

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dkfm. Helmuth Saller, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Grunderwerbsteuer 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 7.12./10.12.1999 erwarb der Bw von der A-GmbH die Liegenschaft EZ im Grundbuch bestehend aus den Grundstücken 367 und 368, jeweils Baufläche, im Katasterausmaß von ca. 325 m². Der vereinbarte Kaufpreis betrug "pauschal ATS 600.000,--", das sind € 43.603,70.

Mit Schriftsatz vom 4. Jänner 2000 ersuchte das Finanzamt um Bekanntgabe der voraussichtlichen Errichtungskosten und um Vorlage des Einreichplanes sowie des Baugenehmigungsbescheides.

Der Bw legte daraufhin eine "Kostenermittlung" der A-GmbH für das "Geschäftslokal ..." vor, in der eine Pauschalsumme von S 2.000.000,-- plus 20% USt ausgewiesen ist. Weiters wurde ein "Deckplan zum genehmigten Bauplan und Bewilligungsbescheid vom 5.7.1995, Zl. 141/1-95", vom 15.12.1999 übermittelt, in dem der Bw als Bauherr und die A-GmbH als Bauführer und Planungsbüro aufscheint.

In einer ergänzenden Vorhaltebeantwortung gab der Bw bekannt, dass mit dem Bauführer ein der "Kostenermittlung" entsprechender Vertrag abgeschlossen und für die Errichtung ein Fixpreis ("Grund S 600.000,--, Gebäude S 2.000.000,-- excl. USt") vereinbart wurde. Die am Bau beteiligten Firmen würden im Namen der A-GmbH beauftragt und an diese die Rechnungen legen.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Errichtungskosten inkl. 20% USt (S 2.400.000,--) Bestandteil der grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung seien, und setzte die Grunderwerbsteuer von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von S 3.000.000,-- bescheidmäßig fest.

Gegen die Aberkennung der Bauherreneigenschaft und die damit verbundene Einbeziehung des Baukostenanteiles für die Errichtung des Geschäftslokales durch den Generalunternehmer (A-GmbH) wurde Berufung erhoben und wie folgt eingewendet:

Aus dem Einreichplan sei ersichtlich, dass der Bw als Bauherr ausgewiesen ist. Die A-GmbH sei lediglich als Generalunternehmer (in der Folge kurz: GU) für die Errichtung des Geschäftslokales beauftragt worden. Die Planung des Bauprojektes sei nach den Vorstellungen des Bw erfolgt. Die laut Angebot ermittelten Kosten des GU würden nur einen Teil der Errichtungskosten darstellen, da der gesamte Innenausbau (Trockenbau), die Elektroinstallationen, die Malerarbeiten sowie die Anchlusskosten vom Bw als Bauherr übernommen wurden. Weiters sei die Kontrolle der Bauausführung durch den Bw erfolgt. Nach Rücksprache mit der Gemeinde, der A-GmbH und dem Vertragserrichter sei der Bw als Bauherr des Geschäftslokales anzusehen. Der VwGH habe im Erkenntnis vom 2.7.1998, 97/16/0276, 0277, 0278, die Bauherreneigenschaft nur dann verneint, wenn ein Erwerber von vornherein in ein fertiges Planungs-, Vertrags- und Finanzierungskonzept im Wege eines Vertragsgeflechtes eingebunden sei. Diese Merkmale seien im gegenständlichen Fall in keiner Weise gegeben. Der Erwerber eines Grundstückes ist nach ständiger Rechtsprechung

des VwGH (Erk. vom 12.11.1998, 95/16/0176) als Bauherr anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann, das Baurisiko zu tragen hat und das finanzielle Risiko tragen muss. Diese Kriterien seien zur Gänze erfüllt. Der Umstand, dass die Kostenvereinbarung mit dem Generalunternehmer nur einen Teil der Errichtungskosten darstelle und dass durch Mehr- oder Minderleistungen sehr wohl eine Abweichung gegenüber der seinerzeitigen Vereinbarung eintreten kann, sei ebenfalls ein Indiz für eine Bauherreneigenschaft.

Das Finanzamt nahm Einsicht in den Bauakt und erhielt vom zuständigen Gemeindeamt folgende Auskunft:

"Der Fa. W..... wurde ursprünglich die Baubewilligung mit Bescheid vom 5.7.1995 erteilt. Die Fa. W..... wurde später von der Fa. B übernommen, welche auch den Austauschplan vorlegte. Die GPz. 367 und 368 hat die Fa. A-GmbH von der Fa. B erworben. Für den südseitigen Anbau, welcher mit dem Bescheid v. 5.7.95, Zl. 141/1-95 genehmigt ist, wurde von Hr. G..... (Anmerkung: der Bw) ein Deckplan vorgelegt. Eine eigene Bewilligungsverhandlung fand nicht statt."

Weitere Erhebungen des Finanzamtes ergaben, dass die Auftragserteilung an die A-GmbH am 9. Dezember 1999 erfolgte. Es wurden Leistungen "lt. Angebot" (siehe Kostenermittlung) plus "Tor für Hebeanlage in Grün (Rolltor)", vereinbart, die Abrechnung sollte "lt. Pauschale" erfolgen.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung und führte ua. aus, dass ein Fixpreis vereinbart worden und der Auftrag zur Errichtung des Geschäftslokales bereits am 9.12.1999, also noch vor Zustandekommen des Kaufvertrages, erteilt worden sei.

Fristgerecht wurde der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen und ergänzend vorgebracht:

Dem in der Berufungsvorentscheidung angeführten Erkenntnis des VwGH vom 19.4.1995, 90/16/0093, liege ein völlig anderer Sachverhalt zugrunde, da der Bw auf die bauliche Gestaltung Einfluss hatte, das Bau- sowie das finanzielle Risiko tragen musste und gegenüber der Baubehörde als Bauherr ausgewiesen ist. Der Umstand, dass die Vergabe zur Errichtung des Geschäftslokales an die A-GmbH in zeitlichem Zusammenhang mit der Vertragsunterzeichnung des Grundstückserwerbes steht, sei eine rein formelle Angelegenheit, die aus Terminproblemen mit der notariellen Beglaubigung sowie der Reinschrift des Kaufvertrages in Verbindung zu bringen sei. Dies gehe auch daraus hervor, dass bereits vor Vertragsunterzeichnung von Seiten des Bw Angebote zur Errichtung des Geschäftshauses eingeholt worden seien und nach Überprüfung der Angebote die A-GmbH als günstigster Anbieter den Auftrag als Generalunternehmer bekam. In der engeren Wahl sei auch eine

Fertigteilhausfirma gestanden, die vom Preisniveau bzw. vom baulichen Zeitablauf in Frage gekommen sei. Man habe sich jedoch aus bautechnischen Gründen für eine Stabilbauweise entschieden. Es habe daher die Möglichkeit bestanden, eine andere Baufirma zu beauftragen. Es sei als Zufall anzusehen, dass der Grundverkäufer auch gleichzeitig eine Baufirma besitze und bei beiden Rechtsvorgängen aufscheine. Zudem sei die Fixpreisvereinbarung von 2,4 Millionen tatsächlich keine gewesen. Durch die Einflussnahme des Bw konnte das Fixum nicht gehalten werden, wodurch sich eine höhere Schlussrechnung ergab. Der vereinbarte Fertigstellungstermin konnte ebenfalls nicht gehalten werden. Da ein Teil der Errichtungskosten (ca. S 500.000,00) bauseits übernommen wurden und es mit den diversen Professionisten zur Koordinationsproblemen gekommen sei, habe auch die A-GmbH für die Verzögerung nicht belangt werden können.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 (siehe beispielsweise Erk. vom 31.3.1999, Zl. 96/16/0213) 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. Das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Entscheidend ist der Zustand, in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist. Ist 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 – herzstellendem - Gebäude anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung gesonderte Verträge abgeschlossen werden (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern II, 3. Teil Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 88a zu § 5 GrEStG, 53 V, und die dort zitierte umfangreiche Rechtsprechung).

Der 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, dh. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
 - c) 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 (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern II, 3. Teil Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 90 zu § 5 GrEStG, 56/5, und die dort zitierte umfangreiche Rechtsprechung).

Die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen dabei kumulativ vorliegen (vgl. VwGH 12.11.1997, 95/16/0176).

Als wesentliches Merkmal der Bauherreneigenschaft ist nicht nur der Umstand anzusehen, dass der Bauherr das Vorhaben plant, bei der Baubehörde als Bauwerber auftritt und die Baubewilligung erwirkt. Entscheidend ist auch, ob dem Abgabepflichtigen ein Recht und eine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zugestanden ist; ein Käufer ist nämlich nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung des Hauses, und zwar auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen kann (vgl. VwGH 17.1.2001, 2001/16/0230, unter Hinweis auf *Fellner* Gebühren und Verkehrsteuern II, 3. Teil Grunderwerbsteuergesetz 1987, Randzahl 92 zu § 5 GrEStG).

Im gegenständlichen Fall geht das errichtete Geschäftslokal auf eine bereits im Jahre 1995 erteilte Baubewilligung zurück. Der Bw musste nur noch einen "Deckplan zum genehmigten Bauplan und Bewilligungsbescheid ..." vorlegen. Es war nicht einmal notwendig, ein eigenes Bewilligungsverfahren durchzuführen. Die Gesamtkonstruktion bzw. das Gesamtkonzept des Objektes stand daher bereits fest. Eine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens im Sinne der oben zitierten Literatur und Rechtsprechung war sohin nicht gegeben.

Aus dem Umstand, dass der Bw am "Deckplan zum genehmigten Bauplan" als Bauherr aufscheint, kann noch keine zwingende Schlussfolgerung für die Bauherreneigenschaft abgeleitet werden (vgl. VwGH 31.3.1999, 96/16/0213, 0214).

Die Kriterien "Fixpreisvereinbarung" und "Risikotragung" dürfen nicht isoliert betrachtet werden. Ein Bauwerber wird die Bauherreneigenschaft nicht schon dadurch verlieren, dass er mit dem Bauunternehmer eine Fixpreisvereinbarung eingeht. Auch wäre es in einem solchen Fall unerheblich, ob mit den einzelnen Professionisten gesonderte Verträge abgeschlossen

werden, oder ob sich der Bauherr eines Generalunternehmers bedient. Entscheidend ist für die Bauherrenfrage vielmehr, mit wem eine solche Fixpreisvereinbarung getroffen wird: Ist der Vertragspartner der Verkäufer oder ein Organisator und wird an diese Personen das Risiko der planmäßigen Ausführung überwälzt, dann spricht das gegen die Bauherreneigenschaft des Erwerbers (vgl. VwGH 31.3.1999, 96/16/0213, 0214).

Im konkreten Fall wurde für das herzustellende Gebäude eine Fixpreisvereinbarung abgeschlossen, die in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Kaufvertrag über das Grundstück steht: Am 7.12.1999 hat der Bw den Kaufvertrag unterzeichnet. Am 9.12.1999 hat die Verkäuferin und Generalunternehmerin den Bauauftrag angenommen und am nächsten Tag den Kaufvertrag notariell unterzeichnet.

Zudem war die Verkäuferin gegenüber den an der Errichtung des vereinbarten Objektes beteiligten Firmen unmittelbar berechtigt und verpflichtet. Sie erteilte die Aufträge und ihr wurden die Rechnungen der Bauausführenden gelegt (vgl. Vorhaltebeantwortung vom 6.3.2000). Sie hatte daher auch alle Kostensteigerungen – im Rahmen des von ihr zugesagten Leistungsumfanges – zu tragen.

Die zwischen Vertragsparteien vereinbarten vom Bw erbrachten Eigenleistungen ändern grundsätzlich nichts am Gegenstand des Erwerbsvorganges, sie sind selbst aber nicht Bestandteil der Gegenleistung (vgl. dazu *Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern II*, 3. Teil Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 97a zu § 5 GrEStG).

Auf Grund der vorliegenden Umstände ist es als erwiesen anzunehmen, dass zwischen den Vertragsparteien der Erwerb eines Grundstücks mit darauf zu errichtendem Gebäude vereinbart war. Der Bw ist somit nicht als Bauherr des Gebäudes anzusehen. Die Errichtungskosten sind daher Teil der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, 26. April 2004