



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 29. September 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 30. Oktober 2006 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Grunderwerbsteuer wird gemäß § 7 Z. 3 GrEStG festgesetzt mit 3,5 % von der Bemessungsgrundlage in Höhe von 86.115,47 € mit 3.014,04 €.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerber und seine Ehegattin schlossen am 7./11.4.2000 mit den Ehegatten Alfred und Anna Maria E einen Kaufvertrag über Grundstücke im Gesamtausmaß von 378 m<sup>2</sup>. Als Kaufpreis für das Vertragsobjekt war ein Betrag von 887.000,00 S vereinbart, in diesem Kaufpreis enthalten ist auch jener Grundanteil, der an das öffentliche Gut abzutreten ist. Die Grunderwerbsteuer wurde vom vertragserrichtenden Notar im Sinn des § 11 GrEStG selbst berechnet.

Im Zuge von durch das Finanzamt gepflogenen Erhebungen wurde Folgendes festgestellt: Der Berufungswerber hat am 7.12.1999 eine Vereinbarung mit der Firma S- GmbH unterfertigt, welche (auszugsweise) lautet:

Die Firma S- GmbH hat unter anderem auf dem Grundstück 97/2 und 2525/5 aus den EZ 3 und 198, Katastralgemeinde X eine Doppel- und Reihenhausanlage projektiert. Herr (Anm.; Berufungswerber) und Frau Anna Maria Z, im Folgenden kurz "Käufer" genannt, kauft ausschließlich über Vermittlung der Firma S- GmbH die Doppelhaus A, Hälfte Nr. 1 (in der Beilage grün gekennzeichnet) als Massivhaus in der Baustufe 1 sowie den

Grundstücksanteil Grundstücksnummer 97/2 und 2525/5 im Ausmaß von ca. 378 m<sup>2</sup> plus öffentliches Gut 48 m<sup>2</sup> lt. beiliegender Vermessungsurkunde des Ziviltechnikers Dipl.Ing. Lothar H direkt von den Grundstückseigentümern Alfred und Annamaria E .

Durch die Unterfertigung gegenständlicher Vereinbarung erwerben die Käufer von der Firma S- GmbH folgende Leistungspunkte:

1. Fertige Projektplanung
2. Teilungs- und Grundstücksplan durch einen beeideten Zivilgeometer
3. Haus-, Grundriss- und Aufrissplanung laut Projektmappe
4. Zweimalige Planänderungen bis zur fertigen Einreichplanung
5. Einreichung zur Bauverhandlung
6. Abwicklung der durchzuführenden Bauverhandlung
7. Detail- und Polierplanung
9. Mit der ausführenden Baufirma verhandelter Fixpreis laut Leistungsbeschreibung für die Baustufe I
10. Mit Baufirmen verhandelter Fixpreis laut Leistungsbeschreibung für den Keller
11. Detaillierte Preis- und Leistungsbeschreibung einer schlüsselfertigen Standardausführung samt den möglichen ausführenden Firmen mit vollständigen Namen, Adressen, Telefonnummern sowie den Ansprechpersonen.

Die Anzahlung in der Höhe von 267.000,00 S inklusive gesetzlicher Mehrwertsteuer hat wie bereits persönlich besprochen, bis spätestens zwei Tage vor der Kaufvertragsunterfertigung, nach Vorschreibung durch die Firma S- GmbH zu erfolgen. Dieser Betrag wird vom Gesamtkaufpreis der gekauften Baustufe in Abzug gebracht.

Gesamtleistung des Käufers für die Baustufe I gemäß übergebener Leistungsbeschreibung 1.563.896,00 S.

Der Zahlungsfluss ist folgendermaßen: S- GmbH 267.000,00 S.

Ausführendes Bauunternehmen 1.296.896,00 S.

Die Verrechnung des an die ausführende Baufirma zu bezahlenden Betrages erfolgt direkt mit dieser gemäß Baufortschritt und Bauauftrag.

Am 19.9.2000 hat der der Berufungswerber der Firma W- Bau GmbH den Auftrag zu Errichtung des Rohbaues- Ausbaustufe I beim Projekt L1 gemäß Leistungsbeschreibung und fixierter Pläne um den Pauschal festpreis in Höhe von 1,224.896,00 S erteilt.

Mit Schreiben vom 7.12.2005 richtete das Finanzamt an den Berufungswerber nachstehende Anfrage hinsichtlich des Vorliegens der Bauherreneigenschaft, welche wie folgt beantwortet wurden:

1. Bestand von vornherein die Absicht, auf dem erworbenen Grundstück ein bereits

projektiertes-, Reihen- oder Doppelhaus zu errichten?

Antwort: Es bestand meine Absicht auf dem Grundstück ein Eigenheim zu errichten.

2. Von wem und in welcher Form wurde der Verkauf des gegenständlichen Grundstückes beworben?

Antwort: Information über käufliche Grundstücke durch Eigeninitiative (Gemeinde-Info und Mundpropaganda).

3. Wer war Ihr unmittelbarer Ansprechpartner?

Antwort: Bezüglich Grundstück: Familie E , bezüglich Haus: Herr W., Fa. W-.

4. Vorlage einer vollständigen Projektierungsbroschüre, wenn vorhanden.

Antwort: Vollständige Projektierungsbroschüre nicht vorhanden.

5. Wer hat um Bauplatzerklärung und um Bauplatzbewilligung angesucht?

Antwort: Laut Auskunft der Gemeinde die Firma B.

6. Wer ist bzw. war Bauführer?

Antwort: A&HZ; Lieferung des Hauses durch Fa. W-

Vorlage aller Verträge und schriftlicher Vereinbarungen, die mit dem Bauführer (und/oder Organisator) abgeschlossen wurden.

Antwort: Der Bauauftrag, Planungsgespräche, Planungs-Endbesprechung, Baudetailaufträge bei jederzeit möglicher baulicher Gestaltung inklusive Änderungsoption sowie sämtliche Mängelbesprechungen samt daraus resultierender Arbeitsaufträge und die Bau-Abnahme erfolgten bei vollem Bauherrenrisiko direkt mit der Fa. W-.

Inhalt allfälliger mündlich getroffener Vereinbarungen.

Antwort: Keine mündlichen Vereinbarungen getroffen.

7. Wurde für die Errichtung des Gebäudes ein Fixpreis vereinbart?

Antwort: Mit der Fa. W- wurde für die Lieferung des Hauses ein Pauschalpreis vereinbart.

8. Auf welche Art und Weise erfolgte die Bezahlung bzw. Abrechnung der Bauleistungen?

Antwort: Die Bezahlung erfolgte mittels Teilrechnungen gemäß Baufortschritt.

9. Vorlage der Baukostenabrechnung des bauausführenden Unternehmens.

Antwort: Siehe Anlage (Anm.: Die Schlussrechnung vom 28.2.2002 ist in Ablichtung angeschlossen).

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt die Grunderwerbsteuer im Sinn des § 201 BAO fest.

Die Begründung lautet wie folgt: Die Festsetzung war erforderlich, da die Selbstberechnung der Abgabe unrichtig war. Sie haben mit Kaufvertrag vom 11.4.2000 die Liegenschaft Grundstück 2525/11 aus EZ 198, Katastralgemeinde X erworben. Mit Vereinbarung vom 13.12.1999 haben Sie die Firma S- GmbH bzw. A. B mit der Vermittlung, Planung und Projektierung eines Doppel- bzw. Reihenhauses beauftragt. Mit Bauauftrag vom 17.6.2000

wurde die Firma W- Bau GmbH mit der Errichtung des Hauses beauftragt.

Beim Erwerb von Eigentum an einer Liegenschaft, auf dem ein Wohnhaus errichtet werden soll, kann die Bauherreneigenschaft nur erreicht werden, wenn das volle Risiko getragen wird. Die Bauherreneigenschaft ist in ihrem Fall nicht gegeben. Somit war der Erwerb der Liegenschaft bereits auf ein zu errichtendes Haus gerichtet, weshalb die Grunderwerbsteuer von den Grund- und Baukosten zu entrichten ist. Die Kosten sind in der Bemessungsgrundlage für die Selbstberechnung nicht enthalten.

(In der Folge erfolgt die Darstellung der Berechnung der Grunderwerbsteuer unter Einbeziehung der Errichtungskosten).

Dagegen richtet sich die Berufung mit folgender Begründung:

Der Berufungswerber habe bereits in ihrer Stellungnahme auf das in jeder Planungs- und Bauphase bestehende volle Bauherrenrisiko und die Bauherreneigenschaft hingewiesen. Die Durchführung des Bauauftrages, sämtlicher Planungsgespräche, Baudetailaufträge, sämtliche Mängelinterventionen und somit die Bauherreneigenschaft seien beim Berufungswerber gelegen. Es sei zu keiner Zeit jemand anderer zur Erfüllung dieser Obliegenheiten gegenüber dem Berufungswerber namhaft gemacht oder verfügbar gewesen.

Das Finanzamt entschied über die Berufung mit Berufungsvorentscheidung dahingehend, dass die Grunderwerbsteuerfestsetzung der Höhe nach abgeändert wurde; dem Grunde nach wurde die Einbeziehung der (teilweisen) Baukosten mangels Vorliegens der Bauherreneigenschaft des Berufungswerbers als dem Gesetz entsprechend beurteilt. In der umfangreichen Sachverhaltsdarstellung ist der gesamte Verfahrensablauf ausführlich dargestellt.

Im Antrag gemäß § 276 BAO wird folgendes ergänzt:

Es werde wie bereits in den bisherigen Eingaben auf die zu jeder Zeit bestehende Bauherreneigenschaft mit dem vollen Bauherren- und Kostenrisiko hingewiesen. Die von der Behörde als Bauherr gewertete Firma habe gut honorierte Dienstleistungen im Auftrag bekommen, welche der Behörde als Bauherrenindiz suggeriert wurden. Wie könne jemand Bauherr sein, der niemals auf der Baustelle in irgendeiner Weise anwesend, aktiv oder für das Baugeschehen verantwortlich war. Es werde nochmals darauf hingewiesen, dass während der gesamten Planungs- und Bauphase des Hauses für die Individualität, für das Kostenrisiko – zum Beispiel bei der Behebung der Baumängel – und für die Bezahlung der dem Berufungswerber gelegten Rechnungen verantwortlich war.

Anlässlich einer persönlichen Vorsprache bei der Berufungsbehörde brachte der der Berufungswerber, wie sich aus der darüber aufgenommenen Niederschrift ergibt, ergänzend sinngemäß folgendes vor:

Ich hatte Interesse an einem Eigenheim in der Nähe von Linz, weshalb ein Eigenheim in X in Betracht kam. Durch Mundpropaganda bzw. irgendwelche unverbindlichen Gespräche, unter anderem auch beim Gemeindeamt wurde ich darauf aufmerksam gemacht, dass auf einem Grundstück der Familie E Häuser errichtet werden können.

Für die Abwicklung diverser Dienstleistungen wurde die Fa. S. genannt, an die ich mich in der Folge gewendet habe.

Zur Vereinbarung vom 7.12.1999 kann ich sagen:

Es gab keine Projektplanung, keine Pläne oder dergleichen, was ich mir unter einem fertigen Objekt vorstelle. Für mich hat es sich so dargestellt, dass mir ein Grundstück von der Familie E vermittelt wird, auf welchem in der Folge ein Haus errichtet wird.

Der in der Folge baubehördlich genehmigte Plan wurde von mir gemeinsam mit Herrn W. bzw. Herrn S. von der Fa. W- nach einem bestehenden Entwurf erstellt.

Das Bauansuchen bei der zuständigen Baubehörde wurde von mir eingebracht, die Baubewilligung wurde mir erteilt.

Die Planungsgespräche sowie die Planungsendbesprechung habe ich geführt, der Bauauftrag an die Fa. W- wurde von mir am 19.9.2000 erteilt, Baubeginn war der 20.9.2000. Bei der Bauausführung war ich beinahe täglich auf der Baustelle, habe den Baufortschritt überwacht und in einer Art Bautagebuch sowie fotografisch dokumentiert (in das sog. Bautagebuch, in welchem der Baufortschritt beinahe jeden Tages, die aufgetretenen Mängel bzw. sonstigen Ereignisse dokumentiert sind, sowie in zwei Ordner mit ca. 450 Fotos wurde Einsicht genommen).

Außerdem habe ich sämtliche baulichen Mängel entweder sofort oder spätestens bei der Fa. W- gerügt und die entsprechenden Veranlassungen getroffen. So musste ich die Kosten für eine Terrassenisolierung wegen eines Wasserschadens und eine Attika-Abdeckung selbst tragen (in die entsprechenden Rechnungen wurde Einsicht genommen).

Ich habe auch deshalb das Baurisiko getragen, weil ich eine Rohbauversicherung gegen Feuer-, Sturm- und Wasserschäden abgeschlossen habe. Dies wäre nicht erforderlich, wenn ich nicht das Risiko getragen hätte. Außerdem habe ich zur Verhütung von Unfällen für sämtliche sicherheitstechnische Angelegenheiten Sorge getragen.

Aus diesem Grund bin ich der Ansicht, Bauherr zu sein. Die Tätigkeit der Fa. S. hat lediglich in der Vermittlung des Grundstückes bestanden, die übrigen Leistungen (Punkte 1 – 12) der Vereinbarung vom 7.12.1999 wurden meines Erachtens entweder nicht oder allenfalls mangelhaft ausgeführt.

Hätte ich den Bauauftrag nicht erteilt, wäre kein Bau errichtet worden. Eine Verpflichtung zum Bau bestand jedenfalls zu keinem Zeitpunkt.

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

Einleitend ist auf folgendes hinzuweisen:

Die Problematik der "Bauherreneigenschaft" bzw. des Begriffes "Bauherr" im Grunderwerbsteuerbereich hängt mit der Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG und mit dem Grundstücksbegriff (§ 2 GrEStG) zusammen. Es handelt sich dabei um keinen Gesetzesbegriff, sondern um einen von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entwickelten Begriff. Der VwGH hat dabei gewisse Kriterien dafür herangezogen, unter welchen eine Person als "Schaffender" und damit als "Bauherr" eines Gebäudes anzusehen ist. Dieser Begriff ist jedoch keinesfalls deckungsgleich mit dem Begriff des Bauherren im Sinne des § 40 der OÖ Bauordnung.

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 bebaute 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, wenn der Erwerber zunächst den Grundstückskaufvertrag abschließt 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 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.

Im vorliegenden Fall hat, wie aus der Vereinbarung vom 7.12.1999 ersichtlich, die Firma S-GmbH auf näher bezeichneten Grundstücken der KG X (unter anderem 2525/11) eine Doppel- und Reihenhausanlage projektiert und unter anderem mit dem der Berufungswerber den Vertrag über folgende Leistungspunkte abgeschlossen:

1. Fertige Projektplanung,
2. Teilungs- und Grundstücksplan durch einen beeideten Zivilgeometer (die Kosten dafür trägt die Firma S- GmbH),
3. Haus- Grundriss- und Aufrissplanung laut Projektmappe,
4. zweimalige Planänderung bis zur fertigen Einreichplanung,
5. Einreichung zur Bauverhandlung,
6. Abwicklung der durchzuführenden Bauverhandlung,
7. Detail- und Polierplanung,
8. sämtliche Amtsgespräche mit Gemeinden, Land OÖ, ESG, etc., sofern sie das Projekt betreffen (nicht die Abwicklung der Wohnbauförderung),
9. mit der ausführenden Baufirma verhandelter Fixpreis laut Leistungsbeschreibung für die Baustufe I,
10. mit Baufirmen verhandelter Fixpreis laut Leistungsbeschreibung für den Keller,
11. detaillierte Preis- und Leistungsbeschreibung einer schlüsselfertigen Standardausführung samt den möglichen ausführenden Firmen mit vollständigen Namen, Adressen,

Telefonnummern sowie den Ansprechpersonen,

12. Vorbereiten und Liefern aller erforderlichen Daten und Unterlagen an den Vertragserrichter als Grundlage für die Erstellung der notwendigen Kauf-, Nutzungs- und Wohnungseigentumsverträge (die Kosten der Erstellung trägt der Käufer).

Außerdem war eine Anzahlung in Höhe von 267.000,00 S bis spätestens zwei Tage vor der Kaufvertragserrichtung an die Firma S- GmbH zu leisten, wobei dieser Betrag vom Gesamtkaufpreis der gekauften Baustufe in Abzug gebracht wird. Weiters war vereinbart, dass die Verrechnung des an die ausführende Baufirma zu bezahlenden Betrages direkt mit dieser gemäß Baufortschritt und Bauauftrag erfolgt.

Am 17.6.2000 hat der Berufungswerber mit der (von der Firma S- GmbH in der vorzitierten Vereinbarung als bauausführendes Unternehmen vorgeschlagenen) W- Bau GmbH den Auftrag über die Errichtung des Rohbaues Ausbaustufe 1 beim Projekt L1 unterzeichnet.

Dieser zeitliche Ablauf in Verbindung mit den unbedenklichen Urkunden zeigt eindeutig, dass es Absicht des Berufungswerbers war, Grund und Boden samt dem projektierten Gebäude zu erwerben. Gerade die Unterfertigung der Vereinbarung vom 7.12.1999 zeigt dies deutlich, auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass sich der Berufungswerber verpflichtet hat, mit einem der vorgeschlagenen Bauunternehmen einen gesonderten Vertrag über die Errichtung des Gebäudes zu schließen. Dem Umstand, dass im Zuge der tatsächlichen Bauausführung partielle Änderungen des projektierten Bauvorhabens und Planänderungen vorgenommen wurden, kommt kein entscheidendes Gewicht zu. Bei einer derartigen Vertragsgestaltung sind daher auch die Herstellungskosten für das in der Folge errichtete Gebäude in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen. Auf das übrige Berufungsvorbringen ist im Hinblick auf den eindeutigen Sachverhalt und die sich daraus ergebende Rechtsfolge nicht mehr einzugehen, insbesondere nicht auf die tatsächlichen technischen Probleme bei der Bauausführung, die schließlich auch zu Mängelrügen geführt haben.

Was die Errichtungskosten betrifft, ist der Abgabenbemessung der Betrag laut Schlussrechnung zugrunde zu legen, weil die darin berechneten Leistungen vom Bauauftrag zumindest schlüssig erfasst sind.

Die Grunderwerbsteuer ist daher wie folgt zu bemessen:

Kaufpreis für Grundstück 887.000,00 S (64.460,80 €)

Leistung an Fa. Sonnenhaus (Anzahlung) 267.000,00 S (19.403,64 €)

Errichtungskosten lt. Schlussrechnung vom 28.2.2002; 88.366,51 €

Summe 172.230,95 €

½ Anteil 86.115,47 €, davon 3,5 % Grunderwerbsteuer



Linz, am 26. Februar 2008