



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

---

Außenstelle Graz  
Senat 7

GZ. RV/0883-G/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Hubert Köllensperger, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz vom 23. Jänner 1998 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### 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 5. Oktober 1993 erwarben der Bw. und seine Ehegattin von der Fa. G. Bau- und Handelsgesellschaft m.b.H. (in der Folge kurz Fa. G. genannt) das neu gebildete Grundstück Nr. 1087/20. Daneben wurden von der Verkäuferin aus ihrer Liegenschaft noch vier weitere Grundstücke neu gebildet. Als Kaufpreis für das ggst. Grundstück wurde ein Betrag von S 260.160,00 vereinbart. Weiters wurde vereinbart, dass sich die Käufer verpflichten, die Vermessungskosten im Zusammenhang mit der Neubildung der Grundstücke im anteiligen Betrag von S 7.500,00 der Verkäuferin zu ersetzen.

Auf das Ergänzungersuchen des Finanzamtes betr. die Überprüfung der Bauherreneigenschaft teilten die Käufer am 2. Dezember 1993 mit, dass mit der Fa. G. nur eine Vereinbarung über die Planungsarbeiten für das von ihnen gewünschte Einfamilienhaus bestehe; für diese von der Verkäuferin durchgeföhrten Planungsarbeiten seien Kosten von S 50.000,00 an die Käufer verrechnet worden; diese Baupläne vom 28. September 1993 wurden vorgelegt, die Baubewilligung sei den Bauwerbern erteilt worden. Weiters teilten die Käufer mit, dass es kein beworbenes Projekt und demnach auch kein Prospekt oder Unterlagen darüber gäbe; die Käufer hätten um die Baubewilligung angesucht, jeder Käufer plane sein Haus selbst, es gäbe keine "vorgegebene Gesamtkonstruktion" und es seien noch keine Verträge mit einem Bauführer abgeschlossen worden.

Vom Finanzamt wurde den Käufern für diesen Rechtsvorgang mit vorläufigen Bescheiden gemäß § 200 Abs. 1 BAO vom 10. Dezember 1993 die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben. Die Bemessungsgrundlage wurde je aus der Hälfte der Summe des Kaufpreises für das Grundstück und der Planungskosten ermittelt.

Am 22. April 1996 teilten die Käufer auf ein weiteres Ergänzungersuchen des Finanzamtes mit, dass auf dem erworbenen Grundstück das errichtete Wohnhaus bereits bewohnt werde, mit der Bauausführung sei die Fa. G. lt. ihrem Angebot beauftragt worden, es habe aber keine Bauverpflichtung bestanden. Die Käufer legten die Rechnung der Fa. G. vom 8. Juni 1994 über die Errichtung eines Einfamilienhauses mit Doppelgarage in Höhe von S 1.323.500,00 (die Planungskosten von S 50.000,00 wurden abgezogen) vor.

Aus den Bemessungsakten der Käufer von Nachbargrundstücken war dem Finanzamt in diesem Zusammenhang eine Kostenaufstellung der Fa. G vom 22. September 1993 über das "Bauvorhaben: Wohnhausanlage Traun-Ufer" bekannt.

Auf Grund dieser Mitteilungen und Unterlagen wurde den Käufern mit endgültigen Bescheiden gemäß § 200 Abs. 2 BAO vom 23. Jänner 1998 die Grunderwerbsteuer, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage gebildet je aus der Hälfte der Summe der Grundstücks-, Planungs- und Baukosten lt. Endabrechnung, vorgeschrieben.

Gegen diese Bescheide erhoben die Käufer (in der Folge Berufungswerber genannt) die Berufung mit der Feststellung, dass die Heranziehung der Grundstücks-, Vermessungs- und Planungskosten als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer außer Streit gestellt wird, lediglich die zusätzliche Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage wird bestritten. Als Begründung wird ausgeführt, dass es zum Zeitpunkt des Grundstückskaufvertrages mit der Fa. G. nur eine Vereinbarung über die Planung für ein Einfamilienhaus nach den Vorstellungen der Berufungswerber gegeben habe. Es habe aber zu diesem Zeitpunkt keine Vereinbarung gegeben, dass die Fa. G. Rohbauarbeiten oder sonstige Leistungen für das von den Berufungswerbern geplante Objekt erbringt; die Berufungswerber hätten bei der Vergabe dieser Leistungen vollkommen frei sein wollen um einem Unternehmen mit den günstigsten Angeboten die Aufträge erteilen zu können. Bis Anfang Dezember 1993, dem Zeitpunkt der Vergabe des Bauauftrages an die Fa. G, habe es also keine Verpflichtung für die Erteilung eines Bauauftrages gegeben. Weiters hätten die Berufungswerber um die Baubewilligung angesucht, welche ihnen mit Bescheid vom 14. September 1993 erteilt wurde. Nachdem die Berufungswerber sich über die Preise bei diversen Professionisten erkundigt hätten, sei der Auftrag an die Fa. G. erteilt worden, da sie das günstigste Angebot für den Rohbau gelegt habe. Die Berufungswerber seien gegenüber dem bauausführenden Unternehmen unmittelbar berechtigt und verpflichtet gewesen, hätten diesbezüglich das finanzielle Risiko getragen und hätten das Recht auf Rechnungslegung gegenüber dem bauausführenden Unternehmen gehabt. Der zufällige Umstand, dass die Fa. G. als Verkäuferin des Grundstückes in der Folge das günstigste Angebot für die Errichtung des Rohbaues gelegt habe, rechtfertige nicht die Annahme, dass der Bauauftrag eine Gegenleistung für den Erwerb des Grundstückes darstellt. Zum Zeitpunkt des Grunderwerbes habe seitens der Berufungswerber nur die Absicht bestanden das Grundstück für die Errichtung eines Einfamilienhauses zu erwerben, es sei zu diesem Zeitpunkt noch völlig unklar gewesen, welche Unternehmen die Berufungswerber zur Errichtung ihres Objektes heranziehen werden. Als Beweis wurden der Baubewilligungsbescheid vom

25. November 1993 auf Grund des Antrages vom 1. Oktober 1993 und eine Rechnung der Fa. G. vom 8. November 1993 für die Erstellung eines Einreichplanes vorgelegt und auf den Bauakt der Gemeinde M. verwiesen, sowie die Einvernahme des Geschäftsführers der Fa. G. und der Berufungswerber angeboten.

Auf ein neuerliches Ergänzungersuchen des Finanzamtes teilt die Fa. G. mit Schreiben vom 17. Juni 1998 mit, dass bereits im Dezember 1992 von der Gemeinde über die Grundstücke der Fa. G. ein Bebauungsplan lt. der Parzellierungsvorgabe durch die Fa. G. mit der Aufteilung für fünf Bauparzellen erstellt worden sei. Die Bauplatzbewilligung für die fünf Grundstücke sei der Fa. G. mit Bescheid vom 12. August 1993 erteilt worden. Bereits im März 1993 sei von der Fa. G. eine Grundriss-Skizze für eine eventuelle Bebauung dieser Parzellen sowie eine Baukostenermittlung erstellt worden. Mit den Berufungswerbern hätte es aber im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrages lediglich eine Vereinbarung über die Erstellung der Einreichplanung nach deren Vorstellungen, aber nicht über die Errichtung eines Gebäudes gegeben; die Auftragerteilung darüber sei zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt; ausschlaggebend sei die Preisgestaltung der Fa. G. mit Preisgleichheit zu den Mitbewerbern gewesen. Es wurden die 1. Seite des Bauplatzbewilligungsbescheides und ein Prospekt der Fa. G. mit dem Titel "Moderne Einfamilienhäuser in M. – Traun-Ufer" mit einer Ansicht eines Einfamilienhauses mit Garage, einem Lageplan der fünf Parzellen und Entwürfen der Grundrisse für Erdgeschoss, ausgebautem Dachgeschoss und Kellergeschoss sowie Nord-, Ost-, West- und Südansicht des Gebäudes und einer Baukostenaufstellung, in der für die Ausbaustufe I (Baumeister, Zimmermann, Spengler und Dachdecker, Planung und Bauleitung) ein Betrag von S 1.274.000,00 angegeben wird, vorgelegt.

Mit Schreiben vom 9. September 1998 legten die Berufungswerber – nach Aufforderung durch das Finanzamt - das Angebot der Fa. G. vom 1. Oktober 1993 für die Rohbau- und Zimmermannsarbeiten, die Dacheindeckung und Spenglerarbeiten zu einem Gesamtpreis von S 1.342.000,00 vor, der Auftrag wurde am 20. Dezember 1993 erteilt.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab, die Bescheide wurden abgeändert und die Grunderwerbsteuer neu festgesetzt. Der Bescheid wurde damit begründet, dass im vorliegenden Fall die Grundstückskäufer sich in ein vom Verkäufer bereits vorgegebenes Baukonzept haben einbinden lassen, da vor Abschluss des Grundstücks-kaufvertrages die Einreichpläne erstellt, das Ansuchen um Baubewilligung gestellt und das Angebot der Fa. G. betr. Errichtung eines Wohnhauses mit einer Doppelgarage erstellt wurden. Aus diesem Grund seien die Baukosten von S 1.323.500,00 in die

Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer einzubeziehen. Die Neuberechnung der Grunderwerbsteuer erfolgte unter Berücksichtigung der Vermessungskosten.

Daraufhin stellten die Berufungswerber den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit der ergänzenden Begründung, dass die erstinstanzliche Behörde nicht berücksichtigt hätte, dass die Berufungswerber der Fa. G. den Auftrag zur Erstellung des Einreichplanes erteilt haben und dieser nach den Vorstellungen der Berufungswerber erstellt werden musste. Keineswegs hätten sich die Berufungswerber in ein vom Verkäufer bereits vorgegebenes Konzept einbinden lassen. Der Fa. G. sei es unmöglich gewesen, die Grundstücke mit einem bestimmten Haus zu verkaufen, weshalb die Verkäuferin bemüht gewesen sei Grundkäufer zu finden, für die sie wenigstens den Einreichplan machen konnte. Dabei hätten entsprechende Änderungen – wie von den Käufern gewünscht – vorgenommen werden müssen, da ja auch die Baubewilligungen den Berufungswerbern erteilt worden seien und nicht der Fa. G..

Nach Einsicht in das Verkaufsprospekt der Fa. G. und in die von der Fa. G. übermittelten Einreichpläne werden folgende Planänderungen festgestellt:

Es wurden Zwischenwände innerhalb des Gebäudes verschoben, die Anordnung der Fenster wurde minimal verändert, die Garage wurde auf eine Doppelgarage vergrößert und die Wohnnutzfläche wurde von 129,69 m<sup>2</sup> auf 120,71 m<sup>2</sup> reduziert.

### ***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 vorbehaltenen 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 wie im hier vorliegenden Fall der Verkäufer 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 9.8.2001, 2000/16/0772 und VwGH 19.3.2003, 2002/16/0047).

Ohne Bedeutung ist es, wenn die Erwerber zunächst den Grundstückskaufvertrag abschließen und erst danach – wenn auch in engem zeitlichen Zusammenhang – den zur

Errichtung des Gebäudes notwendigen Vertrag. Denn bereits die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebotes durch die Erwerber indiziert einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Gebäudeerrichtung unabhängig von der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse, ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können. Der Annahme eines objektiven engen sachlichen Zusammenhangs steht nicht entgegen, wenn die Erwerber die Möglichkeit gehabt hätten, nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages den Vertrag über die Errichtung des Gebäudes nicht abzuschließen (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 88b zu § 5 ).

Die Berufungswerber haben im Vorlageantrag vorgebracht, dass es der Fa. G. unmöglich gewesen wäre die Grundstücke mit einem bestimmten Haus zu verkaufen, was bedeutet, dass die Fa. G. versucht hat, die Grundstücke in bebautem Zustand zu verkaufen. Aus dem Verkaufsprospekt der Fa. G. ergibt sich, dass eine (annähernd) zur Baureife gediehene Vorplanung für das Einfamilienhaus vorhanden war. Durch die Annahme des Angebotes der Fa. G. war somit ein enger objektiver sachlicher Zusammenhang mit dem Grundstückskaufvertrag gegeben. Die Gesamtkonstruktion des Gebäudes im Einreichplan zum Ansuchen um Erteilung der Baubewilligung entspricht annähernd jener im Verkaufsprospekt der Fa. G..

Weiters bildet die Tatsache, dass sowohl die Erstellung der Baupläne und des Angebotes für die Errichtung des Gebäudes durch die Fa. G., als auch das Ansuchen um Baubewilligung in zeitlicher Hinsicht vor dem Abschluss des Grundstückskaufvertrages liegen, ein Indiz dafür, dass die Berufungswerber als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhielten.

Aber auch der Umstand, dass sämtliche Käufer eines Grundstückes aus der Gesamtliegenschaft der Fa. G. von diesem Bauunternehmen die Rohbauten der Einfamilienhäuser errichten ließen, lässt darauf schließen, dass die Berufungswerber sehr wohl an ein vorgegebenes Gesamtkonzept gebunden waren.

Auch durch die Einholung von Konkurrenzangeboten lässt sich für den Standpunkt der Berufungswerber nichts gewinnen, da damit zwar versucht wurde davon abzulenken, dass kein "Bauherrenmodell" vorliegt, aber durch die Auftragserteilung an die Verkäuferin der Grundstücke haben sich die Berufungswerber letztendlich in ein vorgegebenes Konzept einbinden lassen.

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).

Auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen können, bedeutet , wenn man auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen kann (VwGH 30.4.1999, 97/16/0203). Dabei sind “Veränderungen in Innenräumen” belanglos (VwGH 24.3.1994, 93/16/0168).

Die von den Berufungswerbern vorgenommenen Planänderungen gegenüber den Entwürfen im Verkaufsprospekt der Fa. G. werden in Bezug auf die Bauherreneigenschaft als unwesentliche Details der Gesamtkonstruktion angesehen, da lediglich Zwischenwände innerhalb des Gebäudes verschoben, die Anordnung der Fenster minimal verändert, die Garage auf eine Doppelgarage vergrößert und die Wohnnutzfläche von 129,69 m<sup>2</sup> auf 120,71 m<sup>2</sup> reduziert wurden.

Darüber hinaus haben die Berufungswerber mit dem Bauunternehmen Fa. G. einen Pauschalpreis vereinbart.

Auch wenn die Berufungswerber im Verfahren vor der Baubehörde Parteistellung als Bauwerber für die Erteilung der Baubewilligung hatten, kann ihnen im vorliegenden Fall die Bauherreneigenschaft nicht zugeschrieben werden. Der Begriff “Bauherr” im Baurecht ist nicht ident mit jenem im Grunderwerbsteuerrecht. Das durch die Baubehörde zur Kenntnis genommene Auftreten der Berufungswerber als Bauwerber vermag die Abgabenbehörde bei der von ihr zu beurteilenden Frage der Bauherreneigenschaft nicht zu binden (VwGH 26.3.1992, 90/16/0211, 0212).

Auf die Einvernahme des Geschäftsführers der Fa. G. und der Berufungswerber kann aus verfahrensökonomischen Gründen verzichtet werden, da der vorliegende Akteninhalt für die Beurteilung der Frage, ob die Gebäudeerrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind, ausreicht.

1) Berechnung der Bemessungsgrundlage:

Kaufpreis des Grundstückes	S 260.160,00
Anteilige Vermessungskosten	S 7.500,00
Planungskosten	S 50.000,00
Rohbau-Kosten lt. Rechnung Fa. G.	<u>S 1.323.500,00</u>
Summe	S 1.641.160,00
davon ½	S 820.580,00

2) Berechnung der Grunderwerbsteuer:

$$S 820.580,00 \times 3,5\% = S 28.720,00$$

Die Grunderwerbsteuer wird unter Einbeziehung der Vermessungskosten in die Bemessungsgrundlage neu berechnet.

In Übereinstimmung mit der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann den Berufungswerbern keine Bauherrenqualifikation zugebilligt werden, sodass auf Grund der dargestellten Sach- und Rechtslage über die Berufung wie im Spruch zu entscheiden war.

Graz, 23. März 2004