



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 19. Dezember 1997 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz vom 17. November 1997 betreffend Grunderwerbsteuer 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 13. August 1985 erwarb der Berufungswerber vom Veräußerer aus dem Gutsbestand der dem Verkäufer gehörenden Liegenschaft EZ XY das Grundstück Nr. 609/137 im Ausmaß von 431 m². Als Gegenleistung verpflichtete sich der Käufer S 625,00 pro m² (das sind S 269.375,00) sowie eine einmalige Vergütung in Höhe von S 45.000,00 als Kostenbeitrag für die Herstellung der Verkehrswege der Wohnanlage zu bezahlen.

Übergabe und Übernahme in den physischen Besitz erfolgte mit Unterzeichnung des Vertrages.

Punkt IV des Vertrages hat folgenden Wortlaut:

"(1) Alle Grundstücke, die vom Verkäufer als Bauflächen im Rahmen des Projektes "Wohnanlage xxx" abverkauft werden, sollen nun möglichst bald ihrem bestimmungsgemäßen Zweck zugeführt werden, damit das gesamte Siedlungsprojekt dieser Wohnanlage in absehbarer Zeit realisiert ist und Baulücken nicht den Eindruck und die Benützung der Anlage beeinträchtigen.

Der (die) Käufer verpflichtet (verpflichten) sich, auf dem Kaufobjekt jenes Wohnhaus zu errichten, welches in der Gesamtplanung des Architekten Dipl. Ing. W.K., dort vorgesehen ist

und für welches die Baubewilligung bereits erwirkt wurde. Der Verkäufer wird dafür sorgen, dass die auf das Kaufobjekt bezughabende Baubewilligung auf den (die) Käufer mit allen Rechten und Pflichten übertragen wird (§ 64 Abs. 1 OÖ Bauordnung).

(2) Kommt (kommen) der (die) Käufer dieser Verpflichtung zur Bezugsfertigstellung innerhalb von acht Jahren ab Abschluss dieses Vertrages nicht nach, hat der Verkäufer das Recht, das Kaufobjekt wieder zurückzukaufen, wobei der Wiederkaufspreis den Ersatz aller einwandfrei nachgewiesenen Geldaufwendungen umfasst, die der (die) Käufer oder deren Rechtsnachfolger zum Erwerb des Grundstückes und zur Errichtung des Wohnhausrohbaus hatte(n), allerdings ohne Wertsicherung und ohne zwischenzeitige Verzinsung".

Für diesen Erwerbsvorgang wurde zunächst Grunderwerbsteuerbefreiung wegen Schaffung einer Arbeiterwohnstätte gemäß § 4 Abs.1 Z 2 lit. a GrEStG 1955 beantragt.

Mit einem am 18. Jänner 1990 dem Berufungswerber zugestellten Vorhalt wurde dieser aufgefordert, Fragen betreffend die beantragte Steuerbefreiung zu beantworten. Nach mehrmaligen Erinnerungen gab der Berufungswerber mit Schreiben vom 16. April 1993 die Fertigstellung seines Hauses mit einem Kostenaufwand in Höhe von rund S 2.000.000,00 bekannt. Gleichzeitig wurde ein Einreichplan vorgelegt, in dem als Bauführer und Planer Dipl. Ing. K. aufscheint. Die Wohnnutzfläche des Hauses wies im Erdgeschoss 60,01 m² und im Obergeschoss 58,95 m² auf. Bei dieser Fläche wurde weder der Dachboden noch die im Kellergeschoss ausgewiesene Waschküche berücksichtigt.

In einer weiteren Vorhaltsbeantwortung vom 15. November 1994 gab der Berufungswerber die Wohnnutzfläche des Hauses mit 115,39 m² bekannt. Die Kosten für den erweiterten Rohbau wurden mit S 1.009.500,00 und die Gesamtbaukosten mit ca. 2.200.000,00 beziffert. Zwischen dem Berufungswerber und der Wohnbaugesellschaft wurde am 26. August 1985 ein Bauorganisationsvertrag abgeschlossen. Dem Punkt "Erstens" dieses Vertrages ist zu entnehmen, dass das Grundstück 609/2 KG y parzelliert wurde und dass auf den geschaffenen Bauparzellen Reihenhäuser errichtet werden. Die erforderlichen Baubewilligungen wurden rechtskräftig erteilt. Dieser Organisationvertrag wurde für das gesamte Objekt mit der Bezeichnung "Wohnanlage xxx" verwendet. Lediglich die Beträge für die einzelnen Häuser sind laut Schreiben der steuerlichen Vertreterin der Gesellschaft ... unterschiedlich. Mit Unterzeichnung des Bauorganisationsvertrages erteilte der Berufungswerber unwiderruflich der Gesellschaft den Auftrag, auf seine Rechnung und Gefahr den in den Bauplänen ausgewiesenen erweiterten Wohnhausrohbau laut Bautypenplan und Baubeschreibung des Architekten Dipl. Ing. W.K. zu errichten.

Nach Fertigstellung des Rohbaus obliegt die weitere Fertigstellung des Wohnhauses

ausschließlich dem Auftraggeber. Als Pauschalpreis für die Errichtung des erweiterten Rohbaus wurde ein Betrag von S 1.020.600,00 vereinbart.

Mit Bescheid vom 17. November 1997 wurde dem Berufungswerber Grunderwerbsteuer in Höhe von S 110.398,00 vorgeschrieben. Die Bemessungsgrundlage wurde aus den Grundstückskosten (S 314.375,00), dem Architektenhonorar in Höhe von S 45.000,00 und dem Pauschalkaufpreis für die Hauserrichtung im Betrag von S 1.020.600,00 ermittelt.

Begründend wurde ausgeführt, dass die beantragte Befreiung von der Grunderwerbsteuer wegen Überschreitung des höchst zulässigen Nutzflächenausmaßes von 130 m² nicht gewährt werden könne. Darüber hinaus fehle dem Berufungswerber die Bauherreneigenschaft, da die Errichtung der Reihenhausanlage vor dem Grundstückskauf geplant und die Fixpreise für diese Gebäude bereits festgesetzt worden seien. Der Berufungswerber habe sich in ein vorgeplantes Konzept einbinden lassen.

In der gegen diesen Bescheid rechtzeitig eingebrachten Berufung wies der Berufungswerber auf die Errichtung einer Arbeiterwohnstätte mit einer Nutzfläche von weniger als 130 m² im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes 1955 hin. Der vom Finanzamt bei der Baubehörde eingeholte Plan sei nur ein Variantenplan gewesen, welcher nur eine von vielen Ausbaumöglichkeiten aufzeige. Der Berufungswerber habe nie die Absicht gehabt, im Kellergeschoß eine Brause und ein WC zu errichten. Bei Überprüfung vor Ort hätte dies ohne Schwierigkeiten aufgeklärt werden können. Die Tatsache der Berufstätigkeit könne nicht dazu führen, dass Prüforgane des Finanzamtes bei Nichtantreffen der Eigentümer unüberprüfte Behauptungen aufstellen.

Zu der vom Finanzamt festgestellten fehlenden Bauherreneigenschaft verweist der Berufungswerber darauf, dass es bei einem Reihenhausbau logisch sei, gewisse einheitliche Baunormen einzuhalten. Ein Bungalow könne nicht neben einem Stockhaus stehen. Der Berufungswerber habe wesentlichen Einfluss auf die Baugestaltung genommen. So sei beispielsweise die Grundstücksfläche von ihm erhöht worden. Neben der Gestaltung des Innenausbaus habe er für das gesamte Gebäude zusätzlich fünf Fenster bestellt.

Es entspreche nicht der geltenden Rechtslage, von einem Gesamtgebäude Teile abzutrennen und diese, wenn sie in einem Gesamtvertrag vergeben worden sind, einer eigenen grunderwerbsteuerlichen Behandlung zuzuführen. Trotz des vereinbarten Fixpreises hätte der Berufungswerber wesentliche Risiken zu tragen gehabt. Kamineinbau, Fensterumbauten, Veränderungen im tragenden Hausbereich seien auf sein Risiko erfolgt.

Mit Berufungvorentscheidung vom 27. Oktober 1998 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung stützte sich das Finanzamt im Wesentlichen auf die fehlende Bauherreneigenschaft des Berufungswerbers.

Dagegen wurde rechtzeitig der Vorlageantrag ohne nähere Ausführungen eingebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall sind die Fragen strittig, ob das errichtete Reihenhaus als Arbeiterwohnstätte angesehen werden kann und ob der Berufungswerber hinsichtlich des auf dem erworbenen Grundstück errichteten Hauses als Bauherr zu qualifizieren ist. Von der zweiten Frage hängt es ab, ob das laut Bauorganisationsvertrag vom 26. August 1985 mit der Wohnbaugesellschaft für die Gebäudeerrichtung zu leistende Entgelt in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer mit einzubeziehen ist.

Der auf den gegenständlichen Fall noch anzuwendende § 4 GrEStG 1955 lautete auszugsweise:

"(1) Von der Besteuerung sind ausgenommen:

2. beim Arbeiterwohnstättenbau

a) der Erwerb eines Grundstückes zur Schaffung von Arbeiterwohnstätten

(2) Die im Abs. 1 Z. 1 bis 4 und Z. 7 bezeichneten Erwerbsvorgänge unterliegen der Steuer, wenn der begünstigte Zweck innerhalb von acht Jahren aufgegeben wird."

Gemäß § 11 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1955 ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehalteten Nutzungen.

Zur mit § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 wortidenten Vorgängerbestimmung des § 11 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1955 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass unter einer Gegenleistung auch alles zu verstehen ist, 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 Besteuerungsgrund 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 (VwGH vom 22. 2. 1997, 95/16/0116). Für die Feststellung, was als Gegenleistung anzusehen ist, sind die wirtschaftlichen Merkmale des Erwerbsvorganges zu berücksichtigen.

Auch alle Aufwendungen eines Käufers, der an ein vorgegebenes Objekt gebunden ist, sind als grunderwerbsteuerlich relevante Gegenleistung zu betrachten. Dies gilt insbesondere für einen Käufer, der zwar betreffend die Herstellung eines Gebäudes einen

gesonderten Werkvertrag abschließt, dabei aber an ein bereits durch Planung der Verkäufer vorgegebenes Gebäude gebunden ist.

Bei objektiv sachlichem Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren, die zukünftige Bebauung des Grundstückes betreffenden Verträgen mit Dritten ist (einheitlicher) für die grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung maßgeblicher Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebautem Zustand. Zur grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung (Bemessungsgrundlage) gehören in diesen Fällen alle Leistungen des Erwerbers, die dieser an den Grundstücksveräußerer und an Dritte gewährt, um das Eigentum an dem Grundstück in seinem zukünftigen bebauten Zustand zu erwerben (siehe auch BFH vom 27. Oktober 1999, II R 17/99).

Gegenstand eines der Grunderwerbsteuer im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1955 unterliegenden Kaufvertrages kann demnach auch eine künftige Sache sein. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Entscheidend ist dabei der Zustand, in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 1 Rz 117b und § 5 Rz 92, und die dort wiedergegebene Rechtsprechung). Ist der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Konzept eingebunden, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung gesonderte Verträge abgeschlossen werden und diese zeitlich nachgelagert sind. Bei einem solchen Käufer zählen auch die Herstellungskosten für das projektierte Gebäude zur Gegenleistung (vgl. die bei Fellner, aaO, § 5 Rz 88a dargestellte Rechtsprechung, siehe diesbezüglich auch VwGH vom 14.10.1999, 97/16/0219, 17.10.2001, 2001/16/0230 und vom 21.3.2002, 2001/16/0429).

Entscheidend ist, dass der den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag in ein Vertragsgeflecht einbezogen ist, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet ist, dem Erwerber als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück in dem zukünftigen (bebauten) Zustand zu verschaffen.

Die Bauherrenrolle ist in einem solchen Vertragsgeflecht dem jeweiligen Initiator des Projektes zuzuordnen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 19. Mai 1988, 87/16/0102-0104, 0105, 0108, und vom 30. 3. 1999, Zlen 96/16/0213,0214), ist der Erwerber einer Liegenschaft nur dann als Bauherr und nicht als ein

an ein vorgegebenes Projekt gebundener Käufer anzusehen, wenn er

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

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ von allem Anfang der ersten Planungsphase an auf Seiten der Erwerber vorliegen, wollen sie als Bauherren angesehen werden (vgl. zB. VwGH vom 29. Jänner 1996, 95/16/0121). 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 und die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen (VwGH vom 24. 5. 1971, 1251/69).

Im vorliegenden Fall ist zur Einflussnahme auf die *bauliche Gestaltung* festzustellen, dass das gesamte Bauprojekt im Zeitpunkt des Grundstückserwerbes bereits geplant gewesen ist. Mit gesondert abgeschlossenem Bauorganisationsvertrag vom 26. August 1985 erteilte der Berufungswerber dem Bauorganisator den unwiderruflichen Auftrag, den in den Bauplänen ausgewiesenen Wohnhausrohbau auf dem erworbenen Grundstück zu errichten. Die zunächst dem Bauorganisator erteilte Baubewilligung wurde in weiterer Folge von diesem auf den Berufungswerber übertragen. Dass eine Einflussnahme auf die Gesamtkonstruktion nicht möglich war, ist schon deshalb offenkundig, da zum Zeitpunkt des Grundstückskaufvertrages die Planung bereits abgeschlossen war, weshalb auch eine individuelle Verbauungsmöglichkeit ausgeschlossen war.

Die Berücksichtigung von in der Berufung angeführten Arbeiten - wie der Einbau von zusätzlichen Fenstern, Ausgestaltung des Hauseingangs, der Innenausbau und Änderungen im Eingangsbereich – genügen mangels Einflussnahme auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion nicht, als Bauherr angesehen zu werden (VwGH vom 18. 11. 1982, 82/16/0094).

Die Verknüpfung der Errichtung des Reihenhauses mit dem Grundstückserwerb gelangte im gegenständlichen Fall auch dadurch zum Ausdruck, dass die Baubewilligung vom Bauorganisator bereits vor dem Abschluss des Grundstückskaufvertrages erwirkt wurde. Der Berufungswerber war somit an ein bereits vorgefertigtes Konzept der Bebauung des Grundstücks gebunden.

Zu der ins Treffen geführte Tragung des *finanziellen Risikos* durch den Berufungswerber wird ausgeführt, dass ein Erwerber dann das finanzielle Risiko trägt, wenn er nicht bloß einen Fixpreis (Pauschalpreis) zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen

übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen. Die vom Bauorganisator übernommene Verpflichtung, den in Rede stehenden Wohnhausrohbau zu einem ziffernmäßig bestimmten Pauschalpreis zu errichten ist daher als weiteres Indiz gegen das Vorliegen der Bauherreneigenschaft des Berufungswerbers zu werten. In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass die Abrechnung der bauherstellenden Firmen im konkreten mit dem Bauorganisator erfolgte und sich dieser im Bauorganisationsvertrag (Punkt 8) verpflichtete, Mängel durch die mit dem Bau befassten Professionisten auf seine Kosten, allenfalls im Rahmen der Gewährleistung, beheben zu lassen.

Durch den im vorliegenden Fall gegebenen zeitlichen Zusammenhang der Vertragsabschlüsse war ebenfalls gewährleistet, dass der Erwerber das Grundstück jedenfalls nur im bebauten Zustand erhalten werde. Im vorliegenden Fall liegen somit keinerlei von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für die Zuerkennung der Bauherreneigenschaft vor (VwGH vom 29. Jänner 1996, 95/16/0121).

Zusammenfassend wird festgestellt, dass der Berufungswerber bei objektiver Betrachtung als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhalten hat, da ihm auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht ganz konkreten Vorplanung die Errichtung eines erweiterten Rohbaus auf dem mit Kaufvertrag vom 13. August 1985 erworbenen Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten wurde und er dieses Angebot angenommen hat.

Dabei ist nicht ausschlaggebend, dass sich der Grundstücksübereignungsanspruch gegen den Veräußerer und der Anspruch auf Errichtung des Gebäudes auf den Bauorganisator – also auf zwei zivilrechtlich verschiedene Personen – richtet. Entscheidend ist vielmehr, dass der den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag in ein Vertragsgeflecht miteinbezogen war, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet war, dem Erwerber als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück in dem zukünftigen Zustand zu verschaffen.

Gemäß § 4 Abs. 2 GrEStG 1955 unterliegen die im Abs. 1 Z 1 lit. a und c, Z 2 lit. a und b, Z 3 lit. a und b, Z 4 lit. b und Z 7 lit. a und b bezeichneten Erwerbsvorgänge mit dem Ablauf von acht Jahren der Steuer, wenn dass Grundstück vom Erwerber nicht innerhalb dieses Zeitraumes zu dem begünstigten Zweck verwendet worden ist.

Die im Abs. 1 Z 1 bis 4 und Z 7 bezeichneten Erwerbsvorgänge unterliegen der Steuer, wenn der begünstigte Zweck innerhalb von acht Jahren aufgegeben wird.

Voraussetzung für die Steuerbefreiung nach § 4 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG 1955 ist die

"Schaffung" der Wohnstätte durch den Erwerber. "Schaffen" kann nur derjenige, dem alle Rechte und Pflichten des Bauherrn zustehen (VwGH vom 26. 11. 1981, 81/16/0031).

Im gegenständlichen Fall waren aus den dargelegten Gründen die Voraussetzungen für die Zuerkennung der Bauherreneigenschaft für den Berufungswerber nicht erfüllt, da der Wohnhausrohbau nicht von ihm, sondern von der Wohnbaugesellschaft "geschaffen" wurde. Der Wille der Vertragspartner war auf den Erwerb eines bebauten Grundstückes gerichtet, weshalb neben den Grundkosten auch die Hausserrichtungs- und Architektenkosten zu Recht in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer mit einzubeziehen waren. Auf Grund des bisher Gesagten erübrigt sich ein Eingehen darauf, ob durch den Kellerausbau eventuell das für die Zuerkennung der Grunderwerbsteuerbefreiung höchst zulässige Nutzflächenausmaß von 130 m² überschritten wurde oder nicht, denn die Steuerfreiheit nach § 4 Abs.1 Z 2 lit. a GrEStG 1955 war schon deshalb zu versagen, da beim Berufungswerber die Voraussetzungen für die Zuerkennung der Bauherreneigenschaft nicht erfüllt waren und diese nur demjenigen zugute kommen soll, der die Arbeiterwohnstätte tatsächlich errichtet (VwGH vom 6. 6. 1961, 2258/60). Der Einwand, dass Steuerüberprüfungsorgane bei Nichtantreffen der Eigentümer unüberprüfte Behauptungen aufstellen würden, geht bei der vorliegenden Sach- und Rechtslage ins Leere.

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

Graz, am 14. April 2005