



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

---

Außenstelle Graz  
Senat 7

GZ. RV/0936-G/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den endgültigen Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz betreffend Grunderwerbsteuer 1999 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

Mit Kaufvertrag vom 16. Mai 1988 erwarb der Bw. ein neu gebildetes Grundstück im Ausmaß von 287 m<sup>2</sup> um 342.678,00 S. Nach Punkt II. des Vertrages verpflichtete sich der Käufer unabhängig vom vorerwähnten Kaufpreis, *"die anteilmäßig auf das Kaufgrundstück entfallenden Kosten für die Aufschließung dieses Grundstückes, die laut dem dem Käufer vollinhaltlich bekannten Aufschließungsübereinkommen zwischen der Stadtgemeinde St.*

*einerseits und der Firma C. andererseits, von dieser Firma durchzuführen ist, an diese Firma zu bezahlen."*

Das Finanzamt erließ daraufhin einen vorläufigen Grunderwerbsteuerbescheid, in dem es neben den Grundkosten, die geschätzten Vermessungskosten mit 3.000,00 S und die Aufschließungskosten mit 100.000,00 S als Bemessungsgrundlage in Ansatz brachte.

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens gab der Bw. die Aufschließungskosten für den Wasserleitungs- und für den Gashausanschluss bekannt.

Im Zuge der Ermittlungen kam zu Tage, dass am 19. Juni 1987 von der Firma C. Finanzberatungs-GesmbH für die Parzellen 1257/51 – 1257/83 (worunter sich auch die Liegenschaft des Bw. befand) unter Zugrundelegung einer Baubeschreibung vom 9. Juli 1987 ein Ansuchen um Baubewilligung für ein aus 33 Einfamilienhäusern bestehendes Reihenhausprojekt gestellt wurde und die Bauverhandlung am 19. November 1987 stattgefunden hat. Mit Schreiben vom 26. November 1987 teilte die Firma G. dem Magistrat St. mit, dass sie von der Firma C. mit der Errichtung der Reihenhausanlage "St. Sportpark" beauftragt worden sei, für dieses Bauvorhaben Generalunternehmer sei und die Bauführung übernehme. Mit Bescheid vom 17. Dezember 1987 wurde der Firma C. Immobilien GesmbH die Bauplatzbewilligung und auch die Baubewilligung für 33 Reihenhäuser der Reihenhausanlage Sportpark erteilt.

Diese Feststellungen wurden dem Bw. vorgehalten und wurde er ua. ersucht, den mit der Firma C. abgeschlossenen Kaufanwartschaftsvertrag vorzulegen und die Baukosten bekannt zu geben. Für den Fall einer Rückgängigmachung dieses Vertrages wurden dem Bw. weitere Fragen zur Beantwortung vorgelegt.

Der Bw. gab bekannt, dass er mit 28. März 1988 mit der Firma C. einen Vertrag abgeschlossen habe, "mit welchem diese beauftragt worden sei, durch die Baufirma G. ein Reihenhaus zu errichten". Weiters sei mit 18. September 1989 mit der Firma G. ein Bauvertrag abgeschlossen worden, in welchem der Bw. der Auftraggeber und Zahlungsverpflichtete gewesen sei. Als Gesamtbaukosten für das Haus in der Baustufe I wurden 1.019.786,68 S, als Gesamtaufschließungskosten 59.865,00 S angeführt. Vorgelegt wurden die Verträge mit der Firma C. und der Firma G. und Zahlungsbelege an die Firma G., die vom Bw. beantragte Benützungsbewilligung und die Honorarnote des Architekten über 19.120,00 S. Mit der Firma C. sei wohl ein Vertrag abgeschlossen worden, dieser sei jedoch nicht zum Tragen gekommen, weil der Bw. das Baurisiko zu tragen hatte. An die Firma C. sei noch die Anzahlung von 42.000,00 S geleistet worden. Der Bw. sei als Bauherr anzusehen und es liegen zwei Verträge vor, der Kaufvertrag über das Grundstück und der Werkvertrag über die Errichtung des Gebäudes.

Am 4. August 1999 erließ das Finanzamt einen endgültigen Bescheid und setzte die Grund-erwerbsteuer mit 50.674,00 S fest. Als Bemessungsgrundlage wurden die bekannt gegebenen Aufschließungs-, Architekten- und Baukosten, die Vermessungs- und Grundkosten angesetzt und auf die unlösbare Verbindung zwischen den zwei Verträgen hingewiesen.

Dagegen wurde Berufung eingelegt und der Vorlageantrag gestellt. Darin wurde die Einbeziehung der Hauserrichtungskosten bestritten und ausgeführt, dass es sich nachträglich herausgestellt habe, dass der Vertrag mit der Firma C. nicht rechtsgültig zustande gekommen sei, weil der Zeichner seitens der Firma C. nicht zeichnungsberechtigt gewesen sei. Weder im Kaufvertrag über das Grundstück, noch im Vertrag mit der Firma C. sei ein Hinweis darüber enthalten gewesen, dass das Grundstück nur dann erworben werden kann, wenn mit der Firma C. gebaut werden würde. Drittens sei der Bw. als Bauherr anzusehen, weil er auf die Gestaltung des Hauses Einfluss genommen habe, im eigenen Namen und auf eigene Rechnung Werkverträge abgeschlossen habe und das finanzielle Risiko getragen habe. Er habe das Haus wohl nicht geplant, aber umgeplant und gestaltet, die Verträge mit den Bauausführenden in eigenem Namen abgeschlossen und auch die baubehördliche Benützungsbewilligung selbst eingeholt.

Seit 1. Jänner 2003 ist nach dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, der unabhängige Finanzsenat und nach der Geschäftsverteilung, am 14. Mai 2003 von der Vollversammlung beschlossen und am 28. Mai 2003 verlautbart, die Außenstelle Graz zur Entscheidung berufen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Hauserrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind oder nicht.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) unterliegen der Grund-erwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet. 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 vorbehalteten Nutzungen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) kann Gegenstand eines Kaufvertrages auch eine künftige Sache sein oder eine Sache, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen. Ist Gegenstand der kaufvertraglichen Übereignungsverpflichtung das

Grundstück in bebautem Zustand, so ist das Grundstück in diesem Zustand auch grund- erwerbsteuerlich Gegenstand des Erwerbsvorganges. Ergibt sich die Verpflichtung zur Übereignung des Grundstückes und zur Errichtung des Gebäudes zivilrechtlich zwar aus mehreren an sich selbstständigen Verträgen, sind diese Verträge jedoch auf Grund ihres rechtlichen Zusammenhangs zivilrechtlich als einheitlicher Vertrag anzusehen, so ist grund- erwerbsteuerrechtlich Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebautem Zustand (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer 1987, § 1 GrEStG 1987, Rz 117).

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerbs- vorganges ist somit der Zustand des Grundstückes entscheidend, in dem dieses erworben werden soll. Das muss nicht unbedingt der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Maßgeblich ist der Zustand, in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist. Ist der Erwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorge- gebenes Gebäude gebunden, dann ist ein Kauf eines Grundstückes mit herzustellendem Gebäude anzunehmen, selbst wenn über diese Herstellung ein oder mehrere gesonderte Werkverträge abgeschlossen werden (siehe die in Fellner, wie oben, zu § 5 GrEStG 1987, Rz 88a angegebene Judikatur).

Aus den vorgelegten Verträgen, dem Kaufvertrag über die Liegenschaft, dem Vertrag zwischen der Firma C. und dem Bw. und dem Bauvertrag mit der Firma G. ergibt sich eindeutig, dass hier ein einheitliches Vertragsgeflecht vorliegt, das bezweckt, dem Bw. Eigentum an einem von der Firma C. als Bauorganisator geplanten Bauobjekt zu verschaffen. So beinhaltet der Vertrag mit der Firma C. im Punkt 2. die Textierung: *"Die Firma C. hat die erforderlichen Vorarbeiten (rechtlicher, technischer, wirtschaftlicher und finanzieller Natur in Verbindung mit den beauftragten Gewerken) in die Wege geleitet, um das oben angeführte Bauvorhaben (Hinweis auf Reihenhaus Nr. 5) mit Hilfe der Wohnbauförderung 1984 realisieren zu können. Der unter Punkt 1.1 angeführte Reihenhausbewerber stellt hiermit an die Firma C. einen Antrag auf Erwerb des eingangs angeführten Reihenhauses und erklärt, .... das vorher erwähnte Reihenhaus und jene Mindestanteile an jeder Grundbucheinlage zu kaufen, die für die oben erwähnte Parzelle eröffnet ist oder eröffnet werden wird, ...."*

Die Vorarbeiten der Firma C. manifestieren sich auch in der Beantragung und im Erhalt der Bauplatz- und Baubewilligung, dem Aufschließungsübereinkommen zwischen der Stadt- gemeinde St. und der Firma C. und der Überwälzung dieser Kosten auf den Bw. Im Vertrag vom 28. März 1988 wird die Firma C. auch ausdrücklich als Baudurchführender im Sinne des Wohnbauförderungsgesetzes 1984 bezeichnet und als Vermittler zu der bauausführenden

Firma G., die sie nach Punkt 2 des Vertrages selbst zu bestimmen hat. Der Erwerber erhält damit als einheitlichen Leistungsgegenstand ein bebautes Grundstück, weil ihm aufgrund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht ganz konkreten und bis zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten wurde und er dieses Angebot als einheitliches annahm.

Dass der Vertrag zwischen dem Bw. und der Firma C. nicht rechtsgültig zu Stande gekommen ist, konnte nicht nachgewiesen werden. Als zeichnungsberechtigt scheint lt. dem Firmenbuch der alleinige Geschäftsführer der GmbH auf, der den Vertrag auch unterzeichnet hat. Auch die zeitliche Nähe der beiden Verträge (Grundstückskaufvertrag und Bauauftrag) ergibt eindeutig, dass der Bw. sich in dieses von der Firma C. vorbereitete Vertragsgeflecht einbinden ließ, um eine bebaute Liegenschaft zu erwerben. Der mit der Firma G. geschlossene Bauauftrag ist quasi als Ausführung des Inhaltes des Vertrages vom 28. März 1988 zu sehen und aus diesem Grund erfolgte auch die Überrechnung der Anzahlung.

Die Bezahlung des Architekten- und Vermessungshonorars ist nach den vorgelegten Unterlagen ebenfalls ein Indiz für die Eingebundenheit in ein Planungs- und Finanzierungskonzept der Firma C. und kann daraus nicht auf ein selbstständiges Tätigwerden als Bauherr geschlossen werden. Auch die Vereinbarung eines Fixpreises für den Bau eines Hauses spricht gegen die Annahme, dass der Bw. das preisliche Risiko der Bauherstellung zu tragen hatte (vgl. VwGH 24.4.1980, 177/79; 16.9.1982, 81/16/0231, 0232, 0233; 17.2.1983, 82/16/0143-0150; 27.10.1983, 82/16/0158, 0159; 26.1.1989, 88/16/0132-0137; 8.10.1990, 89/15/0112). Die Tragung des Baukostenindexrisikos ist für sich alleine noch kein typisches Baurisiko, das über die Frage Aufschluss geben könnte, wer als Bauherr anzusehen ist (vgl. VwGH 14.9.1972, Slg. 4425/F; 17.12.1981, 16/3798/80; 3.6.1982, 81/16/0059; 17.6.1982, 16/1283/79; 16.9.1982, 81/16/0231, 0232, 0233; 17.2.1983, 82/16/0143-0150; 8.10.1990, 89/15/0112).

Wenn der Bw. später noch Planungsänderungen und ein neuerliches Bauänderungsverfahren durchführen musste, so kann dies nichts mehr daran ändern, dass zum Zeitpunkt des Erwerbsvorganges ein bereits fertig konzipiertes und mit einer Baubewilligung ausgestattetes Bauobjekt vorlag. Eine Bauherreneigenschaft kann dem Bw. zu diesem Zeitpunkt nicht zukommen. Solche Fälle sind nicht anders zu behandeln als der Fall, in dem beispielsweise ein Käufer zunächst ein Grundstück samt einem darauf befindlichen Gebäude (egal in welcher Ausbaustufe) erwirbt und dann nach dem Eigentumserwerb – aus welchem Grund auch immer – das Gebäude umbaut oder gar abreißen und einen Neubau errichten lässt. Ebenso wie dadurch die bereits durch den steuerpflichtigen Erwerbsvorgang Kauf entstandene

Steuerschuld nicht wieder beseitigt wird, wurde auch durch die von dem Bw. erst nach Erlangung der Eigentümerposition vorgenommene Umplanung die bereits mit dem ursprünglichen Kauf eines vorgegebenen Projektes entstandene Steuerschuld nicht mehr beseitigt (vgl. VwGH 28.3.1996, 95/16/0019, 0022-0025, 0040).

Nach den von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes erarbeiteten Kriterien ist der Käufer nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- das Baurisiko zu tragen hat, dh. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- 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,

wobei diese Voraussetzungen gemeinsam von allem Anfang bzw. vom Beginn der Planungsphase an auf Seiten der Erwerber vorliegen müssen, wollen sie als Bauherren angesehen werden (vgl. VwGH 29.1.1996, 95/16/0121).

Da die von der Judikatur geforderten und vom Bw. zitierten Voraussetzungen für das Vorliegen einer Bauherreneigenschaft kummulativ gegeben sein müssen und von einer Einflussnahme auf die Gestaltung des Hauses in Anbetracht der Vorarbeiten der Fa. C. nicht gesprochen werden kann, ist der Bw. nicht als Bauherr anzusehen.

Dem Einwand des Bw., es dürfe im Vergleich mit zwei Grundstücksnachbarn keine Ungleichbehandlung erfolgen, ist entgegen zu halten, dass es in diesen Fällen zu formalrechtlichen Entscheidungen gekommen ist und daraus nicht geschlossen werden kann, dass in diesen Fällen nur die Grundkosten als Bemessungsgrundlage anzusetzen seien.

Graz, 8. Juli 2004