



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch Perner & Sommerauer, Steuerberatung und Unternehmensberatung OEG, 8010 Graz, Plüddemanngasse 77, vom 22. Juni 2004 gegen den Grunderwerbsteuerbescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 21. Mai 2004 im wieder aufgenommenen Verfahren entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 21. Oktober 2002 erwarb die Berufungswerberin gemeinsam mit ihrem Ehegatten von der V GesmbH aus dem Gutsbestand der Liegenschaft GB 63203 x das Grundstück 1167/21 sowie 2/22 Anteile an der EZ xx und 2/12 Anteile an der EZ y um den Kaufpreis von € 72.724,80. An Erschließungskosten wurde zusätzlich ein Betrag von € 19.767,02 vereinbart.

Mit Bescheid vom 24. Oktober 1997 wurde der Berufungswerberin Grunderwerbsteuer von den anteiligen Grund- und Aufschließungskosten in Höhe von € 1.618,61 vorgeschrieben.

Dem Prüfungsakt des Finanzamtes ist die Bestellung eines Fertighauses vom 8. November 2002 durch die Berufungswerberin um den Gesamtkaufpreis von € 290.000 zu entnehmen. Als voraussichtlicher Liefertermin wurde März - April 2003 und Festpreisgarantie bis November 2003 vereinbart. In diesem Hauskaufvertrag wurde die Firma V GesmbH als Generalunternehmer (GU) bezeichnet. Im vereinbarten Kaufpreis sind die zur Beantragung der

Baugenehmigung erforderlichen Einreichpläne enthalten. Die Berufungswerber verpflichteten sich, einen Planungs- und Baustellenkoordinator zu bestellen. Der Käufer hat nach Punkt 7 des Vertrages das Haus unmittelbar nach Beendigung des Baues vom Generalunternehmer zu übernehmen. Spätestens 8 Tage nach Annahme des Kaufvertrages hat der Käufer eine Anzahlung in Höhe von 5 % der Kaufsumme zu leisten. Die Montage des Hauses auf dem vom Käufer bereits erstellten Keller bzw. Fundamentplatte kann nur dann erfolgen, wenn die Maße denen, des vom Generalunternehmer zur Verfügung gestellten Polierplanes entsprechen. Der Hauskaufvertrag enthält schließlich folgenden handschriftlichen Vermerk: "Zusätzlich gilt die Beilage zum Kaufvertrag "EM 90 Erkerhaus vergrößert" unterzeichnet von beiden Parteien."

Aus einer Vorhaltsbeantwortung vom 3. März 2004 geht hervor, dass die Berufungswerber auf der Grazer Messe vom gegenständlichen Bauvorhaben Kenntnis erlangt haben. Das Grundstück sei von der Fa. VBau zum Kauf angeboten worden. Die Bauarbeiten seien im Auftrag der V GesmbH durchgeführt worden. Für die Errichtung des Kellers sei Ihnen von der Baufirma die Firma Ing. S zugeteilt worden. Verhandlungen bezüglich Grundstückserwerb seien ebenfalls mit der V GesmbH geführt worden.

Mit Eingabe vom 18. März 2003 stellte die Berufungswerberin an das zuständige Gemeindeamt das Bauansuchen. Dem Einreichplan ist als Bauführer für das Fertighaus die Baufirma GesmbH zu entnehmen.

Mit Bescheid vom 6. Mai 2003 wurde den Bauwerbern die Baubewilligung erteilt.

Mit Bescheid im wieder aufgenommenen Verfahren vom 21. Mai 2004 wurde nunmehr Grunderwerbsteuer in Höhe von € 6.693,61 festgesetzt. Bemessungsgrundlage bildeten die anteiligen Grund-, Aufschließungs- und Hauserrichtungskosten in Höhe von € 191.245,91. In der dagegen eingebrachten Berufung wurde die Einbeziehung der Hauserrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer bekämpft. Das Finanzamt habe den unmittelbaren Zusammenhang zwischen Grundstücks- und Hauskaufvertrag ausschließlich auf Grund des zeitlichen Zusammenhanges gefolgert. Der dem vom Finanzamt zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zu Grunde liegende Sachverhalt sei mit dem vorliegenden nicht vergleichbar. Von einem Gesamtkonzept könne keine Rede sein. Es habe der Politik der V GesmbH entsprochen, die Grundstücke auch ohne ein von ihrer Firma zusätzlich angebotenes z Fertighaus anzubieten. Der Grund dafür liege in der besseren Verwertbarkeit der Liegenschaften, da ein potentieller Käufer auf diese Art nicht an den Kauf eines bebauten Grundstückes gebunden sei.

Die Absicht, ein unbebautes Grundstück zu erwerben, sei durch das der Berufung beigelegte Schreiben der V GesmbH dokumentiert. In diesem an die Berufungswerber adressierten Schreiben bestätigt die V GesmbH, dass mit dem Grundstückskauf keine Verpflichtung zum

Erwerb eines Fertighauses verbunden gewesen sei. Die Art der Bebauung stehe im Rahmen der Bauordnung frei und sei auch die Baufirma frei wählbar.

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges sei der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Im vorliegenden Fall könne es sich nur um ein unbebautes Grundstück handeln. Nach mehrwöchigen Verhandlungen mit anderen Baufirmen hätten sich die Berufungswerber zum Kauf eines V. Hauses entschlossen. Unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 31. März 1999, Zl. 96/16/0213 mache der Verwaltungsgerichtshof seine rechtliche Beurteilung von der Tatsache abhängig, dass der Erwerber an ein bestimmtes durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden sei. Eine zeitliche Nahebeziehung allein könne nicht ausschlaggebend dafür sein, die Bauherreneigenschaft der Berufungswerberin abzuerkennen.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Berufungswerberin hinsichtlich des auf dem erworbenen Grundstück errichteten Fertigteilhauses 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 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 Grundstückes 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 herzustellendem Gebäude anzunehmen. Dabei kommt es nicht darauf an, dass über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden (Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. März 1999, Zl. 99/16/0066, und vom 15. März 2001, Zl. 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, Zl. 2004/16/0081 ergibt sich die besagte Verknüpfung der Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb schon aus dem zeitlichen und persönlichen Zusammenhang des am 8. November 2002 erfolgten Abschlusses des Hauskaufvertrages und dem kurze Zeit vorher – nämlich am 21. Oktober 2002 abgeschlossenen Grundstückskaufvertrages.

Die Berufungswerberin gab in der Vorhaltsbeantwortung vom 3. März 2004 bekannt, auf der Grazer Messe auf ein Musterhaus aufmerksam geworden zu sein. Wer das Haus geplant habe, wisse sie nicht, doch habe sie ein fertiges Haus bei der V GesmbH gekauft. Sämtliche Arbeiten seien im Auftrag dieser Firma erfolgt. Die Zuteilung einer anderen Firma für die Kellererrichtung sei ebenfalls von der Vario-Bau Fertighaus GesmbH erfolgt. Vor dem Hintergrund der erwähnten Rechtsprechung ergibt sich aus dem oben dargestellten Sachverhalt, dem die Berufung substantiell nicht entgegengetreten ist, dass die Berufungswerberin ein bebautes Grundstück erwerben wollte.

Dem Einwand, dass im vorliegenden Fall nur ein unbebautes Grundstück erworben worden wäre, ist entgegenzuhalten, dass Gegenleistung auch alles ist, was der Erwerber **über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück** aufwenden muss (VwGH vom 15. März 2001, 2000/16/0082). Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden **soll**. Das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein.

Entscheidend ist der Zustand, in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist (VwGH vom 15. März 2001, 2001/16/0082).

Gegenstand eines Kaufvertrages kann ohne weiteres auch eine zukünftige oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher die Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer bzw. Bauorganisator erst geschaffen werden müssen.

Gegenstand eines Erwerbsvorganges ist ein Grundstück in bebaute Zustand dann, wenn zwischen den Verträgen ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber

bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Ohne Bedeutung ist dabei jener Umstand, dass die Baugenehmigung erst zu einem späteren Zeitpunkt erteilt wurde.

Auch wenn im vorliegenden Fall der Hauskaufvertrag erst kurz nach dem Grundstückskaufvertrag abgeschlossen wurde, kann aus der Abwicklung des Erwerbsvorganges auf das Bestehen eines Zusammenhanges zwischen dem Erwerb des Grundstückes und dem zeitnah erfolgten Abschluss des Werkvertrages geschlossen werden. Denn 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.

Zu dem von der V GesmbH auf Wunsch der Käufer verfassten Schreiben, worin die Baufirma bestätigt, dass mit dem Grundstückskauf keineswegs die Verpflichtung, auch ein Fertighaus zu erwerben, verbunden gewesen sei, wird ausgeführt, dass der Annahme eines objektiven engen sachlichen Zusammenhanges nicht entgegensteht, wenn der Erwerber die Möglichkeit gehabt hätte, nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages den Vertrag über die Errichtung des Gebäudes nicht abzuschließen.

Zwischen dem Grundstückserwerb und dem Hauskaufvertrag liegt im vorliegenden Fall ein Zeitraum von 18 Tagen. Der Einwand, mehrwöchige Verhandlungen auch mit anderen Baufirmen geführt zu haben, rechtfertigt ebenfalls die Annahme, dass die Berufungswerberin beabsichtigte, ein Grundstück mit einem Haus, auch wenn dieses noch nicht gebaut war, zu erwerben.

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).

Die im konkreten Fall eingeräumte Festpreisgarantie bis November 2003 und damit der Ausschluss des Risikos der Preiserhöhung wird daher als wesentliches Indiz für den

Ausschluss der Bauherreneigenschaft der Berufungswerberin angesehen (VwGH vom 15. März 2001, 2000/16/0082).

Das Baurisiko wurde nach dem Inhalt des Kaufvertrages betreffend das Fertigteilhaus von der V GesmbH getragen. Neben der Planung hat die Baufirma das Bauverfahren einschließlich der Vermarktung im eigenen Namen durchgeführt. Auch nach Angaben der Berufungswerberin wurden die gesamten Bauarbeiten im Auftrag der Baufirma durchgeführt. Laut Kaufvertrag wurden von der V GesmbH unterschiedliche Haustypen verschiedener Ausbaustufen zum Kauf angeboten. Die Berufungswerberin entschied sich mit Kaufvertrag vom 8. November 2002 für ein Fertigteilhaus.

Ebenso wie in den Fällen, in denen der Erwerber an ein bereits fertig vorgegebenes Konzept gebunden ist, ist auch im Fall des Erwerbes eines Fertighauses zur Errichtung auf einem dazu bereitgestellten Grundstück davon auszugehen, dass auch der Bauvertrag in den grunderwerbsteuerlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen ist. (VwGH vom 17. März 2003, 2004/16/0246). Der den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag ist daher im konkreten Fall in ein Vertragsgeflecht miteinbezogen, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet ist, der Erwerberin als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück in bebautem Zustand zu verschaffen.

Der Annahme eines objektiven engen sachlichen Zusammenhanges steht die Errichtung des Kellers in Eigenregie nicht entgegen. Die Berufungswerber waren von vornherein in ein fertiges Konzept, das die Errichtung eines Fertighauses auf dem erworbenen Grundstück vorsah, eingebunden.

Wenn die Berufungswerberin vorbringt, die Hauserrichtungskosten seien schon deshalb nicht in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen, weil klarer Vertragswille der Erwerb eines unbebauten Grundstückes gewesen sei, übersieht diese, dass es für die Beurteilung der Gegenleistung nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt ankommt, 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 Zusammenhanges zu einem Vertragswerk zusammentreten (VwGH vom 28. 9. 1998, 96/16/01435).

Im vorliegenden Fall ist entscheidend auf den gemeinsamen Willen von Veräußerer- und Erwerberseite abzustellen ist, wonach dem Erwerber das Grundstück letztlich bebaut zukommen sollte.

Auch der Umstand, dass die Berufungswerber gegenüber der Baubehörde als Bauwerber aufgetreten sind, 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. November 2006