



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des PB, Adr, vom 15. Dezember 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 17. November 2006 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert.

### Grunderwerbsteuer

Gegenleistung	112.074,80 €	Abgabe	3.922,61 €
---------------	--------------	--------	------------

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Dr. WB hat mit drei gleichlautenden Kaufverträgen vom 5. März 2003 aus der ihm gehörigen EZ XY, die nebeneinander liegenden Grundstücke xyz an die Familien CuUL, RuEH und PB und MB verkauft. Für die Ehegatten MB und PB (Eigentumserwerb je zur Hälfte) hat der Schriftenverfasser die zu entrichtende Grunderwerbsteuer (=GrESt) vom Kaufpreis in Höhe von insgesamt 52.700,00 € im Wege der Selbstberechnung mit jeweils 922,25 € ermittelt. In der Folge wurden auf diesen Grundstücken drei gleiche Fertighäuser der Firma LZ (im Folgen-

den nur mehr kurz L genannt) errichtet. Es war somit der Verdacht auf ein „Bauherrnmodell“ gegeben.

Die Ehegatten MB und PB haben dem in einer Anfragenbeantwortung vom 27. März 2006 widersprochen (Chronologie vom 22. April 2006), woraufhin CuUL (in Anwesenheit von MB) am 2. Mai 2006 nochmals befragt wurden und haben sie den Ablauf von Grund- und Hauskauf dabei wie folgt geschildert:

Auf der Suche nach einem geeigneten Baugrund wären sie auf eine Tafel am Grundstück aufmerksam geworden. Auf telefonische Anfrage habe sich ein Herr M als Vermittler gemeldet. Sie hätten noch im Dezember 2002 mündlich zugesagt, das gegenständliche Grundstück zu kaufen. Im Gegenzug hätten sie vom Makler und vom Verkäufer die Zusage erhalten, dass das Grundstück für sie zu einem gewissen Preis reserviert sei.

Daraufhin hätten sie sich von verschiedenen Fertighausanbietern Objekte angesehen und die Preise verglichen. Dabei seien sie auf die Firma L aufmerksam geworden.

Erst dann hätten sie mit Herrn E von der Firma AS (im Folgenden nur mehr kurz A genannt), Kontakt aufgenommen, welche sodann die Koordination bezüglich Planung, Einreichung und Errichtung des Hauses übernommen habe. Dazu hätten sie dieser Firma auch einen Bauauftrag erteilt.

Betont werde jedoch, dass im Zuge des Grundstückserwerbes keinerlei Verpflichtung gegeben gewesen sei, mit einer bestimmten Firma ein bestimmtes Haus zu bauen. Aus Gründen der Kostenersparnis hätten sich jedoch die drei Familien entschlossen, je ein L Haus errichten zu lassen.

Daraufhin hat das Finanzamt ergänzende Erhebungen bei A (im Juni 2006) durchgeführt, wobei die folgenden, entscheidungsrelevanten Schriftstücke vorgefunden wurden:

Datiert mit 27. Dezember 2002:

**Bauvermittlungsauftrag** der Ehegatten MB und PB an A:

verbindliches Angebot zur Erstellung eines Werkauftrages für die Errichtung und Bauabwicklung eines L Systembauhauses Typ F, Wohnraumkonzept II mit Erker, gemäß Anlage. Als Grundlage des Bauauftrages gilt das unterfertigte Angebot vom 27. Dezember 2002. die Ehegatten B beauftragen A mit der Errichtung und Ausführung gemäß Anlage Bauauftrag. Auftrag zur Erteilung einer Bau-Planung der Ehegatten MB und PB an A:

Auftrag zum Erstellen von Vorentwürfen und Lageskizzen für die Gemeinde als Bauamt für das geplante Wohnobjekt und zur Abwicklung der Wohnbaufinanzierung.

**Bauauftrag** der Ehegatten MB und PB an A:

Baustufen I bis IV für Haus F, Wohnraumkonzept NR II lt. Prospekt + Halbrunderker, in einem Gesamtumfang von 180.404,15 €.

Anlage Vorbehaltsvereinbarung zwischen Ehegatten MB und PB und L:

Bauvertrag wird unter den Vorbehalten der Sicherung der Finanzierung und der Gewährung von öffentlichen Mitteln geschlossen.

Verbindliches **Kaufanbot** der Ehegatten MB und PB an Dr. WB zum Erwerb der noch zu vermessenden Liegenschaft

Punkt 8: Bei Zustandekommen des Rechtsgeschäftes erhält A eine Vermittlungsprovision in Höhe von 1.897,00 €. A ist aufgrund des bestehenden Geschäftsgebrauches als Doppelmakler tätig.

Punkt 9: Dieses Kaufanbot gilt nur in Verbindung mit einem Bauwerkvertrag über ein Wohnhaus lt. Beilage/ B Auftragsbestätigung. Der Gesamtauftrag wird mit A abgeschlossen.

Auszug aus den Allgemeinen Geschäftsbedingungen:

Die Vermittlung des in den Verkaufunterlagen beschriebenen Baugrundes erfolgt ausschließlich über den L Vertragspartner - A.

Eine Vermittlung des Baugrundes erfolgt nur in Verbindung mit einem gültigen und aufrechten Bauvertrag der L. Die Grundkaufabwicklung hat innerhalb von 14 Tagen nach Eingang der Anzahlung bei L mit A zu erfolgen.

Beilage: Bebauungsstudie (Plan) des Ing. WF vom 20. Dezember 2002.

Datiert mit 10. Februar 2003:

**Bestellung** eines L Hauses F II für B:

Bauherr A, Kommission B, um einen Gesamtpreis samt Zusatzleistungen und inklusive MwSt von 116.151,00 €.

unterzeichnet durch E für A, M für L

handschriftliche Ergänzung: Provisionsteilung 50 % A, 50 % M.

Anlage Vorbehaltsvereinbarung zwischen A und L: Liefervertrag unter Vorbehalt der Sicherung der Finanzierung (Kommission Brandstetter/Bankgarantie) und des Erwerbes eines Grundstückes.

### **Übriger Schriftverkehr**

<b>Datum</b>	<b>Thema</b>
24. Mai 2002	Alleinvertmittlungsauftrag Dr. WB - A
4. Jänner 2003	Schreiben M für L an Gemeinde wegen Bebauungsentwurf
5. Jänner 2003	Vermessung (Teilungsausweis)
26. Feber 2003	Bankgarantie OÖ Landesbank AG (Schreiben an A)

26. Feber 2003 Vorprüfung für die Bebauung seitens der Gemeinde
3. März 2003 Schreiben Gemeinde an M wegen Reinwasserkanal
6. März 2003 Rechnung Vermessungskosten Dr. WB an A
13. März 2003 Honorarnote für Grundstücksvermittlung Dr. WB - A
27. März 2003 Schreiben M an L wegen Bauaufträge
29. April 2003 Honorarnote Ing. WF an A für Vorentwurf und Bebauungsstudie
15. Juli 2003 Rechnung Vermittlungsprovision Baugrund, M, Versicherungsmakler - A
14. Oktober 2003 Rechnung Provision für Hausvermittlung, M, Versicherungsmakler - A

Vor allem das Schreiben vom 4. Jänner 2003 des M an die Gemeinde spricht bereits von „ernsten Bauabsichten“ und nimmt Bezug auf ein Gespräch vom 30. November 2002: *Wir haben die von der Gemeinde gewünschte Baugrundgröße entsprechend abgeändert. Sie erhalten die Planungsstudie der L, Kopien der drei Käufer für die Grundstücke, unserer Firma liegen entsprechende Bauverträge vor. Da wir nun umgehend die Grundstücke vermessen lassen, bitte ich um eine positive schriftliche Mitteilung der Gemeinde, sodass die Häuser dementsprechend errichtet werden können.*

Im Zuge der Erhebungen bei A hat das Finanzamt am 20. Juni 2006 überdies Herrn E, geschäftsführender Gesellschafter der A einvernommen, wobei Folgendes niederschriftlich festgehalten wurde:

Herr M habe ihn informiert, dass in H Grundstücke verkauft würden. Er habe daraufhin mit Dr. WB einen Alleinvermittlungsauftrag, befristet bis 31. Dezember 2002 abgeschlossen. M habe sodann auch die Interessenten vermittelt und im Namen der L Angebote gemacht, ein Projekt sei allerdings nicht beworben worden.

In Absprache mit den Bauherren sei der Baubehörde am 4. Jänner 2003 ein Vorentwurf und eine Bebauungsstudie des Ing. WF zur Begutachtung vorgelegt worden.

M habe als Vertreter der L für die Abwicklung der Grundstückstransaktion einen Partner gesucht. Die Bauabwicklung hätten L und M geleitet. Die Abwicklung des Kanalprojektes habe auf Wunsch der Grundstückseigentümer A übernommen. L habe ein Vermittlungshonorar an A gezahlt und diese an M.

Dennoch haben die beteiligten Parteien am 11. August 2006 in Beantwortung eines Ergänzungsersuchens des Finanzamtes wiederum dargelegt, dass zu Beginn im November 2002 durch Herrn M lediglich die Vermittlung des Grundstückes erfolgt sei, Ansprechpartner

bezüglich des L Hauses sei A (Herr E) gewesen. Ein Kaufanbot an Dr. WB gäbe es nicht, lediglich eine mündliche Vereinbarung vom 27. Dezember 2002 über den Grundstückskauf.

Aufgrund der umfassenden Erhebungen des Finanzamtes hat sich somit die bekannt gegebene Selbstberechnung der GrESt als nicht richtig erwiesen, sodass das Finanzamt von Amts wegen mit Bescheid vom 17. November 2006 die Abgabe gemäß § 201 BAO (erstmalig) in Höhe von 4.151,57 € festgesetzt hat. Die Gegenleistung hat sich aus den anteiligen Grundkosten von 26.350,00 € zuzüglich der Hälfte der Baukosten lt. Abrechnung in Höhe von 92.266,30 € ergeben:

Dagegen hat PB, nunmehriger Berufungswerber, =Bw, am 15. Dezember 2006 berufen, weil die Bauherreneigenschaft gegeben sei. Er habe bei der Gemeinde um Baubewilligung angesucht und er scheine in den Unterlagen als Bauherr auf.

Das Finanzamt hat die Berufung als unbegründet abgewiesen, weil zweifelsfrei eine finale Verknüpfung zwischen Grundkauf und Gebäudeerrichtung vorliege. Bauvermittlungsauftrag, Bauauftrag und Kaufanbot seien am selben Tag unterfertigt worden. Im Kaufanbot sei festgehalten, dass dieses nur in Verbindung mit einem Bauwerkvertrag über ein bestimmtes Wohnhaus gelte. Dem Umstand, dass der Bw der Baubehörde gegenüber als Bauwerber aufgetreten sei, stehe dem nicht entgegen.

Rechtzeitig hat der Bw mit gleichbleibender Begründung die Vorlage seiner Berufung an den UFS beantragt.

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

Der GrESt unterliegen Kaufverträge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen. Die Steuer ist vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Nach § 5 Abs. 1 Z1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (=GrEStG) ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein.

Besteht zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren, die zukünftige Bebauung des Grundstückes betreffenden Verträgen mit Dritten ein **sachlicher Zusammenhang**, so ist für die Grunderwerbsteuerliche Beurteilung das Grundstück in bebautem Zustand maßgeblicher Gegenstand des Erwerbsvorganges.

Gegenstand ist das Grundstück in bebautem Zustand auch dann, wenn die Verträge durch den Willen der Parteien zwar nicht rechtlich miteinander verknüpft sind, zwischen den Verträgen jedoch ein so enger tatsächlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält.

Es kommt nämlich nicht darauf an, dass über den Grundstückskauf und die Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden mit mehreren Vertragspartnern des Erwerbers abgeschlossen wurden, weil nicht die äußere Form der Verträge, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise iSd. § 21 BAO zu ermitteln ist, maßgebend ist.

Zur Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung gehören in diesen Fällen Leistungen, die der Erwerber an den Grundstücksveräußerer oder an Dritte neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag gewährt, um das Eigentum an dem Grundstück in seinem zukünftigen bebauten Zustand zu erwerben.

Solche Leistungen an Dritte sind insbesondere die an einen vom Veräußerer des Grundstückes verschiedenen Errichter des Gebäudes bezahlten Baukosten. Ist daher der Grundstückserwerber – bezogen auf den maßgeblichen Zeitpunkt des Vertragsabschlusses – aufgrund einer konkreten Vorplanung an ein bestimmtes vorgegebenes Gebäude gebunden, so ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen.

Wesentlich in diesem Zusammenhang ist, ob der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist dann der Fall, wenn dem Grundstückserwerber auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten wird und er dieses Angebot annimmt, ohne dass es übrigens darauf ankommt, ob tatsächlich oder rechtlich auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können.

In diesem Sinn sprechen die zeitliche Abstimmung und der eindeutige Inhalt der aktenkundigen, schriftlichen Vereinbarungen vom Dezember 2002 dafür, dass der Bw im Zeitpunkt des Grundstückskaufes im März 2003 bereits an ein bestimmtes Haus gebunden war. Der Bw hat am 27. Dezember 2002 gleichzeitig Kaufanbot, Bauvermittlungsauftrag und Bauauftrag unterfertigt. Damit hat er das L Haus samt Planung und Errichtung um einen vereinbarten Preis von 180.404,15 € bereits vor dem Grundstückskauf erworben. Zweifellos hat daher der Bw nach den Erfahrungen des täglichen Lebens das Grundstück mit der Absicht gekauft, darauf das bereits bestimmte, schon in Auftrag gegebene und von der bauführenden Firma überdies bereits beim Hersteller im Februar bestellte Gebäude zu errichten. Auch die konkrete

Finanzierung war durch Vorlage einer Bankgarantie bereits gesichert. Den anderslautenden Behauptungen des Bw kann kein Glauben geschenkt werden.

Darüberhinaus gilt es festzustellen, ob der für die Einbeziehung der Gebäudekosten in die GrEst-Bemessungsgrundlage geforderte enge (rechtliche oder tatsächliche) sachliche Zusammenhang zwischen dem Grundstückskauf und der Errichtung des Gebäudes besteht. Fraglich ist, ob die beiden Erwerbsvorgänge bloß zeitlich zusammenfallen oder ob von einem engen sachlichen Zusammenhang im Sinne der Judikatur auszugehen ist.

Treten auf der Veräußererseite mehrere Firmen als Vertragspartner auf, die untereinander nicht verbunden sind, liegt ein enger sachlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen nur dann vor, wenn die beteiligten Personen durch **abgestimmtes Verhalten** auf den Abschluss des Grundstückskaufvertrages und der auf Bebauung gerichteten Verträge hinwirken.

Ein solches Verhalten kann nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens nur bejaht werden, einerseits aufgrund der Aussage vom 20. Juni 2006 des Herrn E, geschäftsführender Gesellschafter der A, woraus die enge Verflechtung zwischen den beteiligten Firmen und handelnden Personen hervorgeht, und andererseits aufgrund des bestehenden Alleinvermittlungsauftrages und der geflossenen Provisionszahlungen. Letztlich zeugen der intensive Schriftverkehr und die zeitliche Abfolge davon, dass Grundeigentümer und A gemeinsam auf den Verkauf und die Bebauung der Grundstücke mit L Häusern hingewirkt haben. Die Planung und Vermessung durch A und die erste Kontaktierung der Gemeinde wegen der Baubewilligungen durch M (für L) hat insgesamt schon lange vor dem Grundstückskauf stattgefunden, sodass das Vorbringen des Bw, er sei erst nach dem Grundkauf auf die Suche nach einem geeigneten Fertighaus gegangen, nicht glaubhaft ist. Vielmehr ist davon auszugehen, dass den Käufern eine Gesamtlösung Grund plus Fertighaus angeboten wurde.

Dafür spricht auch die Tatsache, dass drei L-Häuser nebeneinander errichtet wurden. A und L haben somit nicht nur den nackten Grundkauf vermittelt, sondern gemeinsam eine mögliche Bebauung sondiert und die Abwicklung entscheidend vorangetrieben, indem sie Pläne erstellt, die Vermessung initiiert und Käufer gesucht haben.

Die von der höchstgerichtlichen Judikatur geforderte Erkennbarkeit eines Vertragsgeflechtes auf der Veräußererseite, welches dem Erwerber einen Grundstückserwerb in bebautem Zustand verschaffen soll, ist somit aufgrund der Textierung der Vereinbarungen und des aktenkundigen Geschehens eindeutig gegeben.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise hat der Bw über Vermittlung des M und A insgesamt sowohl ein bestimmtes, bereits ausgesuchtes und vorgeplantes Haus von L als auch das im Hinblick auf die konkrete Bebauung vorgesehene Grundstück erworben. Weil überdies ein

abgestimmtes Verhalten zwischen den Anbietern vorgelegen hat, bilden Grund und Gebäude im gegenständlichen Fall einen einheitlichen Leistungsgegenstand.

Soweit der Bw darauf hinweist, dass er selbst der Baubehörde gegenüber um die Baubewilligung angesucht habe, weshalb er als Bauherr in den Unterlagen (Einreichplan) aufscheine, ist ihm entgegenzuhalten, dass der Begriff Bauherr im Baurecht nicht ident mit jenem im Grunderwerbsteuerrecht ist. Daher ist die Abgabenbehörde nicht daran gebunden, wenn die Baubehörde den Steuerpflichtigen als Bauwerber zur Kenntnis nimmt.

Nach der ständigen Judikatur des VwGH ist der Erwerber einer Liegenschaft in Bezug auf die GrESt dann als Bauherr eines darauf zu errichtenden Gebäude anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann, das Baurisiko zu tragen hat und das finanzielle Risiko tragen muss. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen!

Im Falle eines Fertighauses ist jedoch bereits die Gestaltung im Wesentlichen vorgegeben und das finanzielle Risiko infolge der kurzen Bauzeit und der fixen Preisgestaltung des Anbieters ausgeschlossen.

Der Bw hat somit wirtschaftlich gesehen ein Leistungsbündel erworben, welches ihm als Resultat ein Fertighaus auf dem hierfür geeigneten Grundstück verschafft hat. Der Bw war an einen Haustyp entsprechend der Leistungsbeschreibung und damit zusammenhängend an die Preiskalkulation gebunden. Geringfügige Abweichungen vom zugrundeliegenden Planvorschlag reichen nach Ansicht des VwGH nicht aus, dass von einer ausreichenden Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Hauses ausgegangen werden könnte.

Gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG ist für das Entstehen der Steuerschuld auf den Zeitpunkt des steuerpflichtigen Erwerbsvorganges (Kauf des Grundstückes) abzustellen!

Im Zeitpunkt des Grundkaufes war der Bw aber nicht mehr völlig frei, kein Haus oder ein anderes Haus zu errichten, da er ein solches bereits rechtsverbindlich erworben hatte. Eben- sowenig war er zu diesem Zeitpunkt hinsichtlich Art und Weise, Optik, Preis oder Bauausführung frei. Die Auswahl des ausführenden Unternehmens war ebenfalls bereits getroffen.

Zusammenfassend ist entscheidend auf den gemeinsamen Willen von Veräußererseite und Erwerberseite abzustellen, wonach dem Erwerber das Grundstück letztlich bebaut zukommen soll. Die erforderliche Verknüpfung von Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ist im gegenständlichen Fall zu bejahen, sodass keine Bauherrn- eigenschaft des Bw vorliegt, weshalb die Kosten der Gebäudeerrichtung in die Bemessungs- grundlage für die GrESt einzubeziehen sind.

Dem Berufungsbegehren kommt daher dem Grunde nach keine Berechtigung zu.



Die Berufungsbehörde hat allerdings die Pflicht, den angefochtenen Bescheid in jede Richtung zu überprüfen und allenfalls entsprechend abzuändern.

Deshalb ist der bekämpfte Bescheid insofern zu berichtigen, als bei der Berechnung der GrEST allfällige Kosten für Zusatzaufträge, die im Pauschalpreis lt. Bauvertrag nicht enthalten waren, in die Bemessungsgrundlage nicht einbezogen werden dürfen. Nur der ursprünglich von dem zugrundeliegenden Vertragsgeflecht erfasste Preis ist heranzuziehen.

Aufwendungen die dem Bw erst im Zuge der Verwirklichung des Baus entstehen, indem er Veränderungen oder Verbesserungen zusätzlich in Auftrag gegeben hat, können lt. VwGH nicht in die GrEST Bemessungsgrundlage mit einbezogen werden.

Demgemäß sind die Preisänderungen gemäß der mit M am 26. Juni 2003 besprochenen Änderungen gegenüber dem Vertrag für größere Dachvorsprünge, Wäscheschacht, zusätzliche Dusche, Erker in Sondergröße, Dachvollverschalung, Durchgangspfanne für Satellitenschüssel und Ornamentglas (Rechnung Nr. 10678) im Umfang von 13.083,00 € auszuscheiden.

Die vom Finanzamt in Höhe von 184.532,60 € ermittelte Bemessungsgrundlage vermindert sich auf einen Betrag von 171.449,60 €.

#### **Die GrEST berechnet sich wie folgt:**

Grundstückskosten		52.700,00 €
Errichtungskosten Fertighaus		171.449,60 €
Summe		224.149,60 €
Gegenleistung	davon 1/2	112.074,80 €
GrEST	3,5 %	3.922,61 €
selbst berechneter Betrag		922,25 €
Nachforderung		3.000,36 €

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, am 27. April 2009