



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., inD., vertreten durch Dr. Helga Kaiser, Notar, 8600 Bruck a. d. Mur, Hoher Markt 3, vom 16. Dezember 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 16. November 2009 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 5./11. Juli 2007 erwarben Herr Bw. und Frau A.M. (in der Folge auch Berufungswerber genannt) einerseits von Frau M.F. (in der Folge auch Grundstücksverkäuferin genannt) das Grundstück 5 aus der EZ Z um den Kaufpreis von 49.000,00 € und andererseits von der B einen ideellen 1/7-Anteil am Grundstück 1 SB (Weg) Grundbuch G um den Kaufpreis von 12.820,00 €, je zur Hälfte.

Die Grunderwerbsteuer wurde von der Vertragsverfasserin selbstberechnet, für den Erwerb des Grundstückes 5 je in Höhe von 857,50 €.

Im Zuge einer Außenprüfung durch das Finanzamt wurden vom Prüfer folgende Feststellungen getroffen:

Lt. Teilungsausweis des D.I. W.H. vom 12. März 2005, GZ. X, wurde die der Grundstücksverkäuferin Frau M.F. gehörige Liegenschaft EZ Z im Gesamtausmaß von 6100 m²

in acht Grundstücke mit einem Ausmaß zwischen 700 m² und 923 m² geteilt. Die Teilungsgenehmigung wurde mit Bescheid vom 22. September 2006 erteilt.

Daneben erlangte das Finanzamt Kenntnis von einem Optionsvertrag vom 30. November 2005 zwischen der Grundstücksverkäuferin Frau M.F. und Herrn M.M., wonach die Grundstücksverkäuferin dem Optionsnehmer das alleinige Recht einräumt die acht Grundstücke lt. vorhin genannten Teilungsausweis unter folgenden Bedingungen zu erwerben: der Optionsnehmer verpflichtet sich die Grundstücke Nr. 2 und Nr. 3 binnen vier Wochen nach Rechtskraft des Bebauungsplanes um einen Kaufpreis von 70,00 €/m² zu erwerben oder durch einen von ihm namhaft gemachten Dritten erwerben zu lassen. Gleichzeitig mit dem Verkauf dieser beiden Grundstücke verpflichtet sich die Grundstücksverkäuferin das Grundstück Nr. 1 SB (Weg) in das Eigentum des Optionsnehmers zu übertragen. Für die verbleibenden Grundstücke wird der Optionsvertrag für die Dauer von einem Jahr ab Rechtskraft des Bebauungsplanes verlängert.

In der Folge erwarb die B von der Grundstücksverkäuferin mit Kaufvertrag vom 23. November 2006 die Grundstücke Nr. 1 SB (Weg), Nr. 2 und Nr. 3 um einen Gesamtkaufpreis von 98.000,00 €, dieser Preis entspricht den im vorhin genannten Optionsvertrag getroffenen Vereinbarungen.

Die C. Bauträger GmbH bewarb auf den der Grundstücksverkäuferin gehörigen Grundstücken das „Projekt Y“, im Prospekt werden lt. Bebauungsplan Fertig- und Massivhäuser auf den Grundstücken mit einer Preisliste für die sieben Baugrundstücke angeboten.

Lt. Firmenbuchauszug der C. Bauträger GmbH, die ihren Geschäftszweig mit Ausübung des Immobilienmaklergewerbes bezeichnet, vertritt Herr M.M. seit 8. März 2000 bzw. seit 4. April 2005 selbständig die Gesellschaft als Geschäftsführer und war vom 8. März 2000 bis 24. März 2007 auch Gesellschafter dieses Unternehmens, ab dem zuletzt genannten Zeitpunkt ist Frau R.M. Gesellschafterin.

Herr M.M. ist seit 2001 auch Geschäftsführer und Gesellschafter der D. Bau GmbH, die ihren Geschäftszweig mit „Bau und Sanierung“ bezeichnet.

Bereits am 6. Juni 2007, etwa ein Monat vor dem Kaufvertragsabschluss über das Grundstück, erteilten die Berufungswerber an die C. Bauträger GmbH den Auftrag zur Errichtung eines Fertighauses in der Ausbaustufe belagsfertig inklusive Keller, lt. beiliegender Baubeschreibung, mit einem Kaufpreis von 160.640,00 €, wobei eine Festpreisgarantie bis zum Bauende vereinbart wurde. In der Baubeschreibung scheint bereits das Bauvorhaben „Y“ auf. Das Ansuchen um Baubewilligung für das Wohnhaus mit überdachten Abstellplätzen auf dem Grundstück Nr. 5 wurde von den Berufungswerbern am 8. Juli 2007 beim Marktgemeindeamt Y eingereicht, die Planung der Einreichpläne wurde von der D. Bau GmbH durchgeführt.

Schließlich gaben die Berufungswerber auf ein Ergänzungersuchen des Finanzamtes bekannt, dass sie über Informationen von Einheimischen auf das Grundstück gestoßen und auf die Firma C. Bauträger GmbH auf Grund der Grundstücksaufschließung aufmerksam geworden seien, es keine Prospekte zum Projekt gebe, kein Vorvertrag oder eine sonstige Vereinbarung bezüglich des Grundstückerwerbes abgeschlossen und das Gebäude von den Berufungswerbern selbst geplant worden sei. Für die Errichtung des Hauses sei ein Fixpreis vereinbart worden. Die am Bau beteiligten Firmen seien jeweils von der C. Bauträger GmbH beauftragt worden und erfolgte auch die Rechnungslegung der Professionisten an die C. Bauträger GmbH.

Auf Grund dieser Feststellungen setzte das Finanzamt gegenüber den Berufungswerbern mit Bescheiden gemäß [§ 201 BAO](#) vom 16. November. 2009 die Grunderwerbsteuer in Höhe von je 3.668,70 € fest, nunmehr ausgehend vom Kaufpreis für das Grundstück und das belagsfertige Einfamilienhaus, je zur Hälfte. In der Begründung des Bescheides wurde ausgeführt, dass im vorliegenden Fall die Berufungswerber an den Erwerb und die Errichtung des Wohnhauses gebunden gewesen seien. Der Kaufvertrag über das Wohnhaus sei vor dem Grundstückskaufvertrag abgeschlossen worden. Im Auftrag zur Errichtung eines Ziegelmassivhauses sei in der Baubeschreibung bereits als Bauort das kurze Zeit später erworbene Grundstück ausgewiesen. Damit sei im Zeitpunkt des Grundstückskaufes die Absicht, ein mit dem ausgesuchten Haustyp bebautes Grundstück zu erwerben, festgestanden. Daher seien die Errichtungskosten für das Wohnhaus in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen.

Dagegen wurde rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung eingebracht mit der Begründung, dass die Berufungswerber Eigentümer einer Eigentumswohnung gewesen seien, die durch den Familienzuwachs zu klein geworden sei. Sie hätten über einen längeren Zeitraum diverse Fertigteilhauskataloge und Fertigteilhausmessen besucht. Als Beweis wurde ein Kostenvoranschlag vom 1.6.2007 über ein Ziegelmassivhaus beigelegt, Eigenleistung des Bauherren wäre die Beibringung eines Grundstückes gewesen. Über ein Zeitungsinserat seien die Berufungswerber auf den Kaufgegenstand aufmerksam geworden, es seien nur die Grundstücke angepriesen worden. In der beiliegenden Kaufvereinbarung vom 27.5.2007 sei ersichtlich, dass Kaufgegenstand das Grundstück und der Weganteil gewesen seien. Alle von den Berufungswerbern besichtigten Fertigteilhäuser seien zu teuer gewesen. Als sie sich für das später erworbene Grundstück interessierten, hätten sie erfahren, dass auch die Fa. C. Bauträger GmbH Fertigteilhäuser herstelle und diese Häuser hätten sich im Rahmen der finanziellen Möglichkeiten der Berufungswerber gehalten. Den Berufungswerbern sei es freigestellt gewesen, das Grundstück alleine zu kaufen, sie seien Bauherren des zu errichtenden Gebäudes gewesen und der Kauf des Grundstückes sei niemals an den Kauf des

Bauwerks gebunden gewesen. Auch von der Grundstücksverkäuferin sei es nicht beabsichtigt gewesen, dass der Verkauf der Grundstücke an den Verkauf von Gebäuden gekoppelt sei. Dieser Umstand könne durch den Verkauf des Grundstückes Nr. 2 belegt werden, da die Käufer dieses Grundstücks kein von der Fa. C. Bauträger GmbH zu errichtendes Haus gekauft hätten. Auch wenn es nach außen hin den Anschein habe, dass es sich bei diesem Kauf um ein Bauherrenmodell handle, sei doch jeder Erwerbsvorgang für sich allein zu beurteilen. Der Umfang für die Gegenleistung des Grundstückes habe lediglich im Kaufpreis für das Grundstück bestanden und nicht im Erwerb eines Gebäudes, daher seien die Berufungswerber jederzeit Bauherren gewesen, die alleine das Bauherrenwagnis zu tragen gehabt hätten. Die Berufungswerber hätten sich aus freiem Willen, ohne Zwang für das Fertigteilhaus der Fa. C. Bauträger GmbH entscheiden können. Die Unterfertigung beider Verträge sei deshalb nahezu zeitgleich erfolgt, da natürlich beabsichtigt gewesen sei, wenn nun endlich ein passendes Grundstück gefunden war, dass dann auch das Haus so rasch wie möglich errichtet werde. Die Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Der unabhängige Finanzsenat brachte den Berufungswerbern folgende Ergänzung des Sachverhaltes mit Schreiben vom 20. Februar 2012 zur Kenntnis und forderte sie auf eine allfällige Stellungnahme zu übermitteln:

„Im Bemessungsakt liegt der Optionsvertrag vom 30. November 2005 zwischen Frau M.F. und Herrn M.M. (lt. Firmenbuchauszug Geschäftsführer und Gesellschafter der C. Bauträger GmbH) auf, wonach Frau M.F. Herrn M.M. das alleinige Recht einräumt die sich in ihrem Eigentum befindlichen, acht geteilten Grundstücke zu erwerben oder durch einen von ihm namhaft gemachten Dritten erwerben zu lassen.

Darüber hinaus ist lt. Firmenbuchauszug Herr M.M. auch Geschäftsführer und Gesellschafter des Planverfassers D. Bau GmbH.

Diese Umstände sowie Ihre Antworten auf das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 18.8.2008, insbesondere der mit der C. Bauträger GmbH vereinbarte Fixpreis, Beauftragung der am Bau beteiligten Firmen durch die C. Bauträger GmbH und die Rechnungslegung der Professionisten an die C. Bauträger GmbH, bedeuten, dass Sie im vorliegenden Fall nicht als Bauherr iSd GrEStG anzusehen sind, da die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht.

Aus diesem Grund wäre nach Ansicht des UFS die Berufung in der Berufungsentscheidung abzuweisen.“

Die Berufungswerber übermittelten zum zuletzt genannten Schreiben keine Stellungnahme.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Berufungswerber hinsichtlich des auf dem erworbenen Grundstück errichteten Einfamilienhauses als Bauherren anzusehen sind 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 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 Grundstücks 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. Diese Leistungen können also auch an Dritte erbracht werden, insbesondere an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter eines Gebäudes auf dem Grundstück. 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 31.3.1999, [99/16/0066](#), und vom 15.3.2001, 2000/16/0082, sowie Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Bd. II, 3. Teil Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 88a zu § 5 GrEStG). Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.9.2004, [2004/16/0081](#), ergibt sich eine besagte Verknüpfung der Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb auch aus dem zeitlichen Zusammenhang des am 6. Juni 2007 abgeschlossenen Vertrages über die Errichtung eines Einfamilienhauses, in dem der Bauort bereits fixiert wurde, und dem erst danach am 11. Juli 2007 abgeschlossenen Grundstückskaufvertrag bzw. der Kaufvereinbarung vom 27. Mai 2007.

Im Zeitpunkt des Grundstückskaufes stand die Absicht, ein mit dem ausgesuchten Haus bebautes Grundstück zu erwerben daher bereits aus dem Grund fest, dass der Kaufvertrag über das Haus zeitnah mit dem Grundstückskaufvertrag abgeschlossen wurde.

Ob ein Grundstückserwerber als Bauherr eines darauf zu errichtenden Gebäudes anzusehen ist, ist an Hand einer Mehrzahl von Kriterien zu beurteilen. Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist der Erwerber einer Liegenschaft nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- 1) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- 2) das Baurisiko zu tragen hat, d.h. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- 3) das finanzielle Risiko tragen muss.

Diese Voraussetzungen müssen **kumulativ** von allem Anfang bzw. vom Beginn der Planungsphase an auf Seiten des Erwerbers vorliegen, will er als Bauherr angesehen werden (vgl. VwGH 29.1.1996, [95/16/0121](#)).

Das Baurisiko trägt, wer den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist. Werden Mängel am Bauwerk ausschließlich gegenüber dem Generalunternehmer, nicht aber gegenüber den bauausführenden Unternehmen gerügt, so kann daraus der Schluss gezogen werden, dass der Erwerber das Baurisiko nicht getragen hat (vgl. 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 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 überwältzt, dann spricht das gegen die Bauherreneigenschaft des Erwerbers (vgl. VwGH 31.3.1999, [96/16/0213](#), 0214).

Gerade eine Fixpreisvereinbarung und damit der Ausschluss des Risikos der Preiserhöhung werden als ein wesentliches Indiz für das Nichtvorliegen der Bauherrenstellung angesehen. Trifft den Käufer das Risiko nur in Bezug auf Gesetzesänderungen oder hat er nur im Falle der Erhöhung von Lohn- und Materialkosten gewisse Nachzahlungen zu leisten, liegt das finanzielle Risiko nicht bei ihm.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes obliegt es dem Bauherrn, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten, der Baubehörde gegenüber als Bauwerber aufzutreten, die Verträge mit den Bauausführenden im eigenen Namen abzuschließen und die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen (VwGH 3.10.1996, [95/16/0068](#)).

Allerdings stellt der Umstand, dass einem Steuerpflichtigen im Verhältnis zur Baubehörde die Eigenschaft eines Bauwerbers zukommt, unter einer Vielzahl von Merkmalen nur ein Indiz dar. Dass die Baubehörde das Auftreten des Steuerpflichtigen als Bauwerber zur Kenntnis nimmt, vermag die Abgabenbehörde bei der von ihr zu beantwortenden Frage der Bauherreneigenschaft aber nicht zu binden, da der Begriff "Bauherr" im Baurecht nicht ident ist mit jenem im Grunderwerbsteuerrecht (VwGH 26.3.1992, [90/16/0211](#), 0212).

Im vorliegenden Fall wurde zwischen dem Geschäftsführer und Gesellschafter des Unternehmens, das das Gebäude an die Berufungswerber verkaufte, ein Optionsvertrag mit der Grundstücksverkäuferin abgeschlossen, wonach der Geschäftsführer oder ein von ihm genannter Dritter die Grundstücke erwerben könne. Daneben erfolgte die Planung des Gebäudes durch eine Baufirma, in der Herr M.M. ebenfalls geschäftsführender Gesellschafter ist. Damit steht die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung. Die Berufungswerber waren also an ein bestimmtes, durch die Planung eines, mit der Grundstücksverkäuferin zusammenarbeitenden Organisator, vorgegebenes Gebäude gebunden, sodass ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen ist.

Dass auf dem Grundstück Nr. 2 kein Gebäude der Fa. C. Bauträger GmbH errichtet wurde, hat auf den hier zu beurteilenden Sachverhalt keinen Einfluss.

Zusammenfassend liegt im Hinblick auf die im gegenständlichen Fall vorhandene Verknüpfung von Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses keine Bauherreneigenschaft der Berufungswerberin vor, weshalb die der Höhe nach nicht strittigen Kosten der Gebäudeerrichtung in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind.

Da der bekämpfte Grunderwerbsteuerbescheid den gesetzlichen Bestimmungen, der Lehre und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht, konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Graz, am 23. April 2012