellen und diesbezüglich einen separaten Vertrag abzuschließen. Es bleibe der Disposition der Bw. überlassen, ob diese Firma mit den Leistungen beauftragt wird oder nicht. Die Bw. habe mit dieser Nachfolgefirma keinen Vertrag abgeschlossen, sondern sei die Fertigstellung der Bauarbeiten durch die PGmbH erfolgt. Ein Überbindungsvertrag sei seitens der Bw. nicht unterschrieben worden.

Seit 1.1.2003 ist nach dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, der unabhängige Finanzsenat und nach der Vollversammlung vom 14.5.2003 die Außenstelle Graz zur Entscheidung berufen.

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 vorbehalteten 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 bebautem 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.

Tatsache ist, dass die Grundstücksveräußerin, die SGmbH , eine Reihenhausanlage bestehend aus 37 Häusern auf ihrer Liegenschaft beworben hat.

Tatsache ist weiters, dass die Bw. eines dieser Grundstücke mit Kaufvertrag vom 4.10.1994 erworben hat und die SGmbH mit Reservierung vom 10.10.1994 mit der Errichtung eines Hauses Typ C auf diesem Grundstück beauftragt hat. Es hat auch schon frühere Kontakte gegeben, wie aus zwei Schreiben der SGmbH zu entnehmen ist, nämlich dem Schreiben vom 18.5.1994 betreffend die Anzahlung von 50.000,-- S sowie vom 28.3.1995, wo auf einen Vertrag vom 17.5.1994 verwiesen wird.

In der Reservierung vom 10.10.1994 ist – wie bereits oben ausgeführt – festgehalten, dass die SGmbH die erforderlichen Vorarbeiten in rechtlicher, technischer, wirtschaftlicher und finanzieller Natur in die Wege geleitet hat. Weiters erklärt darin die Bw. ihr Einverständnis, dass die SGmbH zu den vertraglich bestimmten Preisen und dem Leistungsverzeichnis lt. Informationsmappe mit der Errichtung des Hauses beauftragt wird.

Das von der Bw. in Auftrag gegebene Haus ist somit Teil eines Gesamtprojektes in gekoppelter Bauweise und war eine individuelle Verbauung gar nicht denkbar.

Da das berufungsgegenständliche Projekt eine untrennbare Einheit bildete, ist klar ersichtlich, dass das Grundstück nur in bebautem Zustand erworben werden sollte und dass der Gesamtwille auf den Erwerb eines bebauten Grundstückes gerichtet war.

Aus dem dargestellten Sachverhalt kann geschlossen werden, dass nur solche Interessenten Grundeigentum erwerben konnten, die sich in das Gesamtkonzept einbinden ließen und auch den Auftrag für die Errichtung des Wohnhauses erteilten.

Im vorliegenden Fall war daher der wohlverstandene und einheitliche Vertragswille auf den Erwerb eines im Rahmen einer Reihenhausanlage zu errichtenden Hauses gerichtet. Allein die hier tatsächlich gegebene Einbindung in ein von der Veräußererseite vorgegebenes und vom Erwerber voll akzeptiertes Gesamtkonzept schließt es aus, dem Erwerber die Qualifikation eines selbständig "Schaffenden" zuzubilligen (siehe dazu auch VwGH 18.12.1995, 93/16/0072).

Auf Grund des in der Reservierung mit der SGmbH vereinbarten Festpreises hatte die Bw. auch kein finanzielles Risiko zu tragen.

Das Bauvorhaben wurde zur Gänze von der SGmbH projektiert und geplant und lag zum Zeitpunkt des Grundstückserwerbes durch die Bw. bereits ein Gesamtprojekt vor. Die Bw. hatte somit keinen Einfluss auf die grundlegende bauliche Gestaltung des zu errichtenden Hauses.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zudem im Erkenntnis vom 14.12.1994, 94/16/0084 zum Ausdruck gebracht, dass schon wegen der für die äußere Gestaltung eines Objektes maßgeblichen **tatsächlichen** Einbindung des Hauses des Beschwerdeführers in das bereits zur Zeit des Erwerbsvorganges vorliegende Gesamtkonzept (vgl. dazu auch das Erkenntnis vom 24.3.1994, 93/16/0168), keine Bauherreneigenschaft der Erwerber gegeben war. Im Berufungsfall war das erworbene Wohnhaus Teil eines solchen Gesamtkonzeptes, weshalb eine Verbauung nach eigenen Plänen auch nicht denkbar war und kommt der Bw. auch diesbezüglich keine Bauherrenrolle zu.

Die gesamte Bauabwicklung lag zudem bei der SGmbH, welche auch die Professionisten beauftragte und hatte die Bw. demnach auch kein Baurisiko getragen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat (vgl. z.B. VwGH 19.5.1988, 87/16/0102-0104, 0105, 0108, und die darin erwähnte Vorjudikatur und Lehre), ist der Erwerber einer Liegenschaft **nur dann als Bauherr** anzusehen, wenn er

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

Diese Voraussetzungen müssen **kumulativ** von allem Anfang bzw. vom Beginn der Planungsphase an auf Seiten der Erwerber vorliegen, wollen sie als Bauherren angesehen werden (vgl. zB. VwGH 29.1.1996, 95/16/0121).

Dass diese Voraussetzungen nicht erfüllt waren, wurde bereits dargestellt.

Nun liegt aber im gegenständlichen Berufungsverfahren der spezielle Fall vor, als über das Vermögen der mit der Errichtung des Hauses beauftragten SGmbH am 18.5.1995 ein Konkursverfahren eröffnet wurde.

Die Bw. geht davon aus, dass der Vertrag deswegen nicht erfüllt worden ist und überdies der Masseverwalter am 24.5.1995 die Erklärung abgegeben hat, nicht in das Vertragsverhältnis einzutreten. Ein Überbindungsvertrag sei nicht unterschrieben worden.

Diesem Vorbringen ist aber entgegenzuhalten, dass die Bw. lt. den vorliegenden Unterlagen sich sehr wohl hat überbinden lassen. Lt. dem Schreiben der SGmbH vom 28.3.1995, also **vor** Konkursöffnung, wurde der Bw. mitgeteilt, dass die SGmbH das Bauvorhaben an die PGmbH **übertragen hat**. Die SGmbH tritt lt. diesem Schreiben nur unter der Bedingung vom Vertrag zurück, als ein gleichlautender Vertrag mit der PGmbH abgeschlossen wird. Des Weiteren werden die bisher geleisteten Zahlungen von der PGmbH berücksichtigt.

Nun hat die Bw. am 27.3.1995 mit der PGmbH einen Werkvertrag abgeschlossen, lt. welchem auf den Reservierungsvertrag verwiesen wird und auch im Leistungsumfang die bisher von der Bw. an die SGmbH geleisteten Zahlungen Berücksichtigung finden.

Es kann somit nicht davon ausgegangen werden, dass die Bw. im Hinblick auf das fertigzustellende Bauvorhaben in ihrer Entscheidung frei gewesen ist.

Es liegt somit kein Rücktritt vom Vertrag, sondern eine Überbindung vor.

Das Finanzamt hat daher zu Recht Baukosten in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen.

Im Hinblick auf die Bemessungsgrundlage ist jedoch festzuhalten, dass nicht von der ursprünglich beauftragten Bausumme ausgegangen werden kann, da auf Grund der hier vorliegenden Umstände von einer Preisminderung bzw. Herabsetzung der Gegenleistung ausgegangen werden kann.

Die Grunderwerbsteuer bemisst sich daher wie folgt:

	666.900,-- S	<i>an Fa. S</i>
	698.203,-- S	<i>restl. Auftragssumme Fa. P</i>
	1,365.103,-- S	<i>Zwischensumme</i>
-	11.300,-- S	<i>lt. Vermerk auf Teilrechnung 2/95 Fa. P</i>
-	28.708,-- S	<i>von der Bw. zurückbehalten</i>
	1,325.095,-- S	<i>Summe Baukosten</i>

	756.600,-- S	Grundstückspreis
	2,081.695,-- S	Gesamtkosten

Davon 1/2 = 1,040.847,-- S gemäß § 7 Z 3 GrEStG x 3,5% = 36.430,-- S, das sind **2.647,47 €**

Auf Grund der dargestellten Sach- und Rechtslage war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Graz, am 15. Dezember 2004