



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des CL, XY, vom 21. Dezember 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch AD RR Renate Pfändtner, vom 11. Dezember 2001 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Art	Höhe	Art	Höhe
Gegenleistung	1,058.017,00 S	Grunderwerbsteuer	37.030.00 S das entspricht 2.691,07 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Abgabe ist der Begründung zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 4. April 1996 haben die Ehegatten L das Grundstück 57/34 aus der Liegenschaft EZ 1, KG H, im Ausmaß von 388 m² von den Ehegatten S um einen vereinbarten Kaufpreis von 416.034,00 S je zur Hälfte gekauft.

Aufgrund amtlicher Ermittlungen hat das Finanzamt Kenntnis davon erlangt, dass für die Grundstücke 57/34–37 der Liegenschaft EZ 1, KG H, somit auch für die von den Ehegatten L erworbene Parzelle, der Firma C (im Folgenden nur mehr kurz C genannt) am 2. November 1994 eine Baubewilligung für die Errichtung einer Gruppenhausanlage erteilt worden war.

Aus diesem Grund hat das Finanzamt mit Ergänzungsvorhalt vom 18. April 1996 CL befragt, ob die Absicht bestehe, auf dem erworbenen Grundstück ein Reihenhauses zu errichten und für diesen Fall um Beantwortung eines Fragenkataloges bezüglich ihrer Bauherreneigenschaft und um Vorlage zweckdienlicher Unterlagen ersucht.

In Beantwortung dieses Vorhaltes hat CL am 29. April 1996 zunächst folgende Angaben gemacht:

Der Erwerb des Grundstückes sei nicht an eine Bauverpflichtung geknüpft gewesen. Der Grunderwerb sei aufgrund eines Maklervertrages erfolgt und sie hätten durch Bekannte von dem Projekt Kenntnis erlangt. Das zu errichtende Gebäude werde erst im eigenen Auftrag und nach ihren Wünschen geplant, der Baubeginn sei noch nicht bekannt und Bauaufträge seien noch nicht erteilt worden.

Zuletzt stellt CL wortwörtlich klar: „Es gibt keinen Bauträger für mein Haus, Bauherr bin ich und auch Antragsteller für die Wohnbauförderung.

Ergänzend waren dem Schreiben der Zahlungsbeleg für den Grundstückskaufpreis und der Vermittlungsauftrag mit C beigelegt.

Daraufhin hat das Finanzamt mit Bescheiden vom 9. Mai 1996 den Ehegatten L **vorläufig** Grunderwerbsteuer nur vom Grundstückskaufpreis in Höhe von jeweils 7.281,-- S vorgeschrieben, da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei.

In weiterer Folge hat das Finanzamt mit Erhebungsauftrag vom 10. Juni 1996 gemäß § 143 BAO **Bauakteneinsicht bei der Gemeinde** H angeordnet, welche vom zuständigen Erhebungsorgan am 11. Juni 1996 vorgenommen wurde.

Im Bericht vom 23. Jänner 2001 über das Ergebnis der Erhebung ist als Gegenstand der Amtshandlung „Erhebungen für Zwecke der Grunderwerbsteuer, Bauherrenmodell C, H II, Bauakteneinsicht“ angeführt und wird zusammenfassend festgehalten, das Reihenhausesprojekt

H II sei in mehreren Bauabschnitten bei der Baubehörde eingereicht worden, die Grundeigentümer hätten C einen Vermittlungsauftrag erteilt, die gegenständlichen Grundstücke seien in den Jahren 1996 bis 2000 verkauft worden. Als Beilagen werden diverse Kopien aus den Bauakten der Baubehörde und der Vermittlungsauftrag der Ehegatten S (Verkäufer) an C genannt.

Im gegenständlichen Bemessungsakt finden sich davon:

Ansuchen um Baubewilligung an das Gemeindeamt H vom 22. Juni 1995 hinsichtlich des Grundstückes 57/34, worin noch S als Grundeigentümer und C als Bauwerber genannt sind, samt zugehörigem Einreichplan für die Errichtung eines Reihenhauses samt PKW-Garage (Bauführer und Planverfasser H). Dieses trägt einen Genehmigungsvermerk vom 13. Juli 1995.

Baubewilligungsbescheid vom 13. Juli 1995 an C für den Neubau eines Reihenhauses auf dem Grundstück 57/34 in H .

Bewilligungsbescheid vom 30. Dezember 1995 an C für den Anschluss an die öffentliche Wasserleitung.

Bewilligungsbescheid vom 21. Mai 1996 an Herrn Ing. CL für den Anschluss an den öffentlichen Kanal.

Aufgrund dieser Erhebungsergebnisse hat das Finanzamt mit einem weiteren Ergänzungsvorhalt vom 14. März 2001 die Ehegatten L neuerlich ersucht, betreffend die Bebauung ihres Grundstückes Auskunft zu erteilen und Unterlagen, insbesondere Projektierungsbroschüre, Vereinbarungen mit C, Bauverträge und Schlussrechnung, vorzulegen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes haben die Ehegatten L vorgelegt:

Vermittlungsauftrag vom 25. März 1996, mit welchem C den Ehegatten L das Grundstück Parzelle 57/34 in H, zum Kauf angeboten hat. C erklärt das Grundstück vermitteln zu dürfen, Verfügungsberechtigter der Liegenschaft sei der Verkäufer.

Schlussrechnung der Firma Baumeister Hh (im Folgenden nur mehr kurz H genannt):

Pauschalpreis lt. Bauvertrag	1,416.666,70 S
Diverse Zusatzaufträge	196.786,30 S
Summe	1,613.453,00 S
+ 20 % MWSt	322.690,60 S
Schlussrechnungssumme	1,936.143,60 S

Original **Bauplan Typ B 1** vom Bauherrn persönlich erstellt, für das Kellergeschoss und das Erdgeschoss.

Über Ersuchen des Finanzamtes hat darüber hinaus H am 9. Juli 2001 eine Kopie des mit den Ehegatten L abgeschlossenen **Bauvertrages** vom 2. April 1996 vorgelegt, welcher im Wesentlichen folgende entscheidungsrelevanten Regelungen enthält:

Seite 1) H wird von den Ehegatten L aufgrund der Verkaufsmappe C samt Leistungsbeschreibung die Errichtung eines Reihenhauses in H I Haustyp B1 mit Garage zu einem Pauschalpreis von 1,700.000,00 S inkl. MwSt übertragen. Darin sind neben reinen Baumeisterarbeiten auch Leistungen wie Stiegen, Fenster und Außentüren, Garagentor, Außenverputz, Zimmerer, Dachdecker und Spenglerarbeiten der Baustufe I - wie in der Verkaufsmappe erläutert - enthalten.

Seite 2) "Zusatzleistungen lt. heutiger Besprechung werden separat angeboten und in Auftrag gegeben".

Seite 3) Als Auftragsgrundlage wird (unter anderem) noch einmal ausdrücklich die Verkaufsmappe C angeführt.

H haftet voll verantwortlich für den Vollzug der gesetzlichen und behördlichen Vorschriften und für die statisch einwandfreie Erstellung des Bauwerks.

Seite 4) Die Pauschalpreise für die Baustufe I und für Sonderwünsche sind Fixpreise bis Ende Rohbau samt Außenputz.

Der Pauschalpreis für Baustufe I wird in Leistungsprozente der Gesamtsumme aufgegliedert, was lediglich zur ungefähren Leistungsabrechnung dient. Es können jedoch einzelne Schritte bzw. deren Preise daraus nicht abgeleitet werden.

Seite 5) Die bei C geleistete Anzahlung wird bei der Rohbaurechnung nach Dach in Abzug gebracht. Anzahlung: 150.000,-- S. Nach Fertigstellung der Arbeiten wird eine Schlussrechnung gelegt. Es entfällt eine Abrechnung nach Leistung, da es sich beim vereinbarten Preis um eine Pauschale handelt.

Aufgrund dieser Aktenlage hat das Finanzamt mit Bescheiden vom 11. Dezember 2001 gemäß § 200 Abs. 2 BAO die Grunderwerbsteuer für den Kaufvertrag der Ehegatten L vom 4. April 1996 endgültig in Höhe von jeweils 41.163,00 S festgesetzt. Bei der Berechnung wurden zum bisherigen Kaufpreis für das Grundstück die Baukosten lt. Schlussrechnung für das von H errichtete Reihenheim hinzugerechnet.

Zur Begründung hat das Finanzamt ausgeführt, dass dem einzelnen Erwerber die Bauherreneigenschaft dann nicht zukomme, wenn er sich in ein bestehendes Gesamtkonzept einbinden

lasse, keinen Einfluss auf die bauliche Gestaltung des Hauses nehmen könne und das finanzielle Risiko nicht tragen müsse. Aufgrund von Ermittlungen bei gleichgelagerten Erwerbsvorgängen habe das Finanzamt in Erfahrung gebracht, dass C die Baubewilligung für die Errichtung einer Gruppenhausanlage erteilt worden sei. Mit H sei ein Bauvertrag über die Errichtung eines Reihenhauses abgeschlossen worden, der auf der Verkaufsmappe C basiere. Jeder Liegenschaftserwerber dieser Reihenshausanlage habe weiters mit C einen Vertrag abgeschlossen, wonach C die erforderlichen Vorarbeiten in rechtlicher, technischer, wirtschaftlicher und finanzieller Natur in Verbindung mit den damit beauftragten Gewerken in die Wege geleitet habe, um das Bauvorhaben realisieren zu können. Die Reihenshauserwerber hätten weiters an C ein Anbot auf Erwerb eines Objektes gestellt und ihr Einverständnis erklärt, dass die seitens C namhaft gemachte Baufirma zu den vertraglich bestimmten Preisen und dem Leistungsverhältnis lt. Informationsmappe, welche dem Erwerber bekannt sei, von C namens und Auftrags der Erwerber mit der Errichtung des Reihenhauses beauftragt werde.

Der Bauwerber habe daher nur geringen Einfluss nehmen können und sei somit von einem Erwerbsvorgang eines Grundstückes mit einem darauf zu errichtenden Haus auszugehen.

Gegen diesen endgültigen Grunderwerbsteuerbescheid hat CL, nunmehriger Berufungswerber, =Bw, am 20. Dezember 2001 Berufung eingelegt, weil die in der Schlussrechnung gesondert angeführten Zusatzaufträge nicht Gegenstand des mit H abgeschlossenen Bauvertrages auf Grundlage der Verkaufsmappe C gewesen seien. Die Zusatzaufträge seien in der Eigenschaft als Bauherr ohne Vermittlung C und außerhalb der Vereinbarungen der Verkaufsmappe in Auftrag gegeben worden. Der Bw sei nicht verpflichtet gewesen, H zu beauftragen, er hätte diese Zusatzleistungen jederzeit auch an eine andere Firma vergeben oder in Eigenregie durchführen können.

Diese Berufung hat das Finanzamt dem unabhängigen Finanzsenat am 10. Juni 2005 ohne vorherige Erlassung einer BVE zur Entscheidung vorgelegt.

Zur Vervollständigung des Sachverhaltes hat die zuständige Referentin des UFS aus gleichgelagerten Berufungsakten in Zusammenhang mit der Reihenshausanlage H noch die folgenden Dokumente, welche für den gegenständlichen Fall von Interesse sind, ausgehoben und ihrer Entscheidung zugrunde gelegt:

Baubewilligung für C vom 2. November 1994 für eine Gruppenhausanlage auf den Grundstücken 57/34 bis 37 entsprechend einem Bauplan des D und Verhandlungsschrift über die Bauverhandlung vom 10. Juli 1995 hinsichtlich der Bauvorhaben auf ebendiesen Grundstücken in Anwesenheit eines Vertreters für C als Beteiligte. Als Planverfasser und Bauführer wird wiederum H genannt.

Planvorschlag für ein Reihenhaus Typ B1 (Südostansicht, Nordwestansicht, Kellergeschoss, Erdgeschoss, Dachgeschoss und Schnitt).

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Nach § 5 Abs. 1 Z1 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 bebaute Zustand maßgeblicher Gegenstand des Erwerbsvorganges.

Gegenstand ist das Grundstück in bebaute 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. Treten auf der Veräußererseite mehrere Firmen als Vertragspartner auf, die untereinander nicht verbunden sind, liegt ein enger sachlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen vor, wenn die Personen durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss des Grundstückskaufvertrages und der auf Bebauung gerichteten Verträge hinwirken.

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 durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators 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.

Die von der höchstgerichtlichen Judikatur geforderte Erkennbarkeit eines Vertragsgeflechtes auf der Veräußererseite, welches dem Erwerber einen Grundstückserwerb in bebaute Zustand verschaffen soll, ist im konkreten Fall gegeben, da hinsichtlich der gesamten Reihenanlage H für die betroffenen Grundstücke sowohl ein Vermittlungsauftrag S mit C, als auch solche C mit den Käufern existieren und weiters die Bauwerber ihr Einverständnis mit der von C namhaft gemachten ausführenden Baufirma erklärt haben. Nicht zuletzt nimmt der von den Käufern mit H abgeschlossene Bauvertrag wiederum auf die Verkaufsmappe C Bezug.

Dass ein Gesamtprojekt vorhanden war, wird vom Bw nicht in Zweifel gezogen. Schon mit Bescheid vom 2. November 1994 wurde C die Errichtung einer Anlage im Rahmen des verdichteten Flachbaues bewilligt. Davon ausgehend wurde letztlich in abgeänderter Form (generelle Reduktion um ein Geschoss und in Einzelfällen eine Änderung der Raumaufteilung) das gegenständliche Reihenhausprojekt verwirklicht.

Wesentlichste Indizien für die Eingliederung des Bw in das bestehende Rahmenprojekt sind vor allem:

die Textierung im Bauvertrag vom 2. April 1996, worin H von den Ehegatten L aufgrund der Verkaufsmappe C samt Leistungsbeschreibung die Errichtung eines Reihenhauses in H I Haustyp B1 mit Garage zu einem Pauschalpreis von 1,700.000,00 S inkl. MwSt übertragen wird,

die lt. Bauvertrag vom Bw an C geleistete Anzahlung und

die Tatsache, dass der Bw den Bauvertrag mit H bereits zwei Tage vor dem Grundstückskauf geschlossen hat.

Nicht zuletzt hat der Bw das Grundstück 57/34 zu einem Zeitpunkt erworben, in dem die Planung und Bewilligung für das Reihenhausprojekt H I (umfasst die Grundstücke 57/34 bis 39) bereits vollständig abgeschlossen war, nämlich ca. ein Jahr nach den übrigen Erwerberrn.

Im Übrigen bestreitet der Bw im vorliegenden Berufungsfall den Zusammenhang zwischen dem Kauf des Grundstückes und der Errichtung eines im Wesentlichen vorgeplanten Reihenhauses dem Grunde nach nicht. Auch die Vielzahl gleichartiger Vertragsgestaltungen - mit den gleichen beteiligten Firmen - bei benachbarten Objekten unterstreichen, dass von einem zufälligen Zusammentreffen von Grund- und Hauskauf nicht gesprochen werden kann.

Damit ergibt sich aber, dass der Grundstückserwerb und der Erwerb des Hauses in einem derart engen tatsächlichen, sachlichen Zusammenhang stehen, dass ein einheitlicher Vorgang anzunehmen ist. Es ist davon auszugehen, dass im Zeitpunkt des Grundkaufes bereits die Absicht des Bw darauf gerichtet war, ein noch zu errichtendes Wohnhaus, bzw. ein bebautes Grundstück zu erwerben.

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist der Erwerber einer Liegenschaft überdies nur dann als Bauherr eines darauf zu errichtenden Gebäudes anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann, das Baurisiko zu tragen hat, und das finanzielle Risiko tragen muss.

Bei der Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Hauses ist entscheidend, ob dem Abgabepflichtigen das Recht und die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zugestanden werden. Hiezu sei nur kurz darauf hingewiesen, dass nach der sehr zahlreichen Judikatur des VwGH die Einflussnahme des Bw auf die bauliche Gestaltung keinesfalls ausreichend war, um Bauherreneigenschaft zu begründen.

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 ausführenden Unternehmen gerügt, und hat der Erwerber keinen Anspruch auf Aufgliederung und Rechnungslegung, so kann daraus der Schluss gezogen werden, dass der Erwerber das Baurisiko nicht getragen hat (vgl. VwGH vom 12. November 1997, 95/16/0176). In diesem Sinn hat lt. Bauvertrag sowohl das zeitliche als auch das qualitative Risiko voll und ganz H getragen.

Nicht zuletzt wird gerade die vorliegende Fixpreisvereinbarung als ein wesentliches Indiz für das Nichtvorliegen der Bauherrenstellung angesehen.

Da die für die Bauherreneigenschaft sprechenden Kriterien überdies kumulativ vorliegen müssen, ist es nicht von Belang, wenn einzelne Indizien weniger stark ausgeprägt sind. In einer Gesamtbetrachtung ist jedenfalls davon auszugehen, dass der Bw nicht Bauherr hinsichtlich des auf dem erworbenen Grundstück errichteten Reihenhauses war.

Die Berufungsbehörde kann dem Bw allerdings darin Recht geben, dass bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer die Kosten für Zusatzaufträge, die im Pauschalpreis lt. Bauvertrag nicht enthalten waren, in die Bemessungsgrundlage mit einbezogen worden sind. Gerade weil der Fixpreis und damit der Ausschluss des Risikos der Preiserhöhung gegenüber der anlässlich des Grundstückserwerbes vereinbarten Basis als wesentliches Indiz für den Ausschluss der Bauherrenstellung angesehen wurde, kann nur der Fixpreis für die Ermittlung der Gegenleistung herangezogen werden.

Nur dieser vereinbarte Fixpreis ist vom gegenständlichen Vertragsgeflecht erfasst. Aufwendungen, die der Bw in der Folge für Veränderungen oder Verbesserungen an dem Haus getätigt hat und die erst nach der Auftragserteilung gesondert angeboten wurden, können daher nicht in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage mit einbezogen werden (vgl. VwGH vom 30. Mai 1994, 92/16/0144).

In die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage sind daher lediglich die Grundstückskosten (416.034,00 S) und der vereinbarte Fixpreis (1.700.000, 00 S) einzurechnen; nachträglich entstandene Mehr- oder Minderkosten für Veränderungen oder Verbesserungen an dem Haus sind außer Ansatz zu lassen.

Die Bemessungsgrundlage und die Grunderwerbsteuer berechnen sich daher wie folgt:

Grundstückskosten		416.034,00 S
Errichtungskosten Reihenhause (Pauschalpreis)		1.700.000,00 S
Summe		2.116.034,00 S
Bemessungsgrundlage	davon 1/2	1.058.017,00 S
Grunderwerbsteuer	3,5 %	37.030.00 S
Abzüglich GrEST lt. Erstbescheid vom 23. März 1995		7.281,00 S
Nachforderung		29.749,00 S
	entspricht	2.161,94 €

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, am 24. Juli 2007