



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungsverberberin, vertreten durch Mag. Klaus Rieger, Rechtsanwalt, 8572 Bärnbach, Telepark 1/II, vom 22. Jänner 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 19. Dezember 2002 betreffend Grunderwerbsteuer im wieder aufgenommenen Verfahren entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 26. November 1998 hat die Berufungsverberberin gemeinsam mit ihrem Ehemann von der Firma P (Bauunternehmung) das Grundstück 156/14 der KG B im Ausmaß von 598 m² erworben. Zusätzlich wurde gemeinsam 1/16 Anteil an der EZ 91 sowie ein 1/32 Anteil an der EZ 92 je KG B erworben. Der Kaufpreis wurde mit S 450.000 vereinbart.

Mit Bescheid vom 29. Jänner 1999 wurde der Berufungsverberberin vom anteiligen Grundkaufpreis Grunderwerbsteuer in Höhe von S 7.875 (€ 572,30) vorgeschrieben. Erhebungen der Prüfungsabteilung beim zuständigen Stadtgemeindeamt und bei der Veräußerin im Jahre 1999 haben ergeben, dass die Firma P im Jahre 1993 die Bebauung der Parzellen mit 8 Einfamilienhäusern des Types A sowie mit 8 Einfamilienhäusern des Types B geplant hat. Die Firma P hat die Grundstücke in einem Prospekt mit angeschlossenem Lageplan unter der Bezeichnung "Wohnen X", mit Landesförderung zum Kauf angeboten. Darin wurde ein Haustyp mit verschiedenen Ausbaustufen beworben. Baubeginn für den I. Bauabschnitt sollte Frühjahr 1994 sein.

Nach dem von der Firma P als Grundstücksveräußerin am 14. Oktober 1993 gestellten Ansuchen um Widmung wurde dieser mit Bescheid vom 28. Dezember 1993 die Baubewilligung erteilt. Im Einreichplan ist diese Firma sowohl unter Planung als auch als Bauführer ausgewiesen.

Am 21. Dezember 1998 verfasste die Berufungswerberin an die Firma P ein von beiden Vertragsteilen unterfertigtes Schreiben mit folgendem Inhalt:

"*Betrifft Wohnen im Grünen "*

Mit Kaufvertrag vom 26. November 1998 habe ich unter anderem das Baugrundstück 156/14 KG B erworben. Im Rahmen des Projektes "Wohnen XX" erteile ich hiermit der P unwiderruflich den Auftrag zur Errichtung eines Einfamilienhauses, wie es in der mir von Ihnen überlassenen Dokumentation beschrieben ist, um den darin festgelegten Fixpreis und zu den angeführten Zahlungsbedingungen sowie zu allen sich daraus insbesondere hinsichtlich der Baubeschreibung und der Ausgestaltung genau ergebenden Bestimmungen. Ich halte fest, dass ich diese Dokumentation sorgfältig studiert und mit Ihren zuständigen Mitarbeitern besprochen habe."

In der am 30. August 1999 von der Firma P gelegten Schlussrechnung wurden die Gesamtkosten für den Wohnhausneubau mit S 2.318.000 beziffert.

Am 16. Dezember 2002 verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens und setzte die Grunderwerbsteuer mit Bescheid im wieder aufgenommenen Verfahren – abweichend vom Erstbescheid - mit € 3.520,27 fest. Die Wiederaufnahme wurde mit der im Zuge von amtlichen Erhebungen neu hervorgekommenen Schlussrechnung der Firma P für die Errichtung des Einfamilienhauses begründet.

In der gegen den Grunderwerbsteuerbescheid rechtzeitig eingebrochenen Berufung wurde eingewendet, dass zwischen der von der Baufirma gelegten Schlussrechnung und dem Grundstückskaufvertrag kein derartiger Zusammenhang bestünde, der eine Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer rechtfertigen würde. Den Berufungswerbern sei bei der Gestaltung ihres Hauses auf Grund der vorliegenden Verträge eine große Selbstständigkeit eingeräumt worden, weshalb die Hauserrichtungskosten nicht einzubeziehen seien.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. März 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Dagegen wurde rechtzeitig der Vorlageantrag ohne weitere Ausführungen gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Berufungsverwerberin hinsichtlich des auf dem erworbenen Grundstück errichteten Einfamilienhauses als Bauherrin anzusehen ist oder nicht. Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 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 Z 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 auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. 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.

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 herstellendem Gebäude anzunehmen. Dabei kommt es nicht darauf an, dass über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden (Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. März 1999, ZI. 99/16/0066, und vom 15. März 2001, ZI. 2000/16/0082, sowie Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Bd. II, 3. Teil Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 88a zu § 5 GrEStG).

Ausgehend von diesen Grundsätzen sind im vorliegenden Fall die der Höhe nach nicht strittigen Kosten für die Errichtung des Gebäudes in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer mit einzubeziehen.

Unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. September 2004, ZI. 2004/16/0081 ergibt sich die besagte Verknüpfung der Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb schon aus dem zeitlichen und persönlichen Zusammenhang der am 21. Dezember 1998 unwiderruflich erfolgten Auftragerteilung zur Errichtung eines Einfamilienhauses und dem erst rund ein Monat davor abgeschlossenen Grundstückskaufvertrag vom 26. November 1998. Der an die Firma P erteilte und von beiden

Vertragsteilnehmer unterzeichnete Bauauftrag bezieht sich auf die Errichtung eines Einfamilienhauses zu einem festgelegten Fixpreis auf dem Baugrundstück 156/14 der KG B , wie es in der Dokumentation umschrieben ist.

Auch wenn im vorliegenden Fall der Hauskaufvertrag kurze Zeit nach dem Grundstückskaufvertrag abgeschlossen wurde, kann aus der Abwicklung des Erwerbsvorganges auf das Bestehen eines Zusammenhangs zwischen dem Erwerb des Grundstückes und dem zeitnah erfolgten Abschluss des Werkvertrages geschlossen werden. Nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages wurde bereits innerhalb einer Woche – nämlich am 2. Dezember 1998 ein Austauschplan betreffend das Wohnhaus erstellt.

Es ist ohne Bedeutung, wenn der Erwerber zunächst den Grundstückskaufvertrag abschließt und danach – wenn auch in einem engen zeitlichen Zusammenhang- den zur Errichtung des Gebäudes notwendigen Vertrag. Bereits die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebots durch den Erwerber indiziert einen objektiv engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Gebäudeerrichtung unabhängig von der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse.

Damit stand im Zeitpunkt des Grundstückskaufes die Absicht, ein mit dem ausgesuchten Haustyp bebautes Grundstück zu erwerben, bereits fest. Die Verknüpfung gelangte auch dadurch zum Ausdruck, dass die Baubewilligung für das Bauvorhaben von der Grundstücksveräußerin bereits im Jahre 1993 erwirkt wurde. Die Firma P plante im Jahre 1993 die Bebauung der Grundstücke mit 16 Häusern. Zu diesem Zweck wurden die Grundstücke in einem Prospekt unter "Wohnen im Grünen", xy, mit Landesförderung zum Kauf angeboten. Nach Auskunft des zuständigen Baureferenten konnte die Baufirma nach Erteilung der Baubewilligung selbstständig den Zeitpunkt des Beginnes der Bautätigkeiten bestimmen.

Das Vorbringen der Berufungswerber, ihnen sei bei der Gestaltung des Hauses eine große Selbstständigkeit eingeräumt worden, steht der Annahme eines Zusammenhangs zwischen Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung nicht entgegen. Mit der unwiderruflichen Auftragserteilung zur Errichtung eines Einfamilienhauses, wie es in der überlassenen Dokumentation beschrieben war und der Erteilung der Zustimmung zu allen sich daraus hinsichtlich der Baubeschreibung und der Ausgestaltung genau ergebenden Bestimmungen kann von einer Übernahme des Baurisikos angesichts dieser Vereinbarungen keine Rede mehr sein. Im Einreichplan des Einfamilienhauses ist als Planverfasser und Bauführer jedenfalls die Firma P in Erscheinung getreten.

Neben der Planung hat die Baufirma das Bauverfahren einschließlich der Vermarktung im eigenen Namen durchgeführt. Der Abschluss von weiteren Werkverträgen mit anderen

Professionisten lässt die finale Verknüpfung von Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung ebenfalls unberührt.

Ein Käufer ist nur dann als Bauherr 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, 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 (VwGH vom 29. Juli 2004, 2004/16/0053).

Die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen dabei kumulativ vorliegen (*Fellner*, aaO., Rz 90 zu § 5 GrEStG).

Der im konkreten Fall vereinbarte Fixpreis und damit der Ausschluss des Risikos der Preiserhöhung wird daher als wesentliches Indiz für den Ausschluss der Bauherreneigenschaft der Berufungswerber angesehen (VwGH vom 15. März 2001, 2000/16/0082).

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 26. März 1992, 93/16/0072). Für "Bauherrenmodelle" ist es geradezu kennzeichnend, dass die Beteiligten mehrere dem Schein nach selbstständige Vereinbarungen abschließen, die auf Grund des zeitlichen und sachlichen Zusammenhangs zu einem Vertragswerk zusammenentreten (VwGH vom 28. 9. 1998, 96/16/01435).

Im vorliegenden Fall ist entscheidend auf den gemeinsamen Willen von Veräußerer- und Erwerberseite abzustellen ist, wonach den Erwerbern das Grundstück letztlich bebaut zukommen sollte. Die Berufungswerberin war von vornherein in ein fertiges Konzept, das die Errichtung eines Wohnhauses auf dem erworbenen Grundstück vorsah, eingebunden. Der den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag ist daher im konkreten Fall in ein Vertragsgeflecht miteinbezogen, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet ist, den Erwerbern als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück in bebautem Zustand zu verschaffen.

Auch der Umstand, dass die Berufungswerber gegenüber der Baubehörde als Bauherren bezeichnet wurden, steht dem Konnex von Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung nicht entgegen. Das durch die Baubehörde zur Kenntnis genommene Auftreten der Berufungswerber als Bauwerber vermag die Abgabenbehörde bei der von ihr zu beantwortenden Frage der Bauherreneigenschaft nicht zu binden (VwGH vom 26. März 1992, 90/16/0211, 0212).

Zusammenfassend liegt im Hinblick auf die im gegenständlichen Fall vorhandene Verknüpfung von Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses keine Bauherreneigenschaft der Berufungswerberin vor, weshalb die Kosten der Gebäudeerrichtung in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 22. Dezember 2006