



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Graz  
Senat 7

GZ. RV/0372-G/06

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M.S., inK., vom 3. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 4. April 2006 betreffend Grunderwerbsteuer im wiederaufgenommenen Verfahren entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 19. November 2003 erwarben Frau P.L. und Herr M.S. (in der Folge auch Berufungserwerber genannt) von Herrn H.H. jeweils zur Hälfte das Grundstück 1 im unverbürgten Flächenausmaß von 786 m<sup>2</sup> sowie 1/12 Anteil am Grundstück 2 zum Gesamtkaufpreis von 19.800,00 €.

Das Finanzamt schrieb den Erwerbern für diesen Rechtsvorgang mit Bescheiden vom 26. Jänner 2004 die Grunderwerbsteuer in Höhe von je 346,50 €, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von je 9.900,00 €.

Im Jahr 2005 wurden vom Finanzamt durch die Betriebsprüfung weitere Ermittlungen durchgeführt, wodurch Folgendes festgestellt wurde:

Bereits im Februar 2003 trat der Grundstücksveräußerer gegenüber der Gemeinde als Projektbetreiber einer modernen x-Wohnsiedlung lt. vorgelegten Prospekten auf und beantragte die Umwidmung der Freilandflächen in Bauland und die Widmungserteilung zur Errichtung von Fertighäusern mit Pultdach. Der Grundstücksveräußerer darf auf Grund des von ihm mit der Fa. x Fertighaus AG abgeschlossenen Handelsvertretervertrages mit

Konkurrenzklause ausschließlich x -Häuser zum Verkauf anbieten.

Im Oktober 2003 suchte der Grundstücksveräußerer bei der Landesregierung um Prüfung des Projektes betreffend die Förderung als „Eigenheimbau in Gruppen“ an.

In weiterer Folge wurden dann die Grundstücke mit zu errichtenden x -Fertighäusern als Wohnsiedlung K. in obersteirischen Zeitungen angeboten.

Anhand der Fotos im BP-Akt ist ersichtlich, dass sich die Gebäude der Wohnsiedlung äußerlich nicht unterscheiden, lediglich die Anzahl der Fenster im Obergeschoss variiert.

Der Berufungswerber gab in der Beantwortung eines Fragenkataloges gegenüber dem Finanzamt an, dass er durch einen anderen Interessenten von den günstigen Grundstückspreisen in K. erfahren hätte. Es hätte keine Unterlagen oder Prospekte über ein Projekt gegeben, sie hätten sich über Kataloge der diversen Fertighausanbieter und im Internet erkundigt. Sie wären bei ihren Recherchen auf die Fa. x aufmerksam geworden, Herr H.H. hätte dann verschiedene Prospekte besorgt, die Bemusterung, dh die Auswahl der Ausstattung, sei bei der Fa. x in Schrems erfolgt. Die Höhe des Grundstückspreises sei mit dem Grundstücksveräußerer verhandelt worden, den Preis des Gebäudes finde man im Internet, dieser sei für jeden gleich. Das Gebäude sei von der Fa. x geplant worden, es gäbe verschiedene Ausführungen und Varianten, die Aufträge für etwaige Änderungen habe der Berufungswerber persönlich erteilt. Projektierungskosten seien nicht in Rechnung gestellt worden. Über den Grundstückskauf sei ein Vertrag mit dem Grundstücksveräußerer, über die Errichtung des Gebäudes ein Vertrag mit der Fa. x und über den Bau des Kellers mit der Fa. Z. abgeschlossen worden. Lt. vorgelegtem Schreiben der Fa. x betrage der Gesamtkaufpreis des Gebäudes 99.991,00 €, für welchen ein Fixpreis vereinbart worden sei. Die am Bau beteiligten Firmen seien vom Berufungswerber persönlich organisiert worden und die Rechnungslegung der Professionisten sei an den Berufungswerber ergangen.

Im Kauf-/Werkvertrag mit der Fa. x vom 12. November 2003 - in dem als Verkäufer der Name des Grundstücksveräußerers vermerkt ist - über die Errichtung eines Fertighauses „All Inclusive 118“ ist bereits die genaue Bezeichnung des Bauplatzes mit Grundstücksnummer vorhanden und es wurde darin vereinbart, dass die Errichtung des Gebäudes nach den Grundrisszeichnungen im Prospekt All-inclusive 2003 und im Sinne der Leistungsbeschreibung 9/2003 einschließlich der im Bauherrenmerkblatt angeführten Bedingungen, welche im Einzelnen mit dem Käufer abgehandelt wurden und einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages bilden, vorzunehmen ist. Als Eigenleistungen wurden bei der Berechnung des Hauskaufspreises die Errichtung des Kellers, Wände spachteln, Fliesen verlegen, Wände und Decken tapetieren, Laminatboden in Wohn-, Esszimmer und Küche verlegen, Teppichboden verlegen und Sanitärobjekte montieren berücksichtigt.

Auf Grund dieser Feststellungen und Unterlagen verfügte das Finanzamt mit Bescheiden vom

4. April 2006 gemäß § 303 Abs. 4 BAO gegenüber den Erwerbern die Wiederaufnahme des Verfahrens und setzte die Grunderwerbsteuer neu fest. Als Bemessungsgrundlage wurde nunmehr die Summe des Grundstückskaufpreises und des Hausserrichtungspreises (ohne die Eigenleistungen und der Kosten für die Errichtung des Kellers), je zur Hälfte, herangezogen. Gegen diesen Bescheid er hob der Berufungswerber die Berufung, welche zusammengefasst damit begründet wurde, dass der Berufungswerber ein unbebautes Grundstück erworben hätte, worauf er die Absicht gehabt hätte ein Gebäude zu errichten. Die Entscheidung mit der Bauausführung die Fa. x zu beauftragen sei unabhängig vom Erwerb des Grundstückes gefallen, entscheidend sei das in Summe optimale Angebot gewesen. Die Beauftragung sei auf Basis der baulichen Vorstellungen und Wünsche des Berufungswerbers erfolgt, dieser sei somit als Bauherr im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes anzusehen. Auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise könne nicht von einem einheitlichen Vertragsgeflecht ausgegangen werden, es seien zwei völlig unabhängige Verträge über den Grundstückskauf bzw. den Bauauftrag abgeschlossen worden. Somit könne Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer nur das sein, was der Berufungswerber für den Erwerb des Grundstückes aufgebracht habe.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

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

Gemäß § 1 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer 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 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 vorgegeben gewesen. Der Grundstücksveräußerer wollte – wie er in der Niederschrift vom 7. Oktober 2005 angegeben hat – die Grundstücke gewinnbringend verkaufen, als Handelsvertreter und somit Provisionsempfänger der Fa. x war er daran interessiert die Grundstücke mit einem x -Fertighaus zu verkaufen.

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 Verkäufer 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).

Vom Berufungswerber wurde der Vertrag mit der Fa. x - als Verkäufer scheint der Name des Grundstücksveräußerers auf - über das ausgesuchte Fertighaus bereits vor dem gegenständlichen Grundstücks-Kaufvertrag abgeschlossen. Dieser Vertrag enthielt bereits die genaue Bezeichnung des Bauplatzes mit Grundstücksnummer und des Fertighauses sowie die Nutzfläche, die verbaute Fläche, die Nettogrundrissfläche und den Gesamtpreis des Fertighauses. 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.

Entgegen den Ausführungen in der Berufung spielt es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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.

Entscheidend ist der gemeinsame Wille von Verkäufer- 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 Verkäuferseite 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).

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 Bauherreneigenschaft 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 und wird an diese Person das Risiko der planmäßigen Ausführung überwälzt, dann spricht das gegen die Bauherrneigenschaft des Erwerbers (vgl. VwGH 31.3.1999, 96/16/0213, 0214).

Für die Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Grunderwerbsteuer wurden der Grundstücks-Kaufpreis und der Werklohn für die Errichtung des Fertighauses herangezogen, nicht aber die Kosten für die Errichtung des Kellers und der Eigenleistungen, 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.

Das im Kauf-/Werkvertrag mit der Fa. x enthaltene Rücktrittsrecht ändert nichts an der Tatsache, dass sich die Berufungswerber, wie oben dargelegt, in ein vorgegebenes Gesamtkonzept des Verkäufers einbinden haben lassen.

Das Vorbringen in der Berufung, dass im ggst. Fall die Bestimmungen des EU-Rechts über den freien Waren- und Dienstleistungsverkehr verletzt werden, ist undeterminiert und unbestimmt, es wird nicht einmal erwähnt welche Rechtsvorschriften verletzt worden seien. Es besteht im vorliegenden Fall kein Anlass davon auszugehen, dass EU-rechtlichen Bestimmungen nicht entsprochen wurde. Über die Entscheidung der Vereinbarkeit des österreichischen Primärrechts mit dem EU-Recht wäre die Zuständigkeit des europäischen Gerichtshofes gegeben.

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 26. Februar 2009