



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 17. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 19. Juni 2008 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Grunderwerbsteuer wird gemäß § 201 BAO festgesetzt mit 2.406,60 €.

Die Bemessungsgrundlage der Abgabe ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber schloss als Käufer mit der BT GmbH einen Kauf- und Bauträgervertrag, dessen für das gegenständliche Verfahren maßgeblicher Vertragsinhalt (auszugsweise) lautet:

I. Die Firma IPB ist außerbücherliche Eigentümerin folgender Liegenschaftsanteile der neu zu schaffenden EZ, bestehend aus den neu geschaffenen Grundstücken EZ X KG Y:  
xxx/xxxx Anteile, mit welchen untrennbar Wohnungseigentum an RH y verbunden ist,  
xx/xxxx Anteile, mit welchen untrennbar Wohnungseigentum an AB y verbunden ist,  
xx/xxxx Anteile, mit welchen untrennbar Wohnungseigentum an G y verbunden ist.

II. (sinngemäß) Die Firma IPB verkauft und übergibt hiermit ihre Anteile an den Käufer um den einvernehmlich vereinbarten Kaufpreis von 180.000,00 €.

Festgehalten wird, dass von diesem Kaufpreis lediglich ein Betrag per 144.000,00 € bezahlt wird und der Käufer Eigenleistungen, und zwar den Dachraumausbau, die Malerarbeiten und die Gartengestaltung inklusive Zaunerrichtung, welche in der Ausstattungsliste definiert sind, selbst erbringen muss und diese Eigenleistungen mit 36.000,00 00 € bewertet werden.

Der gegenständliche Kaufpreis setzt sich zusammen aus:

- a) den anteiligen Grundstücks- und Aufschließungskosten per 13.068,25 €,
- b) den Bau- und Nebenkosten, wie insbesondere Bauüberwachung, per 166.931,75 €, sohin insgesamt 180.000,00 €.

Der vorgenannte Kaufpreis stellt einen Fixpreis dar (gemäß Ausstattungsliste und Bauplan – ohne Sonderwünsche), der zu folgenden Zeitpunkten unter Berücksichtigung der Eigenleistung in Entsprechung der Bestimmungen des Bauträgervertragsgesetzes zur Zahlung fällig ist.

- a) 30 % bei behördlich bewilligtem tatsächlichen Baubeginn,
- b) bis f) (gewisser Prozentsatz von 144.000,00 € je nach Baufortschritt).

VIII. Kosten: Sämtliche aufgrund dieses Vertrages entstehenden Kosten, Steuern und Gebühren und sonstigen Abgaben, insbesondere die Grunderwerbsteuer und die Eintragungsgebühren, einschließlich der Kosten der Verbücherung des Vertrages übernimmt der Käufer. In diesem Zusammenhang wird festgehalten, dass im obgenannten Kaufpreis die Anschluss- und Aufschließungskosten, die Grunderwerbsteuer und die Eintragungsgebühr bereits enthalten sind.

Die Rechtsanwaltskosten für die Errichtung und grundbürgerliche Durchführung dieses Vertrages werden einvernehmlich mit 1 % des Gesamtkaufpreises zuzüglich 20 % USt sowie der mit diesen Tätigkeiten in Zusammenhang mit Barauslagen (Gerichtskostenmarken, Bundesabgaben, Verwaltungsabgaben, Beglaubigungskosten etc.) festgelegt.

Der Schriftenverfasser hat die Grunderwerbsteuer im Sinne der §§ 10 ff GrEStG selbst berechnet.

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt die Grunderwerbsteuer im Sinne des § 201 BAO von einer Gegenleistung in Höhe von 90.540,00 € (Kaufpreis: 90.000,00 €, Vertragserrichtungskosten 540,00 €) fest.

Die Begründung lautet wie folgt:

Da auch der Veräußerer den Auftrag zur Vertragserrichtung erteilte, sind die Vertragserrichtungskosten zur Hälfte der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer hinzuzurechnen.

Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 GrEStG ist die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält, also jede nur denkbare Leistung, die vom Käufer für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird.

Es ist alles, was der Käufer einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten. Maßgebend ist nicht, was die Vertragsschließenden als Kaufpreis bezeichnen, sondern was nach dem Inhalt des Vertrages der Käufer als Wert der Gegenleistung im maßgebenden Zeitpunkt des

Erwerbsvorganges zu erbringen hat (VwGH 88/16/0036).

Die Grunderwerbsteuer ist daher vom vereinbarten Gesamtkaufpreis, der sich aus den anteiligen Grundstückskosten, den Aufschließungskosten und den Bau- und Nebenkosten zusammensetzt, zu berechnen.

Dagegen richtet sich die Berufung mit folgender Begründung:

Vertragswille der Parteien und auch Vertragsinhalt sei gewesen, dass das Reihenhaus in Komplettausstattung 180.000,00 € kosten würde. Allerdings seien im Kaufvertrag einvernehmlich der Kaufgegenstand geändert und daher der Kaufpreis reduziert worden, es sei eine verminderte Ausstattung vereinbart worden, und zwar um einen Pauschalkaufpreis von 144.000,00 €. Der jeweilige Erwerber sei nicht verpflichtet gewesen, die fehlende Ausstattung herzustellen. Die Grunderwerbsteuer sei daher von dieser Gegenleistung zu berechnen.

Über Ersuchen des Finanzamtes, wonach nach dem Anwartschaftsvertrag im Fixpreis die Anschluss- und Aufschließungskosten, die Baukosten, die Grunderwerbsteuer und die Eintragungsgebühr beinhaltet seien, gab der Vertreter des Berufungswerbers bekannt: Beim gegenständlichen Bauvorhaben wurden zwei verschiedene Reihenhaustypen verkauft, wobei der Kaufpreis des einen Typs 144.000,00 € Kaufpreis des Randhauses 154.500,00 € betrug. In diesem Kaufpreis waren enthalten die jeweilige Grunderwerbsteuer auf der Bemessungsgrundlage von 144.000,00 € oder 154.500,00 €. Weiters bildeten Gegenstand des Kaufpreises wegen der Grunderwerbsteurbemessungsgrundlage der Grundkostenanteil, sowie die Aufschließungs- und Baukosten.

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

Die Steuer ist gemäß § 4 GrEStG vom Wert der Gegenleistung zu bemessen. Gegenleistung ist im Sinne des § 5 GrEStG die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält. Der Begriff der Gegenleistung ist im Grunderwerbsteuerrecht im wirtschaftlichen Sinne zu verstehen.

Vereinbarte Eigenleistungen ändern zwar grundsätzlich nichts am (nach allgemeinen Grundsätzen zu bestimmenden) Gegenstand des Erwerbsvorganges, sie selbst sind aber nicht Bestandteil der Gegenleistung. Diese Auffassung beruht auf der Überlegung, dass die Erbringung vereinbarter Eigenleistungen eine Mitwirkungspflicht ist, die selbst keine Vergütung für die Leistung des Veräußerers ist. Aus dieser rechtlichen Qualifizierung der Eigenleistungsverpflichtung als Mitwirkungspflicht folgt jedoch auch, dass diese die Hauptleistungspflicht des Veräußerers nicht berührt (Fellner, Kommentar zum GrEStG, Rz. 97a zu § 5).

Zur durchaus gleichgelagerten Rechtslage in Deutschland (vgl. § 9 dGrEStG) führen Borutta-

Egly-Sigloch im Kommentar zum GrEStG unter Rz. 217 zu § 9 aus:

Beim Verkauf eines Grundstückes mit noch zu errichtenden Gebäude ist ein um den Wert der Eigenleistungen verminderter und als "Festpreis" bezeichneter Kaufpreis vereinbart worden. Der Wert der in Anrechnung auf diesen Preis anzurechnenden einzelnen Baugewerke war bei Ermittlung der Gegenleistung von vornherein außer Ansatz zu lassen. Mit guten Gründen hat das Finanzgericht die "Eigenleistungen" mangels schuldrechtlicher Leistungsbeziehungen zwischen Verkäufer und Käufer auch nicht als sonstige Leistungen angesehen, da es sich im übrigen nur um eine nicht grunderwerbsteuerbare Leistung "an sich selbst" handeln konnte. Der BFH hat im Urteil vom 1.12.1982 (BStBl. II 83, 336) die Ansicht des Finanzgerichtes bestätigt, da der Erwerber die Eigenleistungen kraft vertraglich übernommener Mitwirkungspflicht von Anfang an in seinen Risikobereich übernommen hatte, doch nur als Voraussetzung dafür, dass der Veräußerer seinen gemischten Kauf- und Werkvertrag erfüllen konnte, nicht aber als Vergütung für die Werklieferung, sondern umgekehrt in Verminderung dieser Vergütung.

Im vorliegenden Fall ist unbestreitbar davon auszugehen, dass für die Erbringung der Leistungen, zu welchen sich die Verkäuferin verpflichtet hat (Verschaffung eines Grundstückes, Anschlusskosten, Aufschließungskosten, Errichtung eines Gebäudes in einem bestimmten Bauzustand), ein Pauschalpreis vereinbart war, wobei Vertragspunkt VIII. auch bestimmt, was unter anderem in diesem Pauschalpreis beinhaltet ist. Es ist notorisch, dass ein Unternehmer wie die Verkäuferin ihre Projekte sowohl in Vollausstattung ("schlüsselfertig") als auch in einem gewissen anderen Bauzustand ("Ausbauvariante") an Interessenten anbietet und die Erwerber gewisse Leistungen selbst erbringen können und dadurch der Kaufpreis reduziert wird.

Der Schriftenverfasser hat die Grunderwerbsteuer im Sinne der §§ 10 ff GrEStG mit 5.040,00 €, das entspricht einer Bemessungsgrundlage in Höhe von 144.000,00 €, selbst berechnet.

Entscheidend ist daher die Klärung der Frage, was im gegenständlichen Fall die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist.

Was die vom Finanzamt der Bemessungsgrundlage hinzugerechneten Eigenleistungen betrifft, ist auf die obigen Ausführungen zu verweisen, wonach derartige Leistungen des Erwerbers der Steuerberechnung nicht zugrundezulegen sind.

Die Vertragserrichtungskosten sind hier ebenfalls nicht Teil der Bemessungsgrundlage, weil, wie der VwGH judiziert, diese dann in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, wenn der Erwerber die rechtsgeschäftliche Verpflichtung des Veräußerers (Auftrag zur Vertragserrichtung) übernimmt oder ein gemeinsamer Auftrag zur Vertragserrichtung gegeben

ist und der Erwerber die Verpflichtung des Veräußerers übernimmt. Eine diesbezügliche vertragliche Vereinbarung ist nicht aktenkundig.

Nach dem Erkenntnis des VwGH v. 27.1.1999, 97/16/0432, ist die GrESt gem. § 5 Abs. 4 GrEStG der Bemessungsgrundlage weder hinzuzurechnen noch abzuziehen. Nach dem insoweit unstrittigen Sachverhalt (Vertragspunkt VIII.) sind im "Kaufpreis" die Grunderwerbsteuer und die Eintragungsgebühr enthalten. Durch die Einbeziehung der Grunderwerbsteuer in die Bemessungsgrundlage erweist sich der Bescheid insoweit als rechtswidrig. Was den Abzug der Eintragungsgebühr betrifft, ist eine gleichartige Vorgangsweise im Hinblick auf die Gleichbehandlung von mit dem Grundstückserwerb bzw. der Verbücherung des Erwerbsvorganges zusammenhängenden Abgaben geboten.

Daraus ergibt sich folgende Bemessungsgrundlage und Steuerberechnung:

144.000,00 € abzüglich 4,5 % = 6.480,00 €, ergibt 137.520,00 €, davon 3,5 %

GrESt = 4.813,20 €, davon  $\frac{1}{2}$  = 2.406,60 €.

Linz, am 30. Jänner 2009