

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A.P., vertreten durch Mag. Dr. Peter Roppenser, Wirtschaftstreuhänder, 4600 Wels, Konrad-Meindl-Straße 11, vom 5. Juni 1996 gegen den vorläufigen Bescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO des Finanzamtes U. vom 8. Mai 1996 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Am 23./26. Dezember 1993 schlossen der Berufungswerber und seine Ehegattin (in der Folge kurz "Berufungswerber" oder "Erwerber" genannt) einen Kaufvertrag mit dem Verkäufer einer Liegenschaft über den Kauf eines aus dieser Liegenschaft parzellierten Grundstückes.

Im Punkt 5) dieses Kaufvertrages wurde festgehalten, dass den Käufern die Möglichkeit der Bebaubarkeit bekannt ist. Im Punkt 7) wurde vereinbart, dass die mit der Errichtung und Verbücherung dieses Vertrages verbundenen Kosten, Steuern und Gebühren einschließlich anteiliger Vermessungskosten von den Käufern getragen werden.

Auf das Ergänzungersuchen des Finanzamtes betr. die Überprüfung der Bauherreneigenschaft teilten die Käufer am 4. Februar 1994 mit, dass das Gebäude von Herrn DI S. geplant worden sei, allerdings von den Berufungswerbern eine Neuplanung durchgeführt werde, das Projekt von der Fa. C. in Zeitungsinseraten beworben worden sei, um die Baubewilligung von den Berufungswerbern nach Planklarheit angesucht werde, die Erwerber wesentlichen Einfluss auf die Gesamtkonstruktion, dargestellt durch neuen Plan,

nehmen, den Erwerbern von den Baufirmen und Professionisten Rechnung gelegt und für die Errichtung ein Fixpreis vereinbart werde, mit dem Bau sei noch nicht begonnen worden.

Vom Finanzamt wurde den Erwerbern für diesen Rechtsvorgang mit vorläufigen Bescheiden gemäß § 200 Abs. 1 BAO vom 29. April 1994 die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben. Die Bemessungsgrundlage wurde je aus der Summe der Hälfte des Kaufpreises für das Grundstück und der Hälfte der geschätzten Vermessungskosten ermittelt.

Auf ein weiteres Ergänzungersuchen des Finanzamtes teilten die Käufer am 25. April 1996 mit, dass mit dem Bau im Mai 1994 begonnen, für die Errichtung eines Reihenhauses bzw. Rohbaus incl. Dachstuhl der Bauauftrag an die Fa. C. . bzw. Fa. St. erteilt und für die Errichtung ein Fixpreis vereinbart worden sei. Der Vertrag mit der Fa. C. ., die Verkaufsmappe für das Projekt "Reihenhausanlage H." der Fa. C. . und der Bauvertrag mit der Fa. St. wurden beigelegt.

Aus dem Vertrag mit der Fa. C. . geht hervor, dass bereits am 18. Dezember 1993, also noch vor Abschluss des Grundstück-Kaufvertrages, zwischen der Fa. C. . und den zukünftigen Käufern des Grundstückes ein Vertrag über die Errichtung des Reihenhauses Typ 2 mit ca. 130 m<sup>2</sup> Wohnnutzfläche auf der erst später erworbenen, bereits genau bezeichneten Parzelle abgeschlossen wurde. In diesem Vertrag wurde festgehalten, dass die Fa. C. . Organisator des Gesamtbauvorhabens und der Grundstücksverkäufer ist; dass die Fa. C. . die erforderlichen Vorarbeiten in rechtlicher, technischer, wirtschaftlicher und finanzieller Natur in Verbindung mit den damit beauftragten Gewerken in die Wege geleitet hat, um das Bauvorhaben realisieren zu können; dass die Reihenhouseigentumswerber an die Fa. C. . ein Anbot auf Erwerb des eingangs angeführten Reihenhausobjektes stellen; ferner erklären die Reihenhauswerber ihr Einverständnis, dass die seitens der Fa. C. . namhaft gemachte Baufirma zu den vertraglich bestimmten Preisen und dem Leistungsverzeichnis lt. Informationsmappe, welche dem Reihenhausbewerber bekannt ist, von der Fa. C. . namens und auftrags der Reihenhauswerber mit der Errichtung des Reihenhauses beauftragt wird und dass die Fa. C. . berechtigt ist, aus welchem Grund auch immer, eine andere Baufirma zu bestimmen, jedoch lediglich zu den Qualitäts- und Preisvereinbarungen dieses Vertrages. Unter Pkt. 4) "Kosten und Finanzierung" findet man neben den Baukosten auch den Grundstückspreis. Im Pkt. 7) wurde vereinbart, dass Planänderungen nur dann möglich sind, wenn keine nachbarlichen Rechte beeinträchtigt werden und Änderungen, die zu einer neuerlichen Bauverhandlung führen, nicht möglich sind. Gemäß Pkt 8) bedürfen Änderungen des Vertrages zur Rechtswirksamkeit der Schriftlichkeit, ebenso wie das Abgehen von der Schriftlichkeit.

In der Verkaufsmappe der Fa. C. . für das Projekt findet man einen Übersichtsplan, in dem die geplante Reihenhausanlage eingezeichnet wurde, Grundrisse vom Keller, Erdgeschoss und

Obergeschoss und Ansichten der Gebäude, von jeweils drei verschiedenen Haustypen, eine Leistungsbeschreibung der drei Baustufen mit den dazugehörigen Pauschalpreisen, einem Verzeichnis sämtlicher Grundparzellen mit Angabe der Größe und des Grundstückspreises.

Der Bauvertrag über die Lieferung eines Reihenhauses – Haustyp 2 lt. Verkaufsmappe samt Leistungsbeschreibung der Fa. C. . für Baustufe I und Sonderwünschen (Kellererweiterung, Versetzung Regenwasserschacht abzüglich Zargen) zu Fixpreisen - wurde sodann am 2. Mai 1994 zwischen den Berufungswerbern und der Fa. St. abgeschlossen.

Auf Grund dieser Feststellungen und Unterlagen wurde vom Finanzamt mit weiteren vorläufigen Bescheiden gemäß § 200 Abs. 1 BAO vom 8. Mai 1996 gegenüber den Berufungswerbern neuerlich die Grunderwerbsteuer mit der Begründung, dass die Bauherrneigenschaft nicht gegeben sei, festgesetzt. Die Bemessungsgrundlage errechnete sich aus der Summe des Grundstück-Kaufpreises, der geschätzten Vermessungskosten, der Baukosten für die Baustufe I und der Sonderwünsche lt. Bauvertrag, je zur Hälfte.

Gegen diese Bescheide wurden von den Erwerbern Berufungen eingebracht, die damit begründet wurden, dass die Vertragspartner von Grundstückskauf und Errichtung des Rohbaus nicht ident seien, dass auf Grund der Bauherrneigenschaft der Berufungswerber die Umsatzsteuer für den vereinbarten Pauschalpreis ausgewiesen werden habe können und nicht gleichzeitig Grunderwerbsteuer für den umsatzsteuerlichen Vorgang vorgeschrieben werden könne, da sich die Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes und des Grunderwerbsteuergesetzes ausschließen würden. Darüber hinaus sei die Bemessungsgrundlage nicht richtig ermittelt, da die Baukosten für die Sonderwünsche ergänzend in Auftrag gegeben worden seien.

In den Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes wurden die Berufungen abgewiesen.

Daraufhin stellten die Berufungswerber den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit der ergänzenden Begründung, dass wesentliches Merkmal der Bauherrneigenschaft die Tragung des Risikos der Bauführung sei, und wenn jemand den Bauauftrag erteilt habe dies ein wesentliches Indiz für die Bauherrneigenschaft darstelle. Wenn jemand anderer schon vorher die Baupläne bei der Baubehörde eingereicht habe, spreche nicht gegen die Bauherrneigenschaft, komme es doch darauf an, dass der Bauherr die Möglichkeit hat, wesentliche Umplanungen und dementsprechende Änderungen des Bauauftrages (siehe beiliegender Änderungsplan) zu veranlassen, nicht aber, ob eine Gebrauchnahme der Möglichkeit unterlassen worden sei (VwGH 5.8.1993, 93/14/0044). Die gegenüber der Planung durchgeführten Änderungen würden in vollem Umfang für die Bauherrneigenschaft des Berufungswerbers sprechen, welche im Folgenden angeführt werden:

Nutzfläche des Kellers sei um 2/3 vergrößert worden; Eingangstüre sei mit Vordach mit Dacheindeckung und Dachrinne ausgestattet worden; Eingangstüre, Fenster mit Innenfensterbänken und Garagentor seien nicht laut Ausstellungsmappe, sondern vom Berufungswerber bei anderen Firmen bestellt worden; der Berufungswerber habe für die Außenputz- und Estricharbeiten, die Leitungsgrabungen, die Wasserrohrverlegung und die elektrischen Zuleitungen von der Grundgrenze bis zum Haus, die Wasser- und Sanitärinstallation, Lieferung und Montage der Heizungsanlage und die Errichtung von Schutzwänden bei Böschungen und Humusanschüttungen selbst Firmen beauftragt; die vom Berufungswerber geplante Römerheizung habe zu einer wesentlichen Umgestaltung geführt, da ein Heizungsschacht in den Maßen 110 x 90 cm erforderlich war und in allen Räumen entsprechende Auslässe für die Warmluft vorgesehen werden mussten; und Innenwände und Eingänge seien abweichend von den Ausschreibungsunterlagen gestaltet worden.

Auch könne nach dem Erkenntnis des VwGH vom 5.8.1993, 93/14/0044, vernünftigerweise von einem Bauherrn nicht verlangt werden ein seinen Vorstellungen völlig entsprechendes allenfalls sogar schon baubehördlich genehmigtes Projekt, das er unter seinem ausschließlichen Risiko verwirklichen will, nur deshalb tatsächlich zu ändern um im steuerrechtlichen Sinn Bauherrneigenschaft zu genießen. Der Berufungswerber sei als Bauherr anzusehen, da aus dem von ihm persönlich abgeschlossenen Bauvertrag mit der Fa. St. zu schließen sei, dass er das Risiko der Errichtung des Bauwerkes sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich getragen habe.

Zusätzlich legten die Berufungswerber noch ein Schreiben der Fa. ST. (vormals Fa. St. ) vom 17. Oktober 2000 vor, in dem bestätigt wird, dass diese auf Grund des Bauvertrages vom 2. Mai 1994 für die Errichtung ihres Reihenhauses als Bauherr fungiert hätten.

### ***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, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen. Die Steuer wird nach § 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.

Unter einer Gegenleistung ist auch 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. 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 - herzstellendem - Gebäude anzunehmen, selbst wenn über diese Herstellung ein gesonderter Werkvertrag abgeschlossen wird (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). Im hier zu beurteilenden Fall ist das Gesamtkonzept, wie sich nicht zuletzt aus der Verkaufsmappe und den abgeschlossenen Verträgen ergibt, vorgegeben gewesen.

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, das der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist dann gegeben, wenn wie im hier vorliegenden Fall der Organisator 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).

Von den Berufungswerbern wurde der Vertrag mit dem Organisator Fa. C. . über das ausgesuchte Reihenhaus bereits vor dem gegenständlichen Grundstücks-Kaufvertrag abgeschlossen. Dieser Vertrag enthielt bereits die genaue Bezeichnung des Grundstückes und des Reihenhauses sowie die Nutzfläche des Reihenhauses, den Grundstückspreis und die vorläufigen Baukosten. Somit standen der Erwerb des Hauses und der Erwerb des Grundstückes in einem derart engen sachlichen Zusammenhang, dass ein einheitlicher Vorgang gegeben war (vgl. VwGH 18.6.2002, 2001/16/0437).

Es stand also im Zeitpunkt des Grundstückskaufes die Absicht, ein mit dem ausgesuchten Haus bebautes Grundstück zu erwerben, fest.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes spielt es keine Rolle, dass das Gesamtvertragswerk in mehreren Urkunden auf mehrere Vertragspartner des Erwerbers aufgespalten wird. Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es ja nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist (siehe VwGH 18.12.1995, 93/16/0072 und VwGH 9.11.2000, 2000/16/0039, 0040).

Im vorliegenden Fall ist auch der Umstand ohne Belang, dass in den Vertragsurkunden jeweils aufeinander kein Bezug genommen wurde, weil schon durch den unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang der Vertragsabschlüsse gewährleistet war, dass der Erwerber das Grundstück jedenfalls nur in bebautem Zustand erhalten werde. Darüber hinaus wurde der Kontakt zwischen den Berufungswerbern und den Grundstücksverkäufern vom Organisator Fa. C. . hergestellt, im Vertrag mit dem Organisator wurde bereits vereinbart, dass noch zusätzlich ein Bauvertrag mit einer vom Organisator namhaft gemachten Baufirma abzuschließen ist.

Entscheidend ist der gemeinsame Wille von Organisator- und Erwerberseite, dass dem Erwerber das Grundstück letztlich bebaut zukommt. Die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist dann nicht rechtswidrig, wenn der einheitliche Vertragswille auf die Beschaffung des Grundstückes samt Haus gerichtet ist. Die hier unzweifelhaft gegebene Einbindung in ein von der Organisatorseite vorgegebenes und vom Erwerber voll akzeptiertes Gesamtkonzept schließt es aus, dem Erwerber die Qualifikation eines selbständig "Schaffenden" zuzubilligen.

Der 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, 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). Eine wesentliche Einflussnahme auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion eines Reihenhauses in planerischer Hinsicht erscheint hier als eher eingeschränkt und ist im vorliegenden Fall auch nicht erfolgt.

Der Begriff "Bauherr" im Baurecht ist nicht ident mit jenem im Grunderwerbsteuerrecht.

Die Kriterien "Fixpreisvereinbarung" und "Risikotragung" dürfen nicht isoliert betrachtet werden. Ein Bauwerber, dem ein Grundstück seit Jahren gehört, wird die Bauherrneigenschaft nicht dadurch verlieren, dass er mit dem Bauunternehmer eine Fixpreisvereinbarung eingeht. Auch wäre es in einem solchen Fall unerheblich, ob mit den einzelnen Professionisten gesonderte Verträge abgeschlossen werden, oder ob sich der Bauherr eines Generalunternehmers bedient. Entscheidend ist für die Bauherrenfrage vielmehr, mit wem eine solche Fixpreisvereinbarung getroffen wird: Ist der Vertragspartner der Verkäufer oder ein Organisator oder wie hier die vom Organisator namhaft gemachte Baufirma und wird an diese Personen das Risiko der planmäßigen Ausführung überwälzt, dann spricht das gegen die Bauherrneigenschaft des Erwerbers (vgl. VwGH 31.3.1999, 96/16/0213, 0214). Auch wenn die Berufungswerber den Bauvertrag direkt mit der Baufirma abgeschlossen haben, wurde bereits im Vertrag mit dem Organisator Fa. C. . vereinbart, dass die seitens der Fa. C. . namhaft gemachte Baufirma von der Fa. C. . namens und auftrags der Reihenhauswerber mit der Errichtung der Reihenhausanlage beauftragt wird und dass der Organisator berechtigt ist, aus welchem Grund auch immer, eine andere Baufirma zu bestimmen. Durch die Zwischenschaltung des Organisators waren die Berufungswerber gegenüber dem bauausführenden Unternehmen somit nicht direkt berechtigt und verpflichtet. Auch die Vorlage einer Bestätigung der Baufirma über die Bauherreneigenschaft ändert nichts an der Tatsache, dass die Voraussetzungen der Bauherreneigenschaft nach dem Grunderwerbsteuerrecht nicht vorliegen

Für die Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Grunderwerbsteuer wurden der Grundstücks-Kaufpreis, der Werklohn für die Errichtung eines Basishauses - Baustufe I und die im Bauvertrag mit der Fa. St. enthaltenen Sonderwünsche herangezogen, da diese Kosten vom ggst. Vertragsgeflecht erfasst sind und auch die Zusatzleistungen innerhalb eines Gesamtkonzeptes erbracht wurden, welches darauf gerichtet war, den Erwerbern als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück mit dem Bauwerk der 1. Ausbaustufe einschließlich der Zusatzleistungen zu verschaffen.

Die weiteren Kosten für die Fertigstellung des Reihenhauses sind bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer nicht berücksichtigt worden, da die Aufwendungen, die die Erwerber in der Folge tätigten, von dem im gegenständlichen Fall zu beurteilenden Vertragsgeflecht nicht erfasst sind und daher nicht miteinbezogen werden können. Dabei handelt es sich va um die im Vorlageantrag angeführten "Planungsänderungen" der Erwerber die lt. Verkaufsmappe der Fa. C. . nicht von der Baustufe I umfasst sind, so z.B. die Heizungsanlage, Sanitärinstallation, Elektroinstallation, Innenfensterbänke, Estrich für Erd- und Obergeschoß und Grabungsarbeiten samt Errichtung von Schutzwänden bei Böschungen und

Humusanschüttungen. Bei den übrigen im Vorlageantrag angeführten Änderungen gegenüber der ursprünglichen Planung handelt es sich um die oben erwähnten Sonderwünsche, die auf Grund des vorliegenden Vertragsgeflechtes einen Teil der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer bilden.

Das von den Berufungswerbern herangezogene VwGH-Erkenntnis vom 5.8.1993, 93/14/0044, konnte den Berufungsstandpunkt nicht stützen, weil es zu einem völlig anders gelagerten Sachverhalt ergangen ist.

Abschließend wird zum Vorbringen in der Berufung, dass für den vorliegenden umsatzsteuerlichen Vorgang nicht gleichzeitig die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben werden könne, da im vereinbarten Pauschalpreis die Umsatzsteuer enthalten sei und sich die Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes und des Grunderwerbsteuergesetzes ausschließen würden, ausgeführt, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jede Leistung zur Gegenleistung gehört, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes und des damit verbundenen Gebäudes gewährt, somit auch die im Kaufpreis enthaltene Umsatzsteuer. Die Leistung der Umsatzsteuer ist Teil der eingegangenen Verpflichtung des Käufers und somit Teil der Gegenleistung (VwGH 15.3.2001, 2001/16/0018, VwGH 25.3.2004, 2003/16/0106, 0107, VwGH 17.3.2005, 2004/16/0278).

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Berufung wie im Spruch zu entscheiden.

Graz, am 23. März 2006