



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch Dr. Josef Faulend - Klauser, Dr. Christoph Klauser, Rechtsanwälte, 8530 Deutschlandsberg, Kirchengasse 7, vom 17. Jänner 2003 gegen den endgültigen Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 16. Dezember 2002 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Kaufvertrag vom 23. April 1997 hat der Berufungswerber gemeinsam mit seiner Ehefrau von der Firma P (Bauunternehmung) die Grundstücke x im Ausmaß von je 597 m<sup>2</sup> erworben. Zusätzlich wurde ein 2/16 sowie ein 2/32 Anteil an der EZ y erworben. Der Kaufpreis wurde mit S 895.500 vereinbart.

Mit vorläufigem Bescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO vom 27. Juni 1997 wurde dem Berufungswerber vom anteiligen Kaufpreis Grunderwerbsteuer in Höhe von S 15.671 vorgeschrieben.

Erhebungen der Prüfungsabteilung haben ergeben, dass die Veräußerin der Liegenschaft im Jahre 1993 die Bebauung der Parzellen mit 8 Einfamilienhäusern des Types A sowie mit 8 Einfamilienhäusern des Types B geplant hat. Die Firma P hat die Grundstücke in einem Prospekt mit angeschlossenen Lageplan unter der Bezeichnung "Wohnenxxx", mit Landesförderung zum Kauf angeboten. Darin wurde ein Haustyp mit verschiedenen Ausbaustufen beworben. Baubeginn für den I. Bauabschnitt sollte Frühjahr 1994 sein.

Nach dem von der Firma P als Grundstücksveräußerin am 14. Oktober 1993 gestellten Ansuchen um Widmung wurde dieser mit Bescheid vom 28. Dezember 1993 die Baubewilligung erteilt. Im Einreichplan ist diese Firma sowohl unter Planung als auch als Bauführer ausgewiesen.

Am 16. April 1997 verfasste der Berufungswerber an die Firma P ein Schreiben mit folgendem Inhalt.

*"Betrifft Wohnen im Grünen"*

*Mit Kaufvertrag vom 17. 4. 1997 habe ich unter anderem die Baugrundstücke 156/5 und 156/6 je KGB erworben. Im Rahmen des Projektes "Wohnen im Grünen - xyStraße" erteile ich hiermit der P unwiderruflich den Auftrag zur Errichtung eines Einfamilienhauses, wie es in der mir von Ihnen überlassenen Dokumentation beschrieben ist, um den darin festgelegten Fixpreis und den angeführten Zahlungsbedingungen sowie zu allen sich daraus insbesondere hinsichtlich der Baubeschreibung und der Ausgestaltung genau ergebenden Bestimmungen. Ich halte fest, dass ich diese Dokumentation sorgfältig studiert und mit Ihren zuständigen Mitarbeitern besprochen habe."*

In der am 14. Jänner 1998 von der Firma P gelegten Schlussrechnung wurden die Gesamtkosten für den Wohnhausneubau mit S 2.241,749,05 beziffert.

Mit endgültigem Bescheid vom 16. Dezember 2002 wurde die Grunderwerbsteuer – ausgehend von den anteiligen Grundstücks- und Hauserrichtungskosten – mit € 3.989,87 festgesetzt.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wurde darauf verwiesen, dass die Baumeisterarbeiten des errichteten Gebäudes von der Firma P durchgeführt worden seien. Die Liegenschaft EZ yy sei in 16 Baparzellen geteilt worden. Alle inzwischen verkauften Baparzellen seien zum Teil bebaut zum Teil unverbaut. In 10 Fällen habe die Fa. P die Häuser gebaut. Die restlichen Erwerber hätten ihr Haus durch andere Baufirmen errichten lassen. Daraus könne der Schluss gezogen werden, dass die Käufer der Baparzellen in der Auswahl der bauausführenden Firmen völlig frei gewesen seien. Die Käufer hätten sich nicht in ein Vertragsgeflecht einbinden lassen, das sichergestellt hätte, dass nur solche Interessenten Grundstücke erwerben könnten, die sich an das von der Fa. P vorgegebene Baukonzept gehalten hätten. Das Entgelt für die Hauserrichtung stelle keine Gegenleistung dar, da der Berufungswerber als Bauherr anzusehen sei.

Das Haus des Berufungswerbers sei ausschließlich nach dessen individuellen Vorstellungen geplant und errichtet worden. Beim gegenständlichen Haus handle es sich um eine Villa. Neben dem finanziellen Risiko habe der Berufungswerber das Baurisiko getragen und seien mit vielen anderen Professionisten weitere Werkverträge abgeschlossen worden.

Im Zeitpunkt des Grundstückserwerbes sei noch nicht festgestanden, wie das Haus aussehen sollte. Völlig frei in der Planung sei der Berufungswerber an kein vorgegebenes Konzept gebunden gewesen. Es sei daher von zwei getrennten Verträgen auszugehen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. März 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Dagegen wurde ohne nähere Begründung der Vorlageantrag gestellt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob der Berufungswerber hinsichtlich des auf dem erworbenen Grundstück errichteten Einfamilienhauses als Bauherr 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 Z 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 16. April 1997 unwiderruflich erfolgten Auftragserteilung zur Errichtung eines Einfamilienhauses und dem erst zu einem späteren Zeitpunkt – nämlich am 23. April 1997 abgeschlossenen Grundstückskaufvertrag. Der an die Firma P erteilte und von beiden Vertragsteilen unterzeichnete Bauauftrag bezieht sich auf die Errichtung eines Einfamilienhauses auf den Baugrundstücken 156/5 und 156/6 der KG B , wie es in der Dokumentation umschrieben ist zu einem festgelegten Fixpreis.

Damit stand im Zeitpunkt des Grundstückskaufes die Absicht, ein mit dem ausgesuchten Haustyp bebautes Grundstück zu erwerben, bereits fest. Die Verknüpfung gelangte auch dadurch zum Ausdruck, dass die Baubewilligung für das Bauvorhaben von der Grundstücksveräußerin bereits im Jahre 1993 erwirkt wurde. Die Firma P plante im Jahre 1993 die Bebauung der Grundstücke mit 16 Häusern. Zu diesem Zweck wurden die Grundstücke in einem Prospekt unter "Wohnen im Grünen", D, mit Landesförderung zum Kauf angeboten. Nach Auskunft des zuständigen Baureferenten konnte die Baufirma nach Erteilung der Baubewilligung selbstständig den Zeitpunkt des Beginnes der Bautätigkeiten bestimmen.

Dass die Bebauung – wie in der Berufung behauptet - lediglich in 10 Fällen durch die Firma P erfolgt sei, steht der Annahme eines Zusammenhanges zwischen Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung im konkreten Fall nicht entgegen.

Das Vorbringen des Berufungswerbers, er habe auf die Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen können, da es sich beim vorliegenden Haus um kein Einfamilienhaus, sondern durch den Ankauf von zwei Bauparzellen um eine Villa handle, geht insofern ins Leere, als für das Haus als Planverfasser und Bauführer die Firma P in Erscheinung getreten ist und die Größe des errichteten Hauses für die Beurteilung der Bauherreneigenschaft nicht entscheidungswesentlich ist.

Mit der unwiderruflichen Auftragserteilung zur Errichtung eines Einfamilienhauses, wie es in der ihm überlassenen Dokumentation beschrieben war und der Erteilung seiner Zustimmung zu allen sich daraus hinsichtlich der Baubeschreibung und der Ausgestaltung genau ergebenden Bestimmungen kann von einer Übernahme des Baurisikos angesichts dieser Vereinbarungen keine Rede mehr sein. Neben der Planung hat die Baufirma das Bauverfahren einschließlich der Vermarktung im eigenen Namen durchgeführt. Der Abschluss von weiteren Werkverträgen mit anderen Professionisten lässt die finale Verknüpfung von Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung ebenfalls unberührt. Darüber hinaus wurden derartige Kosten nicht in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer mit einbezogen.

Dem Vorbringen, es sei kein Fixpreis vereinbart worden, steht die unmissverständliche Textierung der im Akt einliegenden Auftragserteilung vom 16. April 1997 entgegen, wonach die Auftragserteilung zu einem festgelegten Fixpreis in Höhe von S 1.804.500 erfolgte.

Ein Käufer ist 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, d.h. 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 vom 29. Juli 2004, 2004/16/0053).
- Die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen dabei kumulativ vorliegen (*Fellner*, aaO., Rz 90 zu § 5 GrESTG).

Der im konkreten Fall vereinbarte Fixpreis und damit der Ausschluss des Risikos der Preiserhöhung wird daher als wesentliches Indiz für den Ausschluss der Bauherreneigenschaft des Berufungswerbers angesehen (VwGH vom 15. März 2001, 2000/16/0082).

Dem Einwand, im Zeitpunkt des Grundstückserwerbes sei noch nicht festgestanden, wie das in der Zwischenzeit auf beiden Grundstücken errichtete Gebäude aussehen sollte, wird entgegengehalten, dass der Berufungswerber bereits vor dem Erwerb der Grundstücke den Auftrag zur Errichtung eines Einfamilienhauses, wie es in der ihm überlassenen Dokumentation beschrieben ist, erteilt hat. Der Berufungswerber bestätigte weiters, diese Dokumentation sorgfältig studiert und mit den zuständigen Mitarbeitern der Firma P besprochen zu haben. Dieser Bestätigung ist ohne Zweifel die Absicht, ein mit einem bestimmten Haus bebautes Grundstück zu erwerben, zu entnehmen.

Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, 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).

Im vorliegenden Fall ist entscheidend auf den gemeinsamen Willen von Veräußerer- und Erwerberseite abzustellen ist, wonach dem Erwerber das Grundstück letztlich bebaut zukommen sollte. Der Berufungswerber war von vornherein in ein fertiges Konzept, das die Errichtung eines Wohnhauses auf dem erworbenen Grundstück vorsah, eingebunden. Der den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag ist daher im konkreten Fall in ein

Vertragsgeflecht miteinbezogen, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet ist, dem Erwerber als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück in bebautem Zustand zu verschaffen.

Auch der Umstand, dass der Berufungswerber gegenüber der Baubehörde als Bauherr bezeichnet wurde, steht dem Konnex von Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung nicht entgegen. Das durch die Baubehörde zur Kenntnis genommene Auftreten des Berufungswerbers 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 des Berufungswerbers 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 4. Dezember 2006