

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 23.12.1994 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird dahingehend Folge gegeben, dass der Bescheid lautet:  
Gemäß § 7 Z 3 GrEStG 1987 wird die Grunderwerbsteuer mit 3,5 % von der Gegenleistung in Höhe von 620.183,33 ATS festgesetzt mit 21.706,00 ATS.  
im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Hinweis: der festgesetzte Abgabenbetrag entspricht 1.577,44 Euro.

### 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

Die Bw. und Herr Hubert R. erwarben mit Kaufvertrag vom 29.4./13.9.1994 zu 1/3 bzw. 2/3 Anteilen das im Vertrag unter Punkt III. näher beschriebene Grundstück.

Im Ermittlungsverfahren zur Überprüfung der Bauherreneigenschaft der Erwerber legte die Bw. den am 7.4.1994 mit der Fa. S geschlossenen Werkvertrag über die Errichtung eines Einfamilienhauses in der Ausbaustufe I vor, weiters den Baubewilligungsbescheid vom 14.11.1994 (gerichtet an die Bw. und Herrn Hubert R.), die Niederschrift über die mündliche Bauverhandlung und die Baubeschreibung.

Aus einer Anfragebeantwortung der Fa. S geht noch hervor, dass der Erwerb des Grundstückes erst möglich war, wenn vorher ein Bauvertrag über die Errichtung eines Hauses abgeschlossen wurde. Dies gelte für das gesamte geplante Projekt.

Das Finanzamt kam zum Ergebnis, dass die Bw. nicht als Bauherrin anzusehen ist und setzte die Grunderwerbsteuer unter Einbeziehung der vertraglich vereinbarten Errichtungskosten vorläufig fest.

Dagegen richtet sich die Berufung mit der Begründung, dass die Errichtungskosten nicht in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen seien.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab und änderte die Vorschreibung insofern, als es die Gegenleistung im Verhältnis einem Drittel zu zwei Dritteln ansetzte.

Im Vorlageantrag wird ergänzt: Von der Fa. S wurden nur der Kanal und die Straße gebaut. Über die Fa. S wurde in der Folge das Konkursverfahren eröffnet und der Masseverwalter habe den Rücktritt vom Vertrag erklärt, weshalb der Werkvertrag nicht mehr aufrecht sei und die Bw. ab diesem Zeitpunkt frei entscheiden konnte, wen sie mit den Bauarbeiten für das Einfamilienhaus beauftragen konnte. Es fehle somit die in der Berufungsvorentscheidung angeführte unlösbare Verbindung zwischen dem Werkvertrag und dem Kaufvertrag.

Über weiteres Ersuchen legte die Bw. das Schreiben des Masseverwalters vor, in dem es unter anderem heißt: Ich gebe hiemit gemäß § 21 KO die Erklärung ab, in das bestehende Auftragsverhältnis nicht einzutreten. Dies hat zur Folge, dass eine weitere Vertragserfüllung durch die Gemeinschuldnerin unterbleibt.

In diesem Schreiben ist aber auch darauf hingewiesen, "dass die Fa. SB – eine Nachfolgegesellschaft der Fa. S - beabsichtigt, die Bauarbeiten fertigzustellen und mit Ihnen einen diesbezüglichen Vertrag abzuschließen. Es bleibt Ihrer Disposition überlassen, ob Sie diese Firma mit diesen Leistungen beauftragen oder nicht".

Außerdem legte die Bw. den mit der Fa. SB geschlossenen Werkvertrag, - der (abgesehen vom Hinweis auf die an die Fa. S geleisteten Anzahlung und auf die ebenfalls an die Fa. S geleisteten Zahlung für Straßenanteil und Kanal) im wesentlichen mit dem mit der Fa. S geschlossenen Werkvertrag gleichlautend ist – vor.

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

Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Die Steuer wird gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung berechnet. Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehalteten Nutzungen.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist unter einer Gegenleistung auch alles zu verstehen, was der Erwerber über einen Kaufpreis für das unbebaute Grundstück hinaus aufwenden muss. Erbringt 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. Ist der Erwerber an ein bestimmtes, durch Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, dann ist ein Kauf eines Grundstückes mit - herzstellendem - Gebäude anzunehmen, selbst wenn über diese Herstellung ein gesonderter Werkvertrag abgeschlossen wird.

Abgesehen von dem Fall der rechtlichen Bestandsverknüpfung durch den Willen der Parteien ist Gegenstand des Erwerbsvorgangs das Grundstück in bebautem Zustand aber auch dann, wenn zwischen den Verträgen ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist der Fall, wenn dem Erwerber aufgrund einer konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im wesentlichen feststehenden Preis angeboten wird und er dieses Angebot als einheitliches annimmt oder nur annehmen kann. Dabei können auf der Veräußererseite auch mehrere Personen als Vertragspartner auftreten. Nicht ausschlaggebend

ist, dass der Grundstücksübereignungsanspruch und der Anspruch auf Errichtung des Gebäudes sich zivilrechtlich gegen verschiedene Personen richten. Entscheidend ist vielmehr, dass (auch) der den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag in ein Vertragsgeflecht miteinbezogen ist, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet ist, dem Erwerber als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück in bebautem Zustand zu verschaffen. Der Gegenstand des Erwerbsvorgangs ist nach den dargelegten Grundsätzen im Einzelfall unter Heranziehung aller relevanten Umstände zu bestimmen. Ohne Bedeutung ist es, wenn der Erwerber zunächst den Grundstückskaufvertrag abschließt und erst danach - wenn auch in engem zeitlichen Zusammenhang - den zur Errichtung des Gebäudes notwendigen Vertrag. Umso mehr deutet auf einen einheitlichen Leistungsgegenstand, nämlich auf den Erwerb von Grund und Boden und der Errichtung eines Gebäudes hin, wenn der Vertrag über die Errichtung des Gebäudes bereits vor Abschluss des Grundstückskaufvertrages geschlossen wird. Denn bereits die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebots durch den Erwerber indiziert einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag (oder den Verträgen) über die Gebäudeerrichtung, unabhängig von der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse, und ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können.

Der Erwerber eines Grundstückes ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann: Dem Bauherren obliegt es, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten, der Baubehörde gegenüber als Bau- und Konsenswerber aufzutreten, die Verträge mit den Bauausführenden im eigenen Namen abzuschließen. Ist jedoch ein Bauprojekt in allen Einzelheiten geplant und zu einem gewissen Betrag offeriert, so kann der Käufer üblicherweise auf die Gestaltung des Gebäudes – abgesehen von geringfügigen Änderungen – keinerlei Einfluss nehmen und auch keine Bauaufträge erteilen.

b) das Baurisiko zu tragen hat, d.h. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist: Der Bauherr schließt die Verträge mit den Baufirmen im eigenen Namen ab und wird aus diesen Abmachungen unmittelbar verpflichtet und berechtigt, sodass er Baumängel, Garantieansprüche und Verzögerungsschäden auch unmittelbar selbst geltend machen kann.

c) das finanzielle Risiko tragen muss, d.h., dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat,

---

sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ gegeben sein.

Im gegenständlichen Fall hat die Bw. am 7.4.1994 mit der Fa. S einen Werkvertrag über die Errichtung eines Wohnhauses in der Baustufe I geschlossen, der Kaufvertrag über das Grundstück wurde erst am 29.4.1994, auf Verkäuferseite erst am 13.9.1994 unterfertigt. Außerdem gab die Fa. S dem Finanzamt über Anfrage bekannt, dass der Erwerb eines Grundstückes erst möglich war, wenn vorher ein Bauvertrag im Mindestleistungsumfang der Baustufe I geschlossen wurde. Damit ist der unlösbare Zusammenhang zwischen Kauf- und Werkvertrag evident. Nur solche Personen konnten ein Grundstück käuflich erwerben, die gleichzeitig der Fa. S als Organisator den Bauauftrag erteilten und sich damit in ein im wesentlichen vorgegebenes Baukonzept hielten. Unter Berücksichtigung dieser Umstände kommt der Bw. die Bauherreneigenschaft nicht zu. Daran ändert auch nichts, dass die Bw. um Erteilung der Baubewilligung angesucht hat und ihr diese auch erteilt wurde (Bescheiddatum: 14.11.1994), denn die Einigung über den Kauf und die Errichtung des geplanten Einfamilienhauses muss bereits mit Abschluss des Bauauftrages erfolgt sein; ohne diese erfolgte Einigung wäre die vertragliche Gestaltung unverständlich.

Fraglich erscheint nur, ob die Insolvenz der Fa. S und der vom Masseverwalter mitgeteilte Rücktritt vom Bauauftrag im Zusammenhang mit dem Abschluss des Bauvertrages mit der Fa. SB eine andere Beurteilung zulassen und deshalb die Bauherreneigenschaft der Bw. anzunehmen wäre. Unter dem Aspekt, dass der Bauvertrag mit der Fa. SB inhaltlich beinahe gleichlautend mit dem mit der Fa. S geschlossenen ist und nur auf die an die Fa. S geleisteten Zahlungen (Anzahlung, Zahlungen für Straße und Kanal) hingewiesen ist, ist von einer inhaltlichen "Überbindung" des Bauvertrages auszugehen, die die Bauherreneigenschaft der Bw. nicht begründet. So wurde insbesondere keines der oben unter Punkten a) bis c) gefordertes Merkmal der Bauherreneigenschaft gegenüber dem Bauvertrag mit der Fa. S geändert. Alleine der Umstand, dass eine Verpflichtung zum Abschluss des Bauvertrages mit der Fa. SB nicht bestand, macht die Bw. nicht zum Bauherren, weil Vertragsgegenstand weiterhin Grund und Boden samt zu errichtendem Einfamilienhaus in der Baustufe I war. Der Berufung ist allerdings dahingehend statzugeben, als die Gegenleistung im Verhältnis 1/3 (Bw.) zu 2/3 anzusetzen ist.

Linz, 25. März 2004