



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung betreffend Grunderwerbsteuer 2001 im wiederaufgenommenen Verfahren 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

Mit Kaufvertrag vom 28. Mai 1999 erwarb der Berufungswerber gemeinsam mit seiner Ehegattin je zur Hälfte von E. und A. F. aus der EZ 176 KG T. das neu vermessene Grundstück

112/5 Baufläche im Ausmaß von 300 m<sup>2</sup> wie es im Teilungsplan vom 11. November 1998 dargestellt ist um den beiderseits vereinbarten Kaufpreis von S 195.000,00. Von denselben Verkäufern erwarben die Berufungswerber einen 1/5 Miteigentumsanteil an der für das Grundstück Nr. 112/1 Weg im Ausmaß von 482 m<sup>2</sup> der KG T. neu zu eröffneten EZ...um den Kaufpreis von S 62.660,00. Von J.M. (weitere Verkäuferin) erwarben die Berufungswerber je zur Hälfte das Grundstück Nr. 109/3 Baufläche der EZ 334 KG T. im Ausmaß von 400 m<sup>2</sup> um einen Kaufpreis von S 260.000,00

Aus Punkt V. des Vertrages geht ua. die Haftung der Verkäuferin dafür vor, dass das kaufgegenständliche Grundstück in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht geeignet ist, darauf ein Einfamilienhaus zu errichten.

Erhebungen des Finanzamtes bei der Firma N. & Co GmbH, der Firma F. Haus sowie der Gemeinde G. haben ergeben, dass die Firma F. Haus die gegenständliche Wohnanlage mittels Inseraten mit Baubeginn Frühjahr 1999 zum Verkauf angeboten hat. In einem Prospekt vom 5. Oktober 1998 wurde diese Wohnanlage einschließlich Grundstück zum Verkauf angeboten. In diesem Prospekt war der Grundstückspreis von S 650,00 /m<sup>2</sup>, die Planungs-, Vermessungs- und Aufschließungskosten, die Kosten des Kellers sowie die Kosten des F. Aktionshauses enthalten. Ein Finanzierungsplan über die Gesamtsumme war dem Prospekt ebenfalls zu entnehmen.

Am 12. Jänner 1999 hat der Berufungswerber mit der Firma N. & Co GmbH einen "Vertrag über die Lieferung und Montage eines Hauses" laut Leistungsbeschreibung abgeschlossen. Dieser Auftrag über die Lieferung und Errichtung eines Tonmassiv – Fertighauses mit Montage und Material zum Selbstbau des OG wurde von der Firma F. Haus GmbH am 18. Jänner 1999 schriftlich bestätigt. Für die Errichtung dieses Fertighauses wurde ein Gesamtkaufpreis von S 1,298.000,00 vereinbart. Als Baustellenadresse wurde "Wohnanlage G. Parzelle Nr. 5" angeführt. Mit dieser Auftragsbestätigung wurde gleichzeitig eine Preisgarantie bis zum 12. Jänner 2000 eingeräumt und wurde die Zahlung der ersten Rate in Höhe von 10 % des Gesamtkaufpreises nach Einreichplanung vereinbart.

Für die Planungs-, Vermessungs- (Schotter-) Straßenerrichtungskosten und Vorfinanzierungskosten wurde dem Berufungswerber am "7. August 1998" (gemeint wohl 1999) von der Firma N. & Co GmbH ein Betrag von S 151.300,00 in Rechnung gestellt.

Am 6. Juli 1999 langte beim zuständigen Gemeindeamt das vom Berufungswerber gestellte Bauansuchen betreffend die Errichtung eines Einfamilienwohnhauses samt Unterkellerung ein.

Die Baubewilligung wurde dem Berufungswerber mit Bescheid vom 23. September 1999 erteilt. Im Einreichplan des gegenständlichen Einfamilienhauses ist unter Planung und Bauführung die Firma N. & Co GmbH angeführt.

Die Grunderwerbsteuer für den Grundstückserwerb des Berufungswerbers wurde in Höhe von S 9.059,00 im Wege der Selbstbemessung ausgehend lediglich von den Anschaffungskosten für das unbebaute Grundstück angemeldet und entrichtet.

Mit Bescheid im gemäß § 303 BAO wiederaufgenommenen Verfahren vom 6. Juli 2001 setzte das Finanzamt abweichend von der Selbstbemessung Grunderwerbsteuer für den gegenständlichen Erwerbsvorgang in Höhe von S 37.738,00 ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von S 1.078.230,00 fest.

In der letztlich nach vier Fristverlängerungsansuchen eingebrachten Berufung wendet sich der Berufungswerber gegen die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage. Das Grundstück sei von der Familie F. und Frau M. und nicht von der Firma F. erworben worden. Auf fünf Parzellen würden zur Zeit vier Objekte stehen. Zwei davon habe die Firma W., ein Objekt die Firma F. errichtet. Ein Objekt sei privat gebaut worden.

Der gegenständliche Rohbau (Erdgeschoss, Mauerwerk und Decke, Obergeschoss, Seitenaufmauerung und Giebelmauer) sei von der Firma F. errichtet worden.

Ergänzungsarbeiten (Betonstiegen und Keller) habe die Firma F. Haus durchgeführt. Der Nachbar habe privat gebaut, weshalb nachgewiesen werden könne, dass das Haus nicht unbedingt von der Firma F. Haus errichtet hätte werden müssen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. November 2001 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Darin wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass im vorliegenden Fall im Zeitpunkt des Grundstückskaufes die Absicht, ein mit dem ausgesuchten Haustyp bebautes Grundstück zu erwerben, bereits festgestanden sei.

In der Folge stellte der Berufungswerber den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wurde darauf hingewiesen, dass der Bau eines Fertighauses in der Lieferung und Montage der Hauswände, des Dachstuhles und der darauf folgenden Ausbauarbeiten bestehe. Dies sei schon daraus zu erkennen, dass im gegenständlichen Fall die Hauswände und der Dachstuhl von der Firma F. Haus bei anderen Firmen bestellt worden sei. Die Grundkomponenten seien von der Firma F. Haus eingerichtet worden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien Gebäude als Bauwerke anzusehen, welche durch räumliche Umfriedung Personen, Tieren oder Sachen Schutz vor äußeren Einflüssen gewähren, den Zutritt von Menschen gestatten, mit dem Grund und Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit seien. Diese Merkmale würden auf die oben genannten Grundkomponenten eines Fertighauses zutreffen.

Der Verwaltungsgerichtshof vertrete auch die Ansicht, dass die Einbeziehung der anteiligen Baukosten dann nicht rechtswidrig sei, wenn der Erwerber eines Grundstückes an ein bestimmtes, durch Planung des Verkäufers oder eines mit ihm zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist. Unter diesen Voraussetzungen seien neben den Grundstückskosten die Baukosten für das Gebäude, nicht jedoch die weiteren Ausbaukosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen. Der Berufungswerber stellte den Antrag, einen entsprechend niedrigeren Grunderwerbsteuerbescheid festzusetzen.

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

Im vorliegenden Verfahren ist die Frage strittig, ob der Berufungswerber hinsichtlich des auf dem erworbenen Grundstück errichteten Einfamilienhauses als Bauherr anzusehen ist. Von dieser Frage hängt es ab, ob das laut Vertrag vom 18. Jänner 1999 mit der Firma F. Haus GmbH für die Gebäudeerrichtung zu leistende Entgelt in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer mit einzubeziehen ist.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987, BGBl. 309/1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet.

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

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, NJW 2000, 3592).

Gegenstand eines der Grunderwerbsteuer im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 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.

Für die Grunderwerbsteuerliche Beurteilung ist **also der Zustand des Grundstückes**

**maßgebend, in dem dieses erworben werden soll**, das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vorhandene Zustand sein. 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.

Das finanzielle Risiko trägt der Erwerber dann, wenn er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen; weiters ist erforderlich, dass er auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann. Der Verwaltungsgerichtshof führte in seinem Erkenntnis vom 18.6.2003, 2001/16/0437 schließlich aus, dass ein objektiv enger Zusammenhang zwischen Grundstückskaufvertrag und Vertrag über die Gebäudeerrichtung dann besteht, wenn der Veräußerer 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.

Im vorliegenden Fall wurde der Kaufvertrag über das ausgesuchte Fertigteilhaus rund vier Monate **vor** dem gegenständlichen Grundstückskaufvertrag abgeschlossen. Der Hauskaufvertrag wies als Bauort "Wohnanlage G. Parz.Nr. 5" auf. Angesichts dieses Umstandes muss ohne jeden Zweifel davon ausgegangen werden, dass im Zeitpunkt des Grundstückserwerbes die Absicht des Berufungswerbers feststand, ein mit dem ausgesuchten Fertigteilhaus bebautes Grundstück zu erwerben. Durch den zeitlichen Zusammenhang der Vertragsabschlüsse war im vorliegendem Fall gewährleistet, dass der Berufungswerber das Grundstück jedenfalls nur im bebauten Zustand erhalten werde.

Diese Tatsache stellt ein gewichtiges Indiz gegen die Annahme der Bauherreneigenschaft des Berufungswerbers dar.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes spielt es keine Rolle, dass das Gesamtvertragswerk in mehrere Urkunden auf mehrere Vertragspartner des Erwerbers aufgespalten wird (VwGH vom 22.2.1997, 95/16/0116). Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist (VwGH vom 6.3.1992, 93/16/0072). Im vorliegenden Fall ist der Umstand ohne Belang, dass in den Vertragsurkunden jeweils aufeinander kein Bezug genommen wurde bzw. der Kaufvertrag vom 28. Mai 1999 keine Option der Firma F. Haus beinhaltete, weil schon durch den zeitlichen Zusammenhang der Vertragsabschlüsse gewährleistet war, dass der Erwerber das Grundstück jedenfalls nur im bebauten Zustand erhalten werde.

Das finanzielle Risiko betreffend wird ausgeführt, dass in der Auftragsbestätigung vom 18. Jänner 1999 betreffend den Erwerb des Fertigteilhauses für den vereinbarten Gesamtkaufpreis eine Preisgarantie bis zum 12. Jänner 2000 eingeräumt wurde. Die Einräumung dieser Preisgarantie und damit der Ausschluss des Risikos einer Verteuerung bis zu diesem Zeitpunkt wird ebenfalls als ein wesentliches Indiz für den Ausschluss der Bauherrenstellung angesehen. Dem Umstand, dass der Berufungswerber im Bauansuchen als Bauwerber ausgewiesen ist und um die Benützungsbewilligung angesucht hat, kommt beim vorliegenden Sachverhalt keine wesentliche Bedeutung zu, zumal im Einreichplan unter Planung und Bauführung die Firma N. & Co GmbH aufscheint.

Mit dem Vorbringen, dass auf den Nachbarparzellen Häuser verschiedener Firmen errichtet worden seien wird nicht aufgezeigt, dass der Berufungswerber als Bauherr aufgetreten ist.

Zuzustimmen ist dem Berufungswerber, wenn er ausführt, dass es sich beim gegenständlichen Fertigteilhaus zweifellos um ein Bauwerk im Sinne des § 297 ABGB, welches fest mit dem Boden verbunden und von einiger Beständigkeit ist, handelt.

Ein Käufer ist jedoch **nur dann** als Bauherr anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung des Hauses, und zwar auf die Gestaltung der **Gesamtkonstruktion Einfluss** nehmen kann (vgl. VwGH vom 27.6.1994, 92/16/0196, 17.10.2001, 2001/16/0230 und Fellner, aaO, § 5 Rz. 92 unter Anführung der dazu ergangenen umfangreichen VwGH-Judikatur).

Dass eine derartige Einflussnahme auf die Gesamtkonstruktion aber nicht möglich war, ist schon deshalb offenkundig, da zum Zeitpunkt des Grundstückskaufvertrages die Planung bereits abgeschlossen war, weshalb auch eine individuelle Verbauungsmöglichkeit ausgeschlossen war.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 14.12.1994, 94/16/0084 zum Ausdruck gebracht, dass schon wegen der für die äußere Gestaltung eines Objektes maßgeblichen *tatsächlichen* Einbindung des Hauses des Beschwerdeführers in das bereits zur Zeit des Erwerbsvorganges vorliegende Gesamtkonzept (vgl. dazu auch das Erkenntnis vom 24.3.1994, Zl. 93/16/0168) keine Bauherreneigenschaft der Erwerber gegeben war.

Der Verwaltungsgerichtshof hat auch im Versetzen von Zwischenwänden, in dem Ersatz eines Fensters durch eine Tür auf die Terrasse, in einer Änderung des Kellergrundrisses und in den üblichen Verbesserungen der Innenausstattung nur unwesentliche Details im Zusammenhang mit dem Begriff der Schaffung erblickt (Erk. vom 26.1.1989, Zlen 88/16/0132-0137).

Nach den von der Abgabenbehörde getroffenen Sachverhaltsfeststellungen war die Absicht des Berufungswerbers von vornherein auf den Erwerb eines Fertighauses, wie solche von verschiedenen Unternehmungen auf dem Markt mittels medialer Darstellungen und Musterhäusern angeboten werden, gerichtet.

Der Grundstückserwerber war sowohl hinsichtlich Planung als auch hinsichtlich der



Auftragsvergabe gebunden. Die Bauabwicklung erfolgte durch die Firma N. & Co GmbH. Das Baurisiko lag daher offenkundig nicht beim Erwerber. Im vorliegenden Fall ist lediglich der zu Tage getretene sachliche Zusammenhang zwischen Liegenschaftserwerb und Erwerb des Fertighauses maßgebend.

Ebenso wie in den Fällen, in denen der Erwerber an ein bereits fertig vorgegebenes Konzept der Bebauung des Grundstücks gebunden ist, so ist auch im Falle des Erwerbs eines Fertighauses zur Errichtung auf einem dazu geeigneten Grundstück davon auszugehen, dass auch der Werkvertrag in den Grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen ist.

Entscheidend ist, dass dem Erwerber das Grundstück letztlich bebaut zukommt.

Im gegenständlichen Fall standen der Erwerb des Fertighauses und der Erwerb des Grundstücks in einem derart engen sachlichen Zusammenhang, dass ein einheitlicher Vorgang gegeben ist. Besonders verdeutlicht wird dies im konkreten Fall durch den Umstand, dass der Berufungswerber den Auftrag zur Errichtung des Fertighauses bereits vor der Errichtung der Urkunde über den Erwerb des Grundstückes erteilt hat.

Zusammenfassend wird festgestellt, dass im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für die Zuerkennung der Bauherreneigenschaft für den Berufungswerber nicht erfüllt waren, weshalb die anteiligen Errichtungskosten für das Fertigteilhaus in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer mit einzubeziehen sind. Die Firma F. Haus stellte den Berufungswerbern für die Baukosten Rechnungen im Gesamtbetrag von S 1.487.500,00 aus. An Aufschließungskosten waren S 151.300,00 zu entrichten. Die anteiligen Kosten betragen daher S 819.400,00, welche zusätzlich zu den anteiligen Grundstückskosten der Grunderwerbsteuer zu unterziehen sind.

In Übereinstimmung mit der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann dem Berufungswerber keine Bauherrenqualifikation zugewillt werden, sodass der Berufung auf Grund der dargestellten Sach- und Rechtslage der Erfolg versagt bleiben muss.

Graz, 10. März 2004