

GZ. RV/0824-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 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 8. Juli 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. 1087/22. 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 310.560,00 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 teilte die Fa. G. am 8. September 1993 mit, dass mit den Grundkäufern nur eine Vereinbarung über die Planungsarbeiten für das von ihnen gewünschte Einfamilienhaus bestehe; für diese von der Verkäuferin durchgeführten Planungsarbeiten seien Kosten von S 48.000,00 an die Käufer verrechnet worden; diese Baupläne wurden vorgelegt. Weiters teilte die Fa. G. mit, dass es kein beworbene Projekt und demnach auch kein Prospekt oder Unterlagen darüber gäbe; der Bw. hätte 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 15. Oktober 1993 die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben. Die Bemessungsgrundlage wurde je aus der Hälfte der Summe des Kaufpreises für das Grundstück und der Vermessungskosten ermittelt.

In der Folge teilten die Käufer auf ein weiteres Ergänzungersuchen des Finanzamtes mit, dass auf dem erworbenen Grundstück bereits ein Wohnhaus errichtet worden sei, die Baubewilligung sei dem Bauwerber erteilt worden, mit der Bauausführung sei die Fa. G. lt. ihrem Angebot vom 23. September 1993 mit einem Fixpreis von S 1.274.000,00 für die Rohbau- und Zimmermannsarbeiten, die Dacheindeckung und die Spenglerarbeiten beauftragt worden, es habe aber keine Verpflichtung zur Auftragserteilung bestanden. Neben dem Bauauftrag legte der Bw. die Rechnung der Fa. G. vom 28. Februar 1994 über die Errichtung eines Einfamilienhauses mit Garage in Höhe von S 1.226.000,00 (die Planungskosten von S 48.000,00 wurden von der oben genannten Auftragssumme abgezogen) noch eine Kostenaufstellung der Fa. G vom 22. September 1993 über das "Bauvorhaben: Wohnhausanlage T-U Haus 2 Name des Bw." vor.

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-, Vermessungs-, 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. Weiters hätten die Berufungswerber um die Baubewilligung angesucht, welche ihnen mit Bescheid vom 14. September 1993 erteilt wurde. Nachdem die Berufungswerber Angebote für den Rohbau samt Dacheindeckung eingeholt hätten, sei der Auftrag an die Fa. G. erteilt worden, da sie das günstigste Angebot 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 Rohbaus 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 und eine Rechnung der Fa. G. vom 29. September 1993 für die Erstellung eines Einreichplanes vorgelegt und auf den Bauakt der Gemeinde M., das Angebot der Fa. G. und das Angebot einer anderen Baufirma 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 Auftragserteilung 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. – T-U" 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.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab. Der Bescheid wurde damit begründet, dass im vorliegenden Fall wohl nicht bestritten werden könnte, dass sich die Grundstückskäufer in ein vom Verkäufer bereits vorgegebenes Baukonzept zumindest einbinden ließen, wenn sie nicht schon ohnehin von vornherein in das vom Verkäufer geplante Bauvorhaben in Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb eingebunden wurden. Aus diesem Grund seien die Baukosten von S 1,226.000,00 in die Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer einzubeziehen.

Daraufhin stellten die Berufungswerber den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit der ergänzenden Begründung, dass die Fa. G. schon ursprünglich versucht habe, den Berufungswerbern das Grundstück nur mit noch zu errichtendem Gebäude zu verkaufen. Dazu seien die Berufungswerber aber nicht bereit gewesen, sie hätten sich nur dahingehend geäußert, dass sie eventuell dann bereit seien mit ihr zu bauen, wenn sie Bestbieter für den Rohbau wäre. Tatsächlich hätten die Berufungswerber die Planungskosten zu ersetzen gehabt, wobei sie durchsetzen konnten, dass der Plan nach ihren Vorstellungen abzuändern sei. Sie hätten auf eine baldige Abänderung des Planes gedrängt, somit sei es möglich gewesen, bereits am Tag der Vertragsunterfertigung für den Grundstückskauf um Baubewilligung anzusuchen. Nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages und während des Verfahrens um Erteilung der Baubewilligung hätten die Berufungswerber Angebote bei diversen Bauunternehmungen eingeholt, eines davon wurde dem Vorlageantrag beigelegt. Da sämtliche eingeholten Angebote höher waren als das der Fa. G. hätten sich die Berufungswerber entschlossen, dieses Angebot vom 23. September 1993 anzunehmen.

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, der Erker zwischen Wohn- und Essbereich und damit auch der Balkon im Dachgeschoss wurde ein wenig vergrößert, die Anordnung der Fenster wurde verändert, die Garage wurde auf eine Doppelgarage vergrößert und die Wohnnutzfläche wurde von 129,69 m<sup>2</sup> auf 120,79 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 selbst vorgebracht, dass die Fa. G. ursprünglich versucht hätte, ihnen das Grundstück nur im bebauten 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. Aber auch die Tatsache, 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, der Erker zwischen Wohn- und Essbereich und damit auch der Balkon im Dachgeschoss ein wenig vergrößert, die Anordnung der Fenster verändert, die Garage auf eine Doppelgarage vergrößert und die Wohnnutzfläche von 129,69 m<sup>2</sup> auf 120,79 m<sup>2</sup> reduziert wurden.

Darüber hinaus haben die Berufungswerber selbst angegeben, mit dem Bauunternehmen Fa. G. einen Fixpreis vereinbart zu haben.

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 zuerkannt 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.

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