



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 10

GZ. RV/0078-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 19.10.1995 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

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

Die Bw. und ihr Ehegatte erwarben mit Kaufvertrag vom 30.9.1991 zwei näher bezeichnete Grundstücke im Gesamtausmaß von 511 m² sowie einen 1/23 Anteil an ebenfalls näher beschriebenen Grundstücken. In Vertragspunkt IV ist ausgeführt, dass die Vertragsparteien einvernehmlich feststellen, dass der Erwerb des vorgenannten Miteigentumsanteiles an den

zitierten Grundstücken der Wegversorgung, sowie der Versorgung mit Kanal, Wasser und ähnlichen Versorgungsanlagen aller 23 Häuser des Bauprojektes "E" dient. Die Käufer verpflichten sich daher für sich und ihre Rechtsnachfolger, allen zukünftigen Eigentümern der Bauprojekte "E" das uneingeschränkte Geh- und Fahrrecht auf den oben genannten Gemeinschaftsflächen einzuräumen.

Das Finanzamt setzte die Grunderwerbsteuer von der erklärten Gegenleistung fest.

Im weiteren Ermittlungsverfahren zur Überprüfung der Bauherreneigenschaft legte die Bw. über Ersuchen des Finanzamtes den ebenfalls mit 30.9.1991 datierten Bauvertrag mit der Firma S sowie die Schlussrechnung für das errichtete Gebäude vor.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und setzte die Grunderwerbsteuer unter Einbeziehung der Errichtungskosten laut Schlussrechnung fest.

In der ausschließlich gegen den Grunderwerbsteuerbescheid gerichteten Berufung wird einleitend die Entstehung des Bauprojektes "E" näher dargestellt und weiter ausgeführt: Der Bauwerber konnte nach der Vorprojektierung an den Grundeigentümer ein Angebot legen, das für den Bau notwendige Grundstück erwerben und gleichzeitig die Fa. S beauftragen, ein Reihenhaus zu errichten. Anschließend konnte ein Kaufvertrag mit dem außerbücherlichen Grundeigentümer und Grundvermittler abgeschlossen und der Kaufpreis auch bezahlt werden. Dabei ist anzuführen, dass die Fa. S nicht Verkäufer des Grundstückes war und in keiner gesellschaftsrechtlichen Verbindung mit der außerbücherlichen Grundstückseigentümerin steht. Nach dem Kauf des Grundstückes konnte der Bauwerber mit der Fa. S einen Werkvertrag zur Errichtung eines Reihenhauses nach den von ihm vorgelegten, zum Teil in der Zwischenzeit veränderten Plänen abschließen. In diesem Werkvertrag wurde für ein "Standardhaus" ein Fixpreis als Richtpreis festgelegt. Es war jedoch dem Bauwerber jederzeit möglich, Planänderungen in jeder Richtung gegen Preiskorrektur vorzunehmen. Die Preisgarantie galt nur auf die vereinbarte Bauzeit und den vorgegebenen Standard. Zur Errichtung des Gebäudes konnte der Bauwerber auch Eigenleistungen erbringen, bzw. Arbeiten und Leistungen durch von ihm bestimmte Professionisten durchführen lassen. Nach diesen Möglichkeiten sei die Bw. als Bauherrin anzusehen. Das Finanzamt wies die Berufung insbesondere unter Hinweis auf die von Amts wegen erhobene Vorgangsweise der Fa. S im Fall der Errichtung von Wohnbauprojekten als unbegründet ab.

Im Vorlageantrag wird ausgeführt:

Das gegenständliche Einfamilienhaus sei von der Bw. und ihrem Ehegatten geplant worden.

Die Fa. S erstellte einen Plan nach den Vorstellungen der Bw. Das errichtete Haus sei mit keinem Reihenhaushaus im Projekt "E" vergleichbar (3 Kinderzimmer, Satteldach statt Krüppelwalmdach, mit unterschiedlichen Dachneigungen, begehbare Dachboden, außenliegende Stiege für den Dachraum, Windfang, 1. Stock breiter als Erdgeschoß). Da das Haus nicht vergleichbar war mit einem von der Fa. S in den angebotenen Varianten, fand eine eigene Bauverhandlung statt und die Baubewilligung wurde am 26.11.1992 erteilt.

Da Fa. S unterbreitete Vorschläge über Materialien und Lieferfirmen, die Entscheidung sei der Bw. verblieben. So wurden Türen, Böden, die Eternitfassade, Gas-Wasserinstallation alleine von der Bw. geordert. Nur in Bereichen, wo die Fa. S bessere Angebote erstellte, wie z.B. Fenster, wurden diese bei der Fa. S bestellt, jedoch wurden Form, Größe und Bauweise von der Bw. definiert.

Die Bw. habe keine von der Fa. S angebotene Haustypen ausgesucht, sondern ein selbst geplantes Eigenheim errichten lassen. Von der Fa. S wurde auf Grund der Vorstellungen der Bw. das Haus geplant und auf diesen Daten basierend ein Angebot mit Fixpreis erstellt. Der Kauf des Grundstückes für das zu errichtende Haus erfolgte im September 1991, die Bauverhandlung viele Monate später. Jede behördliche Änderung des Bauplanes hätte auch zu einer Erhöhung der Baukosten geführt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Die Steuer wird gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung berechnet. Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist unter einer Gegenleistung auch alles zu verstehen, was der Erwerber über einen Kaufpreis für das unbebaute Grundstück hinaus aufwenden muss. Erbringt 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.

Ist der Erwerber an ein bestimmtes, durch Planung des Verkäufers oder eines mit diesem

zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, dann ist ein Kauf eines Grundstückes mit - herzustellendem - Gebäude anzunehmen, selbst wenn über diese Herstellung ein gesonderter Werkvertrag abgeschlossen wird.

Abgesehen von dem Fall der rechtlichen Bestandsverknüpfung durch den Willen der Parteien ist Gegenstand des Erwerbsvorgangs das Grundstück in bebautem Zustand aber auch dann, wenn zwischen den Verträgen ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist der Fall, wenn dem Erwerber aufgrund einer konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten wird und er dieses Angebot als einheitliches annimmt oder nur annehmen kann. Dabei können auf der Veräußererseite auch mehrere Personen als Vertragspartner auftreten. Nicht ausschlaggebend ist, dass der Grundstücksübereignungsanspruch und der Anspruch auf Errichtung des Gebäudes sich zivilrechtlich gegen verschiedene Personen richten. Entscheidend ist vielmehr, dass (auch) der den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag in ein Vertragsgeflecht miteinbezogen ist, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet ist, dem Erwerber als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück in bebautem Zustand zu verschaffen. Der Gegenstand des Erwerbsvorgangs ist nach den dargelegten Grundsätzen im Einzelfall unter Heranziehung aller relevanten Umstände zu bestimmen. Ohne Bedeutung ist es auch, wenn der Erwerber zunächst den Grundstückskaufvertrag abschließt und erst danach - wenn auch in engem zeitlichen Zusammenhang - den zur Errichtung des Gebäudes notwendigen Vertrag, ebensowenig ist von Bedeutung, ob der Vertrag über die Errichtung des Gebäudes vor oder gleichzeitig mit dem Grundstückskaufvertrag abgeschlossen wird. Denn bereits die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebots durch den Erwerber indiziert einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag (oder den Verträgen) über die Gebäudeerrichtung, unabhängig von der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse, und ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können.

In diesem Zusammenhang ist – wie in der Berufungsvorentscheidung ausführlich dargestellt - die Vorgangsweise der Fa. S bei der Errichtung von Reihenhausprojekten von entscheidender Bedeutung: Da der Unternehmensgegenstand der Fa. S primär auf die Errichtung von Eigenheimen auf fremden und eigenen Grundstücken gerichtet ist, würden Grundstücke nur

an solche Interessenten verkauft oder vermittelt, die auch an dem von der Fa. S zu errichtenden Eigenheim oder Reihenhauses interessiert sind. Der Abverkauf eines unbebauten Grundstückes kommt nicht in Betracht. Bei der Errichtung eines aus mehreren Eigenheimen oder Reihenhäusern bestehenden Projektes umfasst der Leistungsumfang der Fa. S 3 Ausbaustufen, nämlich das "Grundpaket", "Paket 1" und "Paket 2". Nur hinsichtlich der Leistungen der Pakete 1 und 2 besteht für den Reihenhauseswerber die Möglichkeit der Vergabe an Professionisten nach eigener Wahl bzw. Arbeiten in Eigenleistung zu erbringen. Die Inanspruchnahme der Leistungen des Grundpaketes sind zwingend, wobei hier die Möglichkeit zu Abweichungen von der Standardausführung gegeben sind. Grundsätzlich besteht für die angebotenen Haustypen ein Fixpreis für die Standardausführung. Dieser Fixpreis bildet die Ausgangsbasis. Dass sich bei Abweichungen von der Standardausführung Preisänderungen ergeben, liegt in der Natur der Sache und ändert nichts an der grundsätzlichen Fixpreisvereinbarung und der damit verbundenen Kalkulierbarkeit für den Erwerber. Die vereinbarten Baukosten sind nach Fertigstellung der jeweiligen Bauetappen mit einem bestimmten Prozentsatz an den Organisator zu leisten. Damit kann der unlösbare Zusammenhang zwischen dem Kaufvertrag über Grund und Boden und dem Werkvertrag über die Errichtung des Gebäudes nicht bestritten werden. Nur solche Interessenten konnten Grund und Boden erwerben, die gleichzeitig der Fa. S als Organisator den Bauauftrag erteilten und sich damit in ein im Wesentlichen vorgegebenes Baukonzept einbanden.

Für diese Annahme spricht auch der zeitliche Ablauf: Der Kaufvertrag über Grund und Boden wurde am 30.9.1991 geschlossen, der Bauvertrag ist ebenfalls mit 30.9.1991 datiert, wobei diesbezüglich anzunehmen ist, dass bereits am 17.9.1991 eine Besprechung stattgefunden haben muss, weil in der im Akt erliegenden Kopie des Bauvertrages die Zahl 17 durchgestrichen und oberhalb die Zahl 30 geschrieben ist und es in Punkt 10 des Anhangs heisst: Nach Vertragsunterfertigung am heutigen Tag ist der Termin mit Herrn Ing. M betreffend die Änderungsplanung fixiert. Ort und Zeit: Mittwoch, 25.9.1991 – 16 Uhr in Darüber hinaus wären einige Vertragspunkte im Bauvertrag unverständlich, nämlich

3. Ergänzende Bemerkungen: "Die Firma S hat die erforderlichen Vorarbeiten in rechtlicher, technischer, wirtschaftlicher und finanzieller Natur in Verbindung mit den damit beauftragten Gewerken in die Wege geleitet, um das vorhin angeführte Bauvorhaben realisieren zu können. Die angeführten Reiheneigentumsbewerber stellen hiemit an die Firma S ein Anbot auf Erwerb des eingangs angeführten Reiheneigentumsobjektes und erklären, dass sämtliche Voraussetzungen und Bedingungen zum Ankauf eines Reiheneigentums vorliegen. Ferner erklären die Reiheneigentumsbewerber ihr Einverständnis, dass die Firma S zu den vertraglich

bestimmten Preisen und dem Leistungsverzeichnis lt. Informationsmappe, welche dem Reihenhausewerber bekannt ist, mit der Errichtung des Reihenhauses beauftragt wird. Die Firma S ist berechtigt, aus welchem Grund auch immer, andere Professionisten zu bestimmen, jedoch lediglich zu den Preisvereinbarungen dieses Vertrages. Ferner ist die Firma S berechtigt, für die Vertragsverfassung einen Anwalt oder Notar namhaft zu machen". Diese Formulierungen bringen nur dann Sinn, wenn ein Organisator es in der Hand hat, ein geplantes Bauvorhaben realisieren zu können.

Ebenso unverständlich wäre, warum die Kosten von Grund und Boden (Punkt 4.) im Bauvertrag Erwähnung finden, wenn kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Kaufvertrag und Bauvertrag besteht, ebenso unverständlich wäre die Leistung einer Anzahlung an den Organisator (Fa. S, siehe Schlussrechnung), wenn nicht bereits eine beiderseitige Bindung besteht.

Der Erwerber eines Grundstückes ist dann als Bauherr des zu errichtenden Gebäudes anzusehen, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- b) das Baurisiko zu tragen hat, das bedeutet, den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet zu sein und
- c) das finanzielle Risiko tragen muss, das heisst, dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen tragen muss, aber auch berechtigt ist, von den bauausführenden Unternehmen Rechnungslegung zu verlangen.

Diese Voraussetzungen sind unter Berücksichtigung der festgestellten Vorgangsweise der Fa. S und dem tatsächlichen Geschehensablauf nicht gegeben. Die Einflussmöglichkeit der Bw. war von untergeordneter Bedeutung und begründet daher nicht die Bauherreneigenschaft. Dem Berufungsvorbringen bzw. dem Vorbringen im Vorlageantrag, wonach die Bw. auf Grund ihrer Einflussmöglichkeiten auf das Bauvorhaben als Bauherrin anzusehen ist, kann daher nicht gefolgt werden und steht in Widerspruch zu den aktenkundigen Verträgen.

Der grunderwerbsteuerrechtliche Erwerbsvorgang umfasst daher nicht nur ein unbebautes Grundstück, sondern auch die Kosten des vertragsgemäß zu errichtenden Wohnhauses laut Schlussrechnung. Der Grunderwerbsteuer unterliegt auch das Entgelt für Abänderungen, Sonderwünsche und Zusatzleistungen, die in einer Werkvertragserweiterung mit dem Bauorganisator vereinbart wurden, wenn diese Leistungen Teil eines Gesamtkonzeptes sind und in ein Vertragsgeflecht eingebunden sind, das auf den Erwerb eines Grundstückes einschließlich dessen zukünftiger Bebauung gerichtet ist.

Die Festsetzung der Grunderwerbsteuer wie im angefochtenen Bescheid erfolgte somit zu Recht und über die Berufung ist spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 5. März 2004