

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der WW, W, vom 4. Juni 1998 gegen den endgültigen Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz vom 6. Mai 1998 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Grunderwerbsteuer wird mit 925,85 € (das waren 12.740,-- S) festgesetzt und der vorläufige Bescheid vom 2. September 1993 gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 1.7.1993 erwarb WW (in der Folge kurz Bw. genannt) von HZ das Grundstück Nr. 1205/18 aus EZGB im Ausmaß von 364 m² um den Gesamtkaufpreis von 364.000,-- S. Pkt. VII. dieses Vertrages lautet:

Die Vertragsparteien vereinbaren als auflösende Bedingung dieses Vertrages die Nichtrealisierung des Reihenhausprojektes.

Der gegenständliche Kaufvertrag hat sohin zur Voraussetzung, dass dieses Grundstück von seiner Größe und Ausgestaltung in das geplante Reihenhausprojekt passt und kein Verwertungshindernis für die Verkäuferin darstellt.

Wenn nicht bis spätestens 31.3.1994 sichergestellt ist, dass die Verkäuferin die übrigen Grundstücke ihrer Liegenschaft im Rahmen des Reihenhausprojektes veräußern kann, gilt dieser Vertrag als aufgelöst.

Nach Ergänzungsersuchen des Finanzamtes teilte die Bw. mit, dass erst eine Umwidmung (Bebauungsplanänderung) für die Grundstücke der Reihenhausanlage erfolgen müsse. Erst dann seien die rechtlichen Grundlagen zur Einreichung der einzelnen Reihenhäuser gegeben.

Daraufhin setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 2.9.1993 die Grunderwerbsteuer vorläufig gem. § 200 BAO für die Bw. fest, dabei ausgehend vom Grundstückspreis.

Im Jahre 1994 teilte die Bw. mit, dass die Umwidmung noch nicht rechtskräftig sei. Außerdem müßten noch mehrere Käufer der Grundstücke und die damit verbundene Reihenhauserrichtung erworben werden.

Über Ersuchen des Finanzamtes gab die Bw. am 17.7.1995 bekannt, dass sie als Bauherr um die Baubewilligung angesucht habe. Mit der Errichtung des Hauses sei noch nicht begonnen worden. Es bestehe keine Verpflichtung zur Auftragserteilung. Sie sei bei der Fa. DP beschäftigt. Es bestehe kein Vertrag mit DP. Gebaut werde das Haus so, dass sie als Bauherr die einzelnen Gewerke selber vergeben werde. Bisher sei noch kein Preis mit jemandem vereinbart worden. Diesem Schreiben waren eine Kopie des Einreichplanes, der Baubeschreibung sowie des Baubewilligungsbescheides vom 13.3.1995 beigelegt.

In der Folge erging eine Anfrage an DP, auf Grund welcher Kopien der Teilungsurkunde vom 4.6.1993 bzw. 11.2.1994 und des Antrages auf Änderung des Bebauungsplanes vom 17.5.1993 sowie eine Projektierungs Broschüre, datiert mit 30.8.1994, vorgelegt wurden. In dieser Broschüre heißt es auszugsweise:

Auf den folgenden Seiten finden Sie eine Kurzbeschreibung des Projektes und der Lage der Reihenhausanlage, im Anschluß daran den Lageplan sowie die Einteilung der einzelnen Grundstücke mit einer Aufstellung über die Grundstücksgrößen und die dazugehörigen Grundkosten.

.....

Mit den Bauarbeiten wird im Frühjahr 1995 begonnen. ...

Die Reihenhäuser werden in zwei Ausbaustufen angeboten. ...

Die Größe der zur Auswahl stehenden Grundstücke bewegt sich zwischen 206 m² und 355 m².

Es folgen diverse Pläne, eine Ausstattungs- und Ausführungsbeschreibung betreffend ein Haus Typ B1 im Komplett- bzw. Teilausbau samt Preisangaben sowie eine Auflistung der Grundstücksparzellen mit genauen Flächenangaben und Grundkosten. Im Lageplan findet sich u.a. der Vermerk "Haus Nr. 1 verkauft". Hierbei handelt es sich um das Objekt der Bw.

Daraufhin erging nochmals eine Anfrage an die Bw., woraufhin diese mitteilte, dass bereits ein Haus errichtet worden sei. Die Fa. P sei direkt von ihr beauftragt gewesen das Reihenhaus im Teilausbau zu errichten. Dem Antwortschreiben waren Kopien des Auftrages vom 29.7.1995 sowie der Schlussrechnung vom 22.7.1996 beigelegt.

Daraufhin erging am 6.5.1998 der endgültige Grunderwerbsteuerbescheid, nunmehr ausgehend von den Grundstücks- und Hausrichtungskosten.

Dagegen wurde rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung eingebracht mit der Begründung, dass beim Liegenschaftskauf der Vertragswille nur auf den Erwerb des Grundstückes gerichtet gewesen sei. Bauwerber und Bauherr sei die Bw. gewesen. Die Planung des Gebäudes sei nicht in Zusammenhang mit benachbarten Gebäuden erfolgt. Sie habe als Bauherr unabhängig von der Liegenschaftsverkäuferin oder etwaigen Grundstücksnachbarn nach freier Wahl dem bauausführenden Unternehmen den Auftrag zur Errichtung des Gebäudes erteilt.

Am 1.9.1999 erging seitens des Finanzamtes die abweisliche Berufungsvereentscheidung.

Daraufhin wurde rechtzeitig der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz eingebracht. Auf Grund des Kaufvertrages (auflösende Bedingung) könne keine unmittelbare Verbindung zwischen der Errichtung der Reihenhausanlage und dem Grundstückskauf abgeleitet werden. Für die Errichtung des Hauses sei die Fa. P, als Einzelfall direkt ohne Miteinbeziehung des Errichters des Gesamtreihenhausprojektes, der Fa. DP, beauftragt worden. Ein Bezug auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens sei nicht gegeben, da keinerlei hierauf gerichtete Vereinbarung jemals schriftlich oder mündlich geschlossen worden sei. Ihr Haus unterscheide sich wesentlich von den übrigen Häusern (Erker, Fensteraufteilung und –form, unterschiedliche Geschoßhöhen, etc.). Dem Vorlageantrag waren Kopien des Baubewilligungsbescheides vom 13.3.1995 sowie des Auftragsschreibens als Vorvertrag vom 29.7.1995 mit der Fa. P beigefügt.

Seit 1.1.2003 ist nach dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, der unabhängige Finanzsenat und nach der Vollversammlung vom 14.5.2003 die Außenstelle Graz zur Entscheidung berufen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Die Steuer wird nach § 4 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz vom Wert der Gegenleistung berechnet. Gemäß § 5 Abs. 1 Z. 1 Grunderwerbsteuergesetz ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehalteten Nutzungen.

Der Begriff der Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht. Was Gegenleistung ist, wird im § 5 GrEStG nicht erschöpfend

aufgezählt; überall dort, wo die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung zu berechnen ist, weil eine solche vorliegt und ermittelt werden kann, bildet jede denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, Teil der Bemessungsgrundlage (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 4 zu § 5 mwN).

Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht ist im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen. Bei der Beantwortung der Frage, in welcher Höhe die Grunderwerbsteuer zu erheben ist, dürfen die wahren wirtschaftlichen Merkmale des betreffenden Erwerbsvorganges nicht außer Acht gelassen werden (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 5 zu § 5). Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Grundstückserwerb gewährt (VwGH 27.6.1984, 84/16/0083, 0084, VwGH 21.2.1985, 84/16/0228 und VwGH 18.11.1993, 92/16/0179 - 0185).

Unter einer Gegenleistung ist also alles zu verstehen, was der Erwerber über einen Kaufpreis für das unbebaute Grundstück hinaus aufwenden muss. Bringt ein Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben einem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer - ist demnach zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen. Für die Beurteilung ist der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll; das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein (vgl. VwGH 26.1.1995, 93/16/0089, VwGH 22.2.1997, 95/16/0116 - 0120, VwGH 14.10.1999, 97/16/0219, 0220, VwGH 9.11.2000, 97/16/0281, 0282, VwGH 9.8.2001, 98/16/0392, 99/16/0158 und VwGH 21.3.2002, 2001/16/0429).

Gegenstand eines nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerbsvorganges ist das Grundstück in bebautem Zustand auch dann, wenn die Verträge über den Erwerb des unbebauten Grundstückes einerseits und des darauf zu errichtenden Gebäudes andererseits zwar nicht durch den Willen der Parteien rechtlich verknüpft sind, zwischen den Verträgen jedoch ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist dann gegeben, wenn der Verkäufer bzw. Organisator auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbietet und der Erwerber dieses Angebot als einheitliches annimmt oder nur insgesamt annehmen kann (vgl. VwGH 19.3.2003, 2002/16/0047)

Ergänzend wird noch ausgeführt, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Käufer nur dann als Bauherr anzusehen ist, 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 (VwGH 30.9.1999, 96/16/0213, 0214). Die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen dabei **kumulativ** vorliegen (VwGH 12.11.1997, 95/16/0176).

Die Kriterien "Fixpreisvereinbarung" und "Risikotragung" dürfen nicht isoliert betrachtet werden. Ein Bauwerber, dem ein Grundstück seit Jahren gehört, wird die Bauherreneigenschaft nicht dadurch verlieren, dass er mit dem Bauunternehmer eine Fixpreisvereinbarung eingeht. Auch ist 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 oder eine vom Organisator namhaft gemachte Baufirma und wird an diese das Risiko der planmäßigen Ausführung überwälzt, dann spricht das gegen die Bauherreneigenschaft des Erwerbers.

Nun hat die Bw. das Grundstück am 1.7.1993 erworben.

Auf Grund der Aktenlage ergibt sich, dass die DP mit einer Broschüre, datiert mit 30.8.1994, eine Reihenhausanlage mit sechs Häusern bewirbt, wobei auf der Liegenschaft der Bw. sich der Vermerk findet "Haus 1 verkauft".

Im Oktober 1994 teilte die Bw. dem Finanzamt mit, dass die Grundstücke für die Anlage erst umgewidmet werden müssten. Erst nach Rechtskraft dieser Umwidmung könne die Einreichung um Baubewilligung vorgenommen werden.

Die Baubewilligung wurde der Bw. auf Grund ihres Ansuchens vom 23.1.1995 mit Bescheid vom 13.3.1995 erteilt.

Mit Auftragsschreiben vom 29.7.1995 erteilte die Bw. der Fa. P den Auftrag zur Errichtung eines Hauses im Teilausbau.

Aus der Aktenlage ist nicht ersichtlich, ob die von der Bw. beauftragte Fa. P von der Organisatorin, der Fa. DP, namhaft gemacht wurde.

Hinsichtlich der weiteren Grundstücke ist Folgendes festzuhalten:

Zwei Grundstücke wurden i.J. 1994 bzw. 1995 verkauft und von den jeweiligen Erwerbern die Fa. DP mit der Errichtung des bzw. der Häuser beauftragt.

Die restlichen drei Grundstücke wurden von der DP i.J. 1996 erworben.

1997 wurde eines dieser drei Grundstücke mit einem darauf errichteten Rohbau von der DP veräußert.

Die Bw. hat somit als Einzige eine andere Firma mit der Errichtung des Hauses beauftragt und dies auch erst zwei Jahre nach dem Erwerb des Grundstückes.

Es kann folglich nicht davon ausgegangen werden, dass die Bw. in ein Bauherrenmodell eingebunden war, weshalb die Baukosten nicht in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage miteinzubeziehen sind.

Auf Grund der dargestellten Sach- und Rechtslage war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Graz, am 21. Dezember 2004