



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Ing. Rudolf G., Angestellter, Adresse- Bw, vertreten durch Hon. Prof. Mag. Dr. Josef Schlager, Beeideter Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 4041 Linz, Freistädter Straße 307, vom 12. Dezember 1996 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz vom 11. November 1996 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### 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

Der Berufungswerber und seine Ehegattin erwarben mit Kaufvertrag vom 12.11./21.12.1993 von DI Bernd K., Dr. Matthias K. und Martin K. Miteigentumsanteile an den im Vertrag unter Punkt II. näher bezeichneten Grundstücken und zwar die Grundstücke Nr. 289/116 (Haus 10, Segment D) im Ausmaß von 286 m<sup>2</sup> und 289/76 (Garage). Als Kaufpreis waren 309.187,00 S vereinbart. Der Ankauf des Grundstückes bzw. der Grundstücksteile erfolgte lt. Pkt I des Kaufvertrages (Präambel) zum Zwecke der Errichtung einer sogenannten Sternhausanlage (es handelt sich dabei um eine patentierte Ausführung im verdichteten Flachbau, wobei jeweils vier L-förmige Segmente so aneinandergesetzt werden, dass sich ein Vierfamilienhaus mit sternförmigem Grundriss ergibt) durch die Architekten J. L. und F. W..

Mit vorläufigem Bescheid vom 12. Jänner 1994 setzte das Finanzamt die Grunderwerbsteuer vom Barkaufpreis zuzüglich Vermessungskosten, Vertragserrichtungskosten und einer sonstigen Leistung (unentgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit) fest.

Im weiteren Ermittlungsverfahren gab der Berufungswerber über Anfrage des Finanzamtes die Errichtungskosten (1.890.815,96 S inkl. Umsatzsteuer) für das Sternhaussegment bekannt.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 11. November 1996 setzte das Finanzamt die Grunderwerbsteuer unter Einbeziehung der Errichtungskosten fest. Die Errichtungskosten wurden laut Begründung deshalb einbezogen, weil die Einbindung in ein Vertragsgeflecht vorlag, welches sicherstellte, da nur ein im Wesentlichen vorgegebenes Baukonzept verwirklicht werden konnte.

Dagegen richtet sich die gegenständliche Berufung mit folgender Begründung:

*„Im Bescheid wird als Begründung angeführt, dass eine Einbindung in ein Vertragsgeflecht bestanden hätte. Dadurch sei sichergestellt worden, dass nur ein im Wesentlichen vorgegebenes Baukonzept verwirklicht werden konnte. Somit wurden auch die Baukosten der Grunderwerbsteuer unterworfen.*

*Es wird somit im Bescheid sowohl der Sachverhalt nicht zutreffend beurteilt als auch das Gesetz unrichtig ausgelegt. Es gab kein verbundenes Vertragswerk. Die Verkäufer hätten das Grundstück an jeden Erwerber verkauft, wobei der Bebauungsplan einen Spielraum für die Bebauung lässt, dass eine zweigeschossige Verbauung möglich war - das errichtete Wohnhaus ist eingeschossig - bzw. die doppelte bis dreifache Größe zugelassen hätte.*

*Der Architekt ist als behördlich autorisierter Ziviltechniker dem Bauherrn ausschließlich verpflichtet. Wie die Architekten der Finanzverwaltung mitteilten, wurde von ihnen das Bauvorhaben abgewickelt, wie sie es in den letzten vierzig Jahren für die Bauherren getan haben.*

*Es hat sich im Grunderwerbsteuerrecht für die Auslegung des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG eine Verselbständigung des "Bauherren" - Begriffes entwickelt. Der Begriff "Bauherr" ist historisch gesehen kein selbständiges Tatbestandsmerkmal. Er wurde ursprünglich von der Recht-*

sprechung als Hilfsmittel eingeführt. Dies hat etwa Boruttau-Klein, Grunderwerbsteuergesetz, 10. Aufl., München 1977, z. B. S. 488, bereits klar zum Ausdruck gebracht. Erst durch die Bemühungen, den Bauherrenmodellen als Steuerspar- und Verlustbeteiligungsmodelle entgegenzutreten, die von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes eingeleitet und vom österreichischen Verwaltungsgerichtshof übernommen wurde, wurde eine Rechtsfortbildung *contra legem* eingeleitet. Gegenwärtig ist die gebotene Bestimmtheit des Begriffes nach Art. 18 BVG nicht gegeben, wenn der Verwaltungsgerichtshof zwar betont, dass der Bauherrenbegriff im Grunderwerbsteuerrecht und im Umsatzsteuerrecht den gleichen Umfang hat, jedoch unterschiedlich in den Senaten judiziert wird.

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 5.8.1993, Zl. 93/14/0044, auf das Bauherrenrisiko abgestellt. Es sei irrational und unökonomisch, wenn ein Bauprojekt deshalb abgeändert werden muss, damit die von der Rechtsprechung aufgestellten Bauherrenmerkmale offensichtlich (formal) erfüllt sind.

Bei den hier betroffenen Wohnraumerrichtern handelt es sich nicht um Kapitalanleger, sondern um Erwerber, die dauernden Wohnraum für den eigenen Bedarf schaffen, bei denen volles Engagement und Eigeninitiative erbracht wird. Es gibt keine vertraglichen Bindungen und kein Vertragsgeflecht, sodass die Realisierung auch von anderen Bauprojekten sicherlich möglich gewesen wäre. Die Tragung des vollen Bauherrenrisikos (finanzielle und sonstige Risiken) liegt bei den Wohnraumschaffenden. Diese beherrschen auch das Baugeschehen. Damit sind alle Merkmale vorhanden, die auch nach der gegenwärtigen Rechtsprechung für die Bauherreneigenschaft gefordert werden."

Dem Finanzamt wurde mit dem Schreiben vom 9. Dezember 1996 von den Architekten L. und W. der Architektenvertrag zwischen ihnen und den Ehegatten G. vorgelegt. Dieser Vertrag wurde am 12. November 1993 unterzeichnet.

Das Finanzamt hat mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Jänner 1997 die Berufung mit folgender Begründung abgewiesen:

"Das "Sternhaus" wurde von Architekt L. entwickelt. Anschließend trat der Planer an die Gemeinde als Baubehörde mit dem Ersuchen heran, ihm für den verdichteten Flachbau geeignete Grundstücke bekannt zu geben. Nach Erstellung entsprechender Bebauungspläne durch den Architekten wurden von ihm konkrete Hauspläne erstellt und schließlich wurde von den Arch. L. und W. mit dem Einverständnis der Grundeigentümer mit Bauansuchen vom 28.5.1993 die Baubewilligung beantragt.

Mit Bescheid des Stadtamtes B. vom 27. 10. 1993 wurde den Arch. L. und W. die Baubewilligung für den Bau einer Sternhausanlage mit 48 Wohneinheiten, 48 Garagen, 17 Stellplätzen und einer Lärmschutzwand erteilt.

Die Projektbeschreibung "Das Sternhaus" vom 18. Mai 1993 enthält auf Seite 2 der Kostenaufstellung folgenden Absätze:

"Nach Bekanntgabe der Kosten für Grundstück und Haus für die ausgewählte Parzelle ist binnen 1 Woche eine Finanzierungsgarantie Ihrer Bank (wie bei Fertighausfirmen üblich) vorzulegen. Sodann sind von den Interessenten der Grundkaufvertrag, der Architektenwerkvertrag für Planung und Bauüberwachung sowie eine Vollmacht für den Architekten zur unverzüglichen Realisierung des Projektes zu unterzeichnen. Erst wenn die erwähnten Finanzierungsgarantien und unterzeichneten Verträge für jeweils 24 Segmente, u. zw. zuerst für die Häuser 7- 12 und dann für die Häuser 1 -6, vorliegen, unterzeichnet der Grundbesitzer die Grundverkaufsverträge. "

Schließlich erwarben mit Kaufvertrag vom 12.11/21.12.1993 der Berufungswerber und seine Gattin von DI Bernd K., Dr. Matthias K. und Martin K. je zur Hälfte die Grundstücke 289/116, 289/76 und 1/48 Anteil von 289/31.

*Punkt XI des Vertrages enthält die Verpflichtung zur Übernahme der anteiligen Kosten der Gemeinschaftsanlagen.*

*Unter Punkt XII des Vertrages räumen die Käufer den übrigen Eigentümern der Sternhausanlage diverse Dienstbarkeiten ein.*

*Der für den Umfang der Gegenleistung maßgebliche Gegenstand des Erwerbsvorganges wird nicht nur bestimmt durch das den Übereignungsanspruch begründende Rechtsgeschäft selbst, sondern auch durch mit diesem Rechtsgeschäft in rechtlichem oder objektiv sachlichem Zusammenhang stehende Vereinbarungen, die insgesamt zu dem Erfolg führen, dass der Erwerber das Grundstück in bebautem Zustand erhält.*

*Lässt sich ein verkaufsbereiter Grundstückseigentümer bewusst und gewollt in ein Vertragskonzept einbinden, das sicherstellt, dass nur solche Interessenten Grundstückseigentum erwerben können, die sich an ein im wesentlichen vorgegebenes Baukonzept binden, so sind auch die betreffenden Verträge in den Grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen (VwGH vom 23. Jänner 1992, ZI 90/16/0154, 20. Februar 1992, Zlen 90/16/0160, 0161, 25. Februar 1993, ZI 91/16/0031 und 30. Mai 1994, Zlen 93/16/0095, 93/16/006).*

*Dem Bauherrn obliegt es, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten, der Baubehörde gegenüber als Bau- und Konsenswerber aufzutreten und die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen (VwGH vom 28. April 1994, Zlen 93/16/0002 bis 0009, 30. Mai 1994, ZI 93/16/0095 und 93/16/0096). Ist das Bauprojekt in allen Einzelheiten geplant, so kann der Käufer auf die Gestaltung des Gebäudes keinen wesentlichen Einfluss ausüben. Entscheidend ist auch, ob dem Erwerber ein Recht und eine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens oder das Recht wesentlicher Änderungen des Projektes zugestanden ist (vgl VwGH 11. Juni 1981, ZI 16/1287/80, 17. Juni 1982, ZI 16/1283/79, 17. Februar 1983, Zlen 82/16/0143- 0150 ua). Die Käufer sind nur dann als Bauherren anzusehen, wenn sie auf die bauliche Gestaltung des Hauses, und zwar auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen können (VwGH 20. Februar 1992, Zlen 90/16/0160, 0161, 26. März 1992, Zlen 90/16/0211, 0212, 27. Juni 1994, Zlen 92/16/0196, 0202, 92/16/0195 ua).*

*Ist der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, dann ist ein Kauf mit - herzustellendem - Gebäude anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung ein gesonderter Werkvertrag geschlossen wird (vgl VwGH vom 27. Juni 1991, ZI 90/16/0169, 27. Juni 1994, Zlen 92/16/0196, 92/16/0195, 0201 und vom 26. Jänner 1995, ZI 93/16/0089).*

*Zusammenfassend ist Folgendes festzustellen:*

*Das Gesamtprojekt wurde von Arch. L. entwickelt und geplant. Das Bauansuchen wurde durch die Architekten L. und W. gestellt und auch die Baubewilligung wurde diesen Architekten erteilt. Die Bauausführung erfolgte durch Firmen, die von den Architekten nach Ausschreibungen bestimmt wurden. Eine wesentliche Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Hauses bzw. des Gesamtprojektes stand den Käufern nicht zu. Der Berufungswerber kann somit im Grunderwerbsteuerlichen Sinn nicht als Errichter (Bauherr) des Objektes angesehen werden."*

*Im Vorlageantrag vom 10. Februar 1997 wurde wiederum das Vorliegen der Bauherreneigenschaft eingewendet und ausgeführt:*

*"Es wird in der Begründung der Berufungsvorentscheidung angeführt, dass sich der verkaufsbereite Grundstückseigentümer bewusst und gewollt in ein Vertragskonzept einbinden hat lassen, das sicherstellt, dass nur solche Interessenten Grundstückseigentum erwerben können, die sich an ein im Wesentlichen vorgegebenes Baukonzept binden.*

*Hierzu ist anzumerken, dass nur die Übereignung des unbebauten Grundstückes vom Verkäufer geschuldet wurde. Zum Beweis möge der Schriftenverfasser, Rechtsanwalt Dr. La., gefragt werden. Das Grundstück wurde auch klar vor Errichtung des Gebäudes übereignet.*

*Welche Käufer für einen am Verkauf interessierten Grundeigentümer in Frage kommen, hängt vom Bebauungsplan ab. Der Bebauungsplan der Stadt B. sah eine Gruppenbauweise mit max. zwei Vollgeschoßen vor. Die Nettoparzellengrößen betrugen 196 m<sup>2</sup> bis 307 m<sup>2</sup>, wobei die verbaute Fläche von 137 m<sup>2</sup> bis 207 m<sup>2</sup> betragen konnte. Die zulässige Hausgröße war fast für jede Parzelle anders.*

*Die Grundstückskäufer hatten also einen Spielraum vom Bebauungsplan, der von ihnen auch ausgenützt wurde. Sie waren keinesfalls an ein fix vorgegebenes Wohnungs- bzw. Hauskonzept gebunden. Sie hatten auch keinen Werkvertrag von einem Bauträger für die Errichtung des Hauses abgeschlossen, sondern hatten einen Architektenvertrag für Planung und Bauleitung. Das Baurisiko war gegeben. Es bestand die unmittelbare Verpflichtung gegenüber den ausführenden Unternehmen. Die Bauausführenden hatten an die Grundstückskäufer als Bauherren ihre Rechnung zu legen, und die Grundstückskäufer mussten das finanzielle Risiko zur Kostenveränderung tragen.*

*Es wird hier ein fiktiver Sachverhalt besteuert, wenn etwas in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage einbezogen wird, das aus davon losgelösten Rechtsgeschäften kommt."*

*Die Berufung wurde am 3. März 1997 der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Geschäftsabteilung 9 zur Erledigung vorgelegt. Auf Grund des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes, BGBl I 2002/97) ging mit 1. Jänner 2003 die Zuständigkeit zur Berufungserledigung an den unabhängigen Finanzsenat über. Im Zuge eines internen Belastungsausgleiches (vgl. § 270 Abs. 4 BAO) wurde rückwirkend die Bestellung zum Referenten mit Zustimmung der Präsidentin des unabhängigen Finanzsenates geändert und dem nunmehr entscheidenden Referenten die Berufung Ende Mai 2004 zugeteilt.*

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

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (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 (VwGH 31. 3. 1999, 96/16/0213) auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. 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 (VwGH 31. 3. 1999, 99/16/0066). Dabei kommt es nicht darauf an,

dass über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden unterfertigt wurden.

Der Zusammenhang zwischen dem Erwerb des Grundstücks und dem Vertrag über den Bau des Sternhauses geht bereits aus der Präambel des Kaufvertrages („zur der Errichtung einer „Sternhausanlage““) hervor. Weiters wurden der Architektenvertrag und der Kaufvertrag über die Liegenschaft am selben Tag abgeschlossen. Das Auftreten der Architekten bei der Baubehörde "im Namen der Käufer" vor Vertragsabschluss ist auch zu beachten. Unabhängig von einer vertraglichen Bindung muss auf Grund dieses Sachverhaltes eine Zusammenarbeit zwischen den Grundeigentümern und den projektierenden Architekten angenommen werden. Wie in der Berufungsvorentscheidung festgehalten wurde, erfolgte mit Bescheid des Stadtamtes B. vom 27. Oktober 1993 die Baubewilligung, welche von den Architekten L. und W. beantragt wurde. Es ist daher davon auszugehen, dass die gemäß § 28 Abs. 2 Z. 2 O.ö. BauO 1994 erforderliche Eigentümerzustimmung der damaligen Eigentümer und Veräußerer der Liegenschaft (DI Bernd K., Dr. Matthias K. und Martin K.) vorlag. Aus diesen Umständen ergibt sich, dass sich die Ehegatten G. in ein vorgegebenes Gesamtkonzept einbinden ließen, sodass ihnen die Qualifikation eines selbstständig "Schaffenden" keinesfalls zukam (vgl. VwGH 18. 12. 1995, 93/16/0072).

Beim vorliegenden Projekt eines Vierfamilienhauses ist es auszuschließen, dass die Ehegatten G. zum Grundstückskauf auch zugelassen worden wären, wenn sie das von ihnen ausgewählte Segment des Sternhauses nicht hätten errichten wollen. Daraus folgt aber, dass sie im Sinne des § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 einen Kaufvertrag abgeschlossen haben, der den Anspruch auf Übereignung eines letztlich bebauten Grundstückes begründet hat; sie konnten dieses Grundstück nur erwerben, wenn sie sich nicht nur zur Bezahlung des eigentlichen Grundpreises, sondern auch der im Architektenwerkvertrag genannten Beträge verpflichtet haben. Dass diese weiteren Beträge nicht den Verkäufern zu Gute gekommen sind, spielt keine Rolle, weil nicht die Bereicherung des Veräußerers, sondern der Erwerb des Käufers besteuert wird.

Gegenstand des Erwerbsvorganges war also das mit einem Segment eines Sternhauses bebaute Grundstück. Als Bemessungsgrundlage waren daher der Kaufpreis für das Grundstück und die Herstellungskosten des Hauses heranzuziehen.

Der Vollständigkeit halber wird noch festgehalten, dass der Verwaltungsgerichtshof bei einem vergleichbaren Sachverhalt (Bauprojekt Sternhausanlage M. der Architekten L. – W.) die Bauherreneigenschaft der Liegenschaftserwerber verneint und die Einbeziehung der Herstellungskosten des Hauses in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer als rechtmäßig erachtet hat (vgl. VwGH 9. 11. 2000, 97/16/0281).

Linz, am 8. Juni 2004