



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Adr, vertreten durch Dr. Manfred Ammann, Rechtsanwalt, 6830 Rankweil, Bahnhofstraße 25, vom 5. November 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 3. Oktober 2001 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 24. Juni 1999 wurde zwischen der AB GmbH als Verkäuferin und ME, der Berufungswerberin, als Käuferin, ein Kaufvertrag abgeschlossen. Gegenstand des Vertrages war das Grundstück Nr. XY, mit einem Flächenausmaß von 394 m². Als Kaufpreis wurde ein Betrag von 1,000.000 S vereinbart.

Am 9. Juli 1999 erging ein Grunderwerbsteuerbescheid, der der Berufungswerberin auf Basis des genannten Kaufpreises eine Grunderwerbsteuer von 35.000 S vorschrieb. Die Festsetzung erfolgte gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Aufgrund einer seitens des Finanzamtes im Februar 2001 an das Gemeindeamt R als Bauamt betreffend die beiden Grundparzellen Grundstück Nr. XY und Grundstück Nr. VW gerichteten Anfrage ergab sich:

Das auf Ausführung eines Doppelwohnhauses auf den genannten Parzellen gerichtete Bauansuchen war am 28.4.1999 von den Familien L und N gestellt worden. Familie N trat in

der Folge vom Kaufvertrag zurück, an ihrer Stelle übernahm die Berufungswerberin das Grundstück. Ein neues Bauansuchen wurde nicht gestellt, die Berufungswerberin trat an die Stelle der vorherigen Käufer. Die Baubewilligung vom 7.7.1999 wurde Familie L und ME, also der Berufungswerberin, erteilt. Als Errichter des Gebäudes wurde die AB GmbH genannt, als Daten des Bauplanes März 1999 und 7.7.1999.

Im Zuge weiterer Ermittlungen wurde dem Finanzamt ein Schreiben vom 28.5.1999 zur Kenntnis gebracht, in dem die AB GmbH der Familie N mitteilte, eine Auflösung des Kaufvertrages betreffend das Grundstück XY sei möglich, zumal Familie N anstelle des genannten Grundstückes die Restfläche Nr. ST im Ausmaß von 574 m² erwerben wolle, um darauf ein Einfamilienhaus zu errichten. Weiters habe ja Familie N in der Person von ME (der Berufungswerberin) eine *"Interessentin namhaft gemacht, die gerne Ihr jetziges Grundstück übernehmen würde, um zusammen mit Herrn L das Doppelhaus zu errichten"*. Das Schreiben enthielt weiters einen Passus, der das Aufrechtbleiben aller bisher vereinbarten Punkte, insbesondere die freie Auswahl des Unternehmens betreffend Planung, Bauleitung und Ausführung des Bauvorhabens, betonte. Mit Schreiben vom 2.6.1999 teilte die AB GmbH der Berufungswerberin die wesentlichen Vertragspunkte mit und merkte an: *"Wie Sie uns mitgeteilt haben, beabsichtigen Sie, mit Herrn L ein Doppelhaus zu errichten. Ihrem Wunsch entsprechend und wie bereits mit Schreiben vom....Herrn L mitgeteilt, bestätigen wir hiemit, dass Sie mit Unterfertigung des Kaufvertrages keine Verpflichtung eingehen, Ihr beabsichtigtes Bauvorhaben über uns abzuwickeln"*.

Dem Finanzamt wurde seitens der AB GmbH überdies mitgeteilt, dem Rücktrittersuchen der Familie N vom Vertrag sei entsprochen worden, da mit der Berufungswerberin eine Käuferin namhaft gemacht worden sei, *"welche in das bereits behördlich genehmigte Doppelhausprojekt (siehe Baueingabe) mit Herrn L einstieg"*.

Der Berufungswerberin wurde von der AB GmbH ein Angebot vom 15.6.1999 unterbreitet, das den insgesamt möglichen Leistungsumfang, aufgliedert wie folgt, umschrieb:

Bauleitung und Baubetreuung	108.000,00 S
Baumeisterarbeiten	917.568,00 S
Zimmermannsarbeiten	164.851,00 S
Spenglerarbeiten	86.054,00 S
Dachdeckerarbeiten	32.918,00 S

Fenster und Haustüre	171.071,00 S
Außen- und Innenfensterbänke	14.515,00 S
Heizungs- und Sanitärinstallationen	282.009,00 S
Elektroinstallationen	84.240,00 S
Verputzarbeiten	304.484,00 S
Estricharbeiten	69.984,00 S
Innentüren	86.832,00 S
Sonnenschutz	45.360,00 S
Schlosserarbeiten	51.840,00 S
Malerarbeiten	66.095,00 S
Fliesenlegerarbeiten	117.424,00 S
Bodenlegerarbeiten	82.425,00 S

Unter "Preis- und Zahlungsmodalitäten" war festgehalten, im Falle einer Beauftragung mit den angeführten Gewerken handle es sich bei den Preisen um garantierte Fixpreise inklusive USt, Material und Arbeit.

Mit Schreiben vom 4.7.1999 erteilte die Berufungswerberin einen Auftrag hinsichtlich Baumeisterarbeiten, Zimmermannsarbeiten, Dachdecker- und Spenglerarbeiten sowie Innen- und Außenputz. Sie behielt sich die Berücksichtigung gewisser Eigenleistungen vor und ließ die Option offen, eventuell weitere Arbeiten gemäß Anbot in Auftrag zu geben.

Die an die Berufungswerberin gerichtete Schlussrechnung vom 15.12.2000 wies einen Gesamtbetrag von 2,109.700,00 S aus.

Das Finanzamt erließ in der Folge einen endgültigen Grunderwerbsteuerbescheid vom 2.10.2001, in welchem es der bisherigen Bemessungsgrundlage Kaufpreis (1,000.000,00 S) die Baukosten laut Schlussrechnung (2,109.700,00 S) hinzuzählte. Die 3,5%-ige Grunderwerbsteuer errechnete sich demgemäß mit 108.839,00 S im Vergleich zu 35.000,00 S laut vorläufigem Bescheid.

Die Berufungswerberin focht den Bescheid insoweit mit Berufung an, als die Baukosten in Höhe von 2,109.700,00 S einbezogen worden waren. Sie führte aus, der Kauf des Grundstückes von der AB GmbH stehe mit den später erteilten Werkverträgen in keinem rechtlichen oder tatsächlichen Zusammenhang. Sie habe sich nicht an ein vorgegebenes Baukonzept binden wollen und daher auch bei verschiedenen Unternehmen Kostenvoranschläge eingeholt. Die AB GmbH habe von ihr in jenen Bereichen, in denen sie Bestbieter war, den Zuschlag erhalten. Die ursprünglich schon mit der Familie N vorgenommene Planung habe ihr nicht gefallen, daher sei eine Umplanung vorgenommen worden. Hinsichtlich der geänderten Pläne sei sie selbst als Bauwerberin aufgetreten und habe von der Gemeinde R die Baubewilligung erhalten. Sie habe das Baurisiko tragen müssen. Nicht zusammengehörende Verträge könnten bei der Ermittlung der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage nicht zusammengezogen werden.

Sie legte drei Kostenvoranschläge bei:

- 17.6.1999, F&R, Baumeister-, Verputz-, Zimmermanns- und Schreinerarbeiten, 1,701.240,00 S
- 16.6.1999, JL GmbH & Co, Dachdeckerarbeiten, 47.903,40 S
- 14.6.1999, CB Spenglerei, Spenglerarbeiten, 88.105,90 S.

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab und führte aus:

Für die steuerliche Bemessungsgrundlage komme es darauf an, in welchem Zustand das Grundstück erworben werden solle. Bei Bindung an ein bestimmtes, durch den Verkäufer oder einen mit ihm zusammenarbeitenden Planer vorgegebenes Gebäude, sei der Kauf eines Grundstückes mit herzustellendem Gebäude anzunehmen. Die von der Berufungswerberin angesprochene Planänderung beziehe sich lediglich auf den Autoabstellplatz. Insgesamt komme ihr nach den hierfür geltenden, strengen Kriterien die Bauherreneigenschaft nicht zu.

In der Folge brachte die Berufungswerberin einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegt der Grunderwerbsteuer als ein auf ein inländisches Grundstück bezogener Rechtsvorgang ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das einen Anspruch auf Übereignung begründet. Die Steuer ist gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG umschreibt, dass Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Käufer vorbehaltenen Nutzungen ist.

Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht ist im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen. Er umfasst alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für den Erwerb des Grundstückes aufwenden muss. Das steuerrechtliche Augenmerk richtet sich auf den **Gegenstand des Erwerbes**. Ist dieser bloß ein nacktes Grundstück, oder ein Grundstück mit herzustellendem Gebäude? Je nach Einordnung ist die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer zu veranschlagen. Konkret bedeutet dies: Ist der einheitliche Vertragswille auf den Erwerb eines Grundstückes mit herzustellendem Gebäude gerichtet, so entspricht es dem Gesetz, der Bemessungsgrundlage die Baukosten für die Errichtung des Gebäudes hinzuzuschlagen. Hierbei stellt es kein Hindernis dar, wenn die Abreden über den Kauf des Grundstückes und die Betrauung mit der Errichtung des Gebäudes auseinanderfallen. Selbst eine Personenverschiedenheit zwischen Grundstücksverkäufer und Bauführer schadet nicht, sofern die Vereinbarungen wirtschaftlich gesehen eine Einheit bilden (siehe hierzu Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Kommentar, Fellner Fachverlag, Enns 2005, 11. Auflage, RZ 4ff zu § 5, RZ 89ff zu § 5).

Wesentlicher Maßstab bei der Beantwortung der Frage, ob sich der Wille des Erwerbers auf den Erwerb eines nackten Grundstückes für eine Bauausführung in Eigenregie, oder auf den Erwerb eines Grundstückes mit herzustellendem Gebäude richtet, ist die

Bauherreneigenschaft. Lehre und Rechtsprechung knüpfen an diese strenge Voraussetzungen:

Der Käufer ist dann als Bauherr anzusehen, wenn er

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

Diese Kriterien müssen kumulativ vorliegen (Fellner Kommentar wie oben, RZ 90 zu § 5).

Die wesentlichen Eckpunkte im Streitfall sind folgende:

Bauansuchen durch L und N	28.4.1999
Kaufvertrag zwischen AB GmbH und der Berufungswerberin	24.6.1999
Baubewilligung an L und Berufungswerberin	7.7.1999

Anbot hinsichtlich Bauausführung von AB GmbH an Berufungswerberin	15.6.1999
Anbotannahme (eingeschränkt)	4.7.1999
Bauansuchen der Berufungswerberin hinsichtlich Errichtung eines Autoabstellplatzes	22.12.1999
Teilbenützungsbewilligung an Berufungswerberin	22.2.2000

Bei Betrachtung des chronologischen Ablaufes von Grundstückskauf und Bauausführung lässt sich feststellen, dass die Berufungswerberin in ein bereits weit fortgeschrittenes bzw. schon abgeschlossenes Planungskonzept eingetreten ist. Durch den Rücktritt der Familie N ersetzte sie diese nahtlos, was sich auch darin zeigt, dass das bereits am 28.4.1999 von L und N eingereichte Bauansuchen ohne Weiteres aufrecht blieb. Der Wille der Berufungswerberin muss bei Abschluss des Kaufvertrages somit das zu errichtende Gebäude mitumfasst haben, auch weil die Ausführung eines Doppelhauses mit Familie L nie in Zweifel stand. Die – für die Bauausführung letztlich unwesentliche - Frage war nur, wer der Partner des Projektes sein sollte – N oder die Berufungswerberin. Realistischerweise ist festzustellen, dass die Berufungswerberin, hätte sie das nackte Grundstück erwerben und in neuer Planung bebauen wollen, an natürliche Grenzen gestoßen wäre: Die Errichtung eines Einfamilienhauses wäre aufgrund der geringen Größe des Grundstückes ohne Gewährung einer Bauabstandsnachsicht kaum möglich gewesen (vgl. VwGH 3.9.2004, 2004/16/0053). Eine derartige Gestaltung hätte auch weder den mitzubehütenden Interessen der ein Doppelhaus anstrebenden Familie L, noch des letztlich alle Bauausführungen übernehmenden Verkäufers/Initiators (Doppelhaus L -Berufungswerberin sowie Einfamilienhaus N auf angrenzendem, größerem Grundstück) entsprochen. Die oben unter Punkt **1)** erläuterte Einflussnahmemöglichkeit auf die bauliche Gestaltung war also im Streitfall äußerst gering. Die laut Aktenlage lediglich in der Errichtung eines Autoabstellplatzes gelegene Planänderung ist nicht von einer Art, durch die auf die Gestaltung des Hauses wesentlich Einfluss genommen worden wäre. Der unabhängige Finanzsenat erachtet zusammenfassend das Kriterium gemäß Punkt **1)** als nicht erfüllt.

Hinsichtlich Punkt **2)**, Tragung des Baurisikos, ergibt die Sachverhaltsanalyse Folgendes: Es spricht grundsätzlich für die Bauherreneigenschaft, wenn der Grundstückserwerber der Baubehörde gegenüber als Bau- und Konsenswerber auftritt, die Verträge mit den Bauausführenden im eigenen Namen abschließt und die baubehördliche

Benützungsbewilligung einholt. Im Streitfall wurde das Bauansuchen, wie dargestellt, von L und N an die Baubehörde gerichtet. Die zwei Monate später in den Kaufvertrag eintretende Berufungswerberin verzichtete auf ein neuerliches Bauansuchen, was zu dem bereits oben dargelegten, zwangsläufigen Schluss führen muss, dass das vorgegebene Konzept im Wesentlichen ihren Vorstellungen entsprach. Auch wenn sie im Weiteren ein Bauansuchen hinsichtlich Autoabstellplatz einbrachte und die Baubewilligung und Benützungsbewilligung ihr selbst erteilt wurden, reicht dies nicht aus, um ihre Bauherreneigenschaft zu begründen. Allzu stark ist sie nämlich in das vom Verkäufer und gleichzeitig Bauorganisator vorgegebene Planungskonzept eingebunden.

Dass es der Berufungswerberin in bereits erwähnten Schreiben der AB GmbH freigestellt wurde, welchem Unternehmen sie ihre Bauausführung anvertrauen wolle, vermag nicht zu überzeugen: Wurde doch die Doppelhaushälfte L von der AB GmbH errichtet, ebenso wie das auf dem angrenzenden Grundstück situierte Einfamilienhaus N. Nicht nur die Nützung von Synergieeffekten hätte in diesem Fall massiv gegen den Einsatz verschiedener bauausführender Betriebe gesprochen, sondern auch die, besonders im Hinblick auf das Doppelhaus, dadurch gefährdete Harmonie in der baulichen Gestaltung. An dieser Überzeugung des unabhängigen Finanzsenates vermag auch die Einholung von Kostenvoranschlägen bei anderen Betrieben nichts zu ändern. Sie beweist bestenfalls, dass Interesse an einem Preisvergleich bestand.

Das Anbot vom 15.6.1999 des Grundstücksverkäufers, Bauorganisators und Bauausführenden – die AB GmbH ist all dies in einer Person – umfasste ein Gesamtvolumen von 2,685.670,00 S. Es wurde von der Berufungswerberin mit Annahmeerklärung vom 4.7.1999 mit Einschränkungen angenommen. Die Schlussrechnung belief sich letztlich auf 2,109.700,00 S. Sie ist insofern von einem Umfang, der nicht auf weit ausgreifende Eigenleistungen schließen lässt (laut Fellner Kommentar wie oben, RZ 97a zu § 5 GrEStG, *schließen Eigenleistungen eines Erwerbers die Annahme eines einheitlichen Vertragswerkes jedenfalls dann nicht aus, wenn der Veräußerer Bauleistungen erbringt, die mehr als 50% der Bausumme übersteigen*). Sollte die Berufungswerberin in untergeordneten Teilbereichen nicht vom Initiator vorgeschlagene Unternehmer beschäftigt haben, so wurden die diesbezüglichen Kosten nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

Nach dem Ausgeführten ist festzustellen, dass aufgrund der weitgehenden Annahme des umfangreichen Angebotes, welches als Teil eines einheitlichen Vereinbarungs- und Vertragsgeflechtes anzusehen ist, nicht die Berufungswerberin, sondern der Initiator des Gesamtkonzeptes (AB GmbH) die Bauschritte hinsichtlich der Einzelanbieter Spengler, Dachdecker, Zimmermann, Elektriker und vieler andere mehr in Auftrag gab und überwachte.

Insofern kommt der Berufungswerberin auch nach Punkt **2)** der Kriterienliste die Bauherreneigenschaft nicht zu.

Schließlich trägt die Berufungswerberin auch nicht das finanzielle Risiko gemäß Punkt **3)**. Laut Angebot der AB GmbH handelt es sich bei den Preisen für die (weitestgehend in Auftrag gegebenen) Gewerke um garantierte Fixpreise inklusive USt, Material und Arbeit.

Von einem kumulativen Vorliegen der "Bauherrenkriterien", wie sie die Judikatur verlangt, kann also keineswegs gesprochen werden. Sowohl hinsichtlich Planung (siehe Punkt **1)**), als auch hinsichtlich Bauführung (siehe Punkt **2)**), damit in Verbindung stehend, Kosten, Punkt **3)**), hatte die Berufungswerberin in überwiegendem Ausmaß das vorgegebene Konzept des Initiators AB GmbH angenommen.

In Gesamtbetrachtung hat die Berufungswerberin ein Grundstück mit herzustellendem Gebäude erworben. Der Bemessungsgrundlage waren daher die Baukosten für die Errichtung des Gebäudes hinzuzurechnen und die Berufung somit spruchgemäß abzuweisen.

Feldkirch, am 11. Mai 2006