



GZ. RV/0751-G/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz-Urfahr betreffend Wiederaufnahme und Grunderwerbsteuer 2001 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**

Am 6. Juni bzw. 10. Juni 1995 schloss die Bw. und ihr Mann einen Kaufvertrag mit den Ehepaaren G. und E. über den Erwerb von zwei im Jahre 1994 neugebildeten und 1995 als Bauplatz gewidmeten Parzellen ab. Als Kaufpreis wurde ein Betrag von 475.594,00 S vereinbart und der Vertrag dem Finanzamt am 13. Juni 1995 zur Anzeige gebracht.

Das Finanzamt ersuchte um eine ergänzende Stellungnahme, ob die Absicht bestehe, auf der Liegenschaft ein Haus zu errichten. Die vorgelegten Fragen beantwortete die Bw. am 9. August 1995 wie folgt:

Der Erwerb des Grundstückes sei im Zusammenhang mit der beabsichtigten Bebauung desselben an keine Bedingung oder Auflage geknüpft gewesen. Der Grunderwerb sei ohne Zwischenschaltung eines Vermittlers erfolgt. Der Kaufpreis sei zu treuen Händen an den vertragserrichtenden Notar erfolgt. Vom Grundstück habe man vom Schwiegersohn, der Amtsleiter in der Gemeinde E. ist, erfahren. Das zu errichtende Gebäude sei von O. geplant worden. Den Auftrag zur Planung habe die Bw. erteilt. Das Haus sei nach ihren Wünschen geplant worden. Der Zeitpunkt des Baubeginnes sei noch ungewiss. Der Bauauftrag sei noch nicht erteilt. Es gebe bei dem Haus keinen gewerblichen Bauträger und müsse sie selbst um Landesförderung ansuchen, sobald ein Grundbuchsatz vorliege. Beigelegt wurde die

Kopie des Einzahlungsbeleges über den Kaufpreis des Grundstückes, die Kopie der Rechnung und des Einzahlungsbeleges für die Vermessungsarbeiten, ein Bescheid über den Kanalanschluss, der Baubewilligungsbescheid und der eingereichte Bauplan vom 10. Jänner 1994, jeweils in Kopie.

Dieser von der Bw. geschilderte Sachverhalt war die Grundlage des Bescheides vom 30. August 1995 über 8.323,00 S an Grunderwerbsteuer, wobei die anteiligen Grundkosten die Bemessungsgrundlage darstellten.

Im Jahre 1997/98 wurden von der Prüfungsabteilung des Finanzamtes Erhebungen bezüglich der Liegenschaftsverkäufe der Ehegatten G. und E. durchgeführt und erging dabei am 7. Dezember 1999 ein neuerliches Ergänzungersuchen an die Bw., das wie folgt beantwortet wurde: Den Bauauftrag für das Haus habe die Bw. am 15. bzw. 22. Mai 1996 an die Fa. A. erteilt. Der Einreichplan bzw. die Baubewilligung sei nachträglich nicht geändert worden. Der Auftrag an die Baufirma sei selbst erteilt worden und Dienste etwaiger Organisatoren seien nicht in Anspruch genommen worden. Mündliche Vereinbarungen mit der Baufirma gebe es nicht.

Die umfangreichen Ermittlungen des Prüfers, die auch die anderen Liegenschaftsverkäufe der Ehegatten G. und E. erfassten, ergaben folgenden Sachverhalt: Im Jahre 1993 trat das Ehepaar G. wegen der Verwertung einer größeren Liegenschaft an die Gemeinde E. heran und wurde ihm dort die Fa. C. genannt. Nach Verhandlungen und nach Vermessung und Vorliegen eines Teilungsplanes wurde am 29. März 1994 mit der Fa. C. eine Vereinbarung über die 8.500 m<sup>2</sup> große Liegenschaft abgeschlossen. In diesem Vertrag ist u.a. enthalten, dass die Absicht besteht, Bauparzellen zur Errichtung von Reihenhäusern zu bilden, dass die Fa. C. die Teilungs- bzw. Vermessungsurkunde in Auftrag gegeben hat und dass es der Fa. C. zusteht, die Auswahl der Käufer zu treffen. Auch mit dem Ehepaar E. kam es zum Abschluss eines Alleinvermittlungsauftrages über deren 2.500 m<sup>2</sup> große Liegenschaft. Nach den Angaben des Herrn G. wurden alle Aufschließungsarbeiten, die Parzellierung und Planung der Reihenhausanlage von der Fa. C. in Auftrag gegeben.

Am 28. September 1994 erfolgte im Gemeinderat der Gemeinde E. auf Antrag der Fa. C. die Fassung eines Grundsatzbeschlusses über die Änderung Nr. 5 des Bebauungsplanes Nr. 24 "Haid". Dadurch wurde die bisher vorgesehene Bebauung der über 1.000 m<sup>2</sup> großen Bauplätze dahingehend abgeändert, dass dieser Bereich vorwiegend in gekuppelter Bauweise und in Gruppenbauweise bebaut wird, sodass anstatt 12 Objekten 25 Häuser errichtet werden.

Am 2. Dezember 1994 schloss die Fa. C. mit der Gemeinde E. eine Vereinbarung über die Errichtung des Straßenkörpers der öffentlichen Verkehrsfläche Parzelle 1708/1 KG E. im Bereich der neu geschaffenen Bauplätze 1715/1, 1715/15-1715/30 sowie 1708/2-1708/10, KG E. als Bauorganisator ab. Am 14. Dezember 1994 stellten die Ehegatten G. und E. ein Ansuchen um Bauplatzbewilligung für die Grundstücke, Parzellen wie oben, an die Gemeinde E.. Mit Bescheid vom 2. Jänner 1995 wurde dieses Ansuchen bewilligt. Am 10. Jänner 1995 stellten die Fa. C., Mag. M., Herr B. und die Bw. ein Ansuchen um Baubewilligung an die Gemeinde. Der beiliegenden Baubeschreibung war zu entnehmen, dass das Bauvorhaben 23 Eigenheime in Gruppe betrifft.

Am 27. März 1995 wurde von der Gemeinde E. die Baubewilligung an die Fa. C. für 21 Eigenheime in der Gruppe und an die Bw. für ein Eigenheim erteilt. Die der Bauverhandlung zu Grunde gelegte Einreichplanung des O. ist mit 10. Jänner 1994 datiert. Am 2. Juni 1995 hat die Bw. mit der Fa. C. einen Vermittlungsauftrag abgeschlossen, wonach ihr das Grundstück von der Fa. C. zum Kauf angeboten worden ist und demzufolge der Bw. das Objekt vorher nicht als verkäuflich bekannt war. Dafür hatte sie auch eine Provision gemäß Maklerverordnung an die Fa. C. zu leisten. Am 6. bzw. 10. Juni 1995 hat sie dann den Kaufvertrag mit den Ehegatten G. und E. unterfertigt und anschließend am 15. bzw. 22. Mai 1996 mit der Fa. A. einen Bauvertrag über die Errichtung eines Haustypes "S2" zu einem Pauschalpreis von 1.980.000,00 S laut Verkaufsmappe abgeschlossen.

Auf Grund dieser Feststellungen im Prüfungsverfahren wurde am 15. März 2001 ein Wiederaufnahme- und Grunderwerbsteuerbescheid erlassen, wobei die Bauherreneigenschaft der Bw. verneint wurde und nunmehr auch die Kosten der Hausserrichtung in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurden. Die Abgabe wurde mit 42.973,00 S festgesetzt.

Dagegen wurde Berufung eingelegt und vorgebracht, dass es sich bei der Vereinbarung der Fa. C. mit dem Ehepaar G. um eine rein privatrechtliche Vereinbarung handle. Sie habe vom Grundstück nicht erst durch die Fa. C. erfahren und habe es direkt vom Eigentümer gekauft und die Baubewilligung selbst beantragt. Ihr sei die Wahl der Baufirma freigestanden und beim Kauf des Grundstückes sei sie keine Verpflichtung eingegangen, ein Wohnhaus zu errichten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. April 2001 wurde das Begehr als unbegründet abgewiesen. Unter Verweis auf das Berufungsvorbringen wurde der Vorlageantrag gestellt.

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, ob die Kosten der Hauserrichtung in Höhe von anteilig 990.000,00 S in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind oder nicht.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Die Steuer wird nach § 4 Abs. 1 leg. cit. vom Wert der Gegenleistung berechnet. Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 leg. cit. ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen 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 grunderwerbsteuerlich 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 grunderwerbsteuerrechtlich Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebautem Zustand (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer 1987, § 1 GrEStG 1987, Rz 117b).

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerbsvorganges 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 vorgegebenes 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 dem Akteninhalt ergibt sich, dass die Fa. C. als Bauorganisator aufgetreten ist und sich die Bw. in ein bereits geplantes Baukonzept einer Siedlung von Reihenhäusern einbinden ließ. So kam die Fa. C. über das Gemeindeamt mit den Veräußerern der Liegenschaft, den Ehegatten E. und G., bereits 1993 in Kontakt. Nach Aussage des Herrn G. wurden alle Aufschließungsarbeiten, die Parzellierung und die Planung der Reihenhausanlage von der Fa. C. in Auftrag gegeben. Bereits am 10. Jänner 1994 wurde ein Einreichplan für 23 Eigenheime in Gruppen verfasst, wobei die Fa. C. als Bauwerber aufscheint. Mit 29. März 1994 schlossen die Eigentümer der Liegenschaft mit der Fa. C. einen Alleinvermittlungsauftrag ab und gaben ihr damit die gesamten Liegenschaften fest in die Hand. In weiterer Folge beantragte die Fa. C. am 15. September 1994 eine Änderung des Bebauungsplanes und traf mit der Gemeinde eine Vereinbarung, wonach sie auf eigene Kosten die öffentlichen Verkehrsflächen errichtet.

Die Fa. C. legte eine Mappe über das "Projekt Reihenhausanlage E. II" auf und warb um Interessenten. Weiters suchte die Fa. C. neben der Bw. und einem weiteren Ehepaar am 10. Jänner 1995 für 23 Eigenheime um Baubewilligung an. Diesem Antrag wurde der am 10. Jänner 1994 verfasste Bauplan und eine für alle 23 Häuser gleichartige Baubeschreibung zugrundegelegt. Die Baubewilligung wurde der Fa. C., der Bw. und dem weiteren Ehepaar am 27. März 1995 erteilt.

Damit suchte die Bw. ein halbes Jahr vor dem Kauf der Liegenschaft um Baubewilligung an. Daraus ist zu schließen, dass die Verkaufsverhandlungen schon so weit gediehen waren, dass es klar war, welches Haus und welche Liegenschaft sie erwerben wollte. So war das von der Bw. gewünschte Haus auch das erste, das gebaut wurde und befindet sich als ein Randhaus in einer Dreiergruppe. Die Tatsache, dass die Bw. separat um die Baubewilligung ansuchte, kann daher nicht als Beweis dafür gelten, dass die Bw. als Bauherr anzusehen ist, sondern belegt lediglich, dass die Bw. bereits zu diesem frühen Zeitpunkt in das von der Fa. C. geplante Siedlungsprojekt eingestiegen ist.

Ebenfalls noch vor dem Kaufvertrag der Bw. über die Liegenschaft, nämlich am 2. Juni 1995, unterfertigte sie einen Vermittlungsauftrag an die Fa. C. mit der Erklärung, dass ihr die Liegenschaft von der Fa. C. zum Kauf angeboten wurde und zeigt dies eindeutig, dass die Bw. nur mit dem Zutun und unter den Bedingungen der Fa. C. (Provisionszahlung war zu leisten) die Liegenschaft erwerben konnte.

Der Käufer ist nach den von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes erarbeiteten Kriterien 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,

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. die in Fellner, wie oben, zu § 5 GrEStG 1987, Rz 90 angegebene Judikatur). Fehlt auch nur eine dieser Voraussetzungen, so kann von einer Bauherreneigenschaft nicht mehr gesprochen werden.

Die Bw. gibt an, von dem Verkauf des Grundstückes bereits früher durch persönliche Beziehungen gewusst zu haben. Dies widerspricht zwar der Feststellung im Vermittlungsauftrag vom 2. Juni 1995, wird aber als glaubhaft angesehen. Dass sie dennoch – wie alle anderen Bauwerber - den Vermittlungsauftrag an die Fa. C. unterzeichnete und damit in ein vorbereitetes Vertragsgeflecht eintrat, beweist allerdings umso mehr, dass die Bw. bereits beim Grundkauf nicht selbstständig als Bauherr auftreten konnte, sondern – wenn auch in einem frühen Stadium - in ein Gesamtkonzept einer von der Fa. C. geplanten Reihenhausanlage eingebunden war. Es ist auch nicht richtig, dass die Vereinbarung zwischen der Fa. C. und den Grundeigentümern eine privatrechtliche Vereinbarung ist, die **allein** Angelegenheit der Vertragsparteien ist. Immerhin bedingte diese Vereinbarung, dass die Bw. die von ihr gewünschte Parzelle gar nicht erwerben konnte, wenn sie die Einflussnahme der Fa. C. nicht akzeptieren wollte. Dass die Bw. das Grundstück direkt vom Eigentümer erworben hat, ist daher kein Indiz für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft.

Wenn die Bw. vorbringt, dass sie zwar als Grundlage der Planung den Einreichplan aus dem Jahre 1994 herangezogen hat, dann aber bei der Wahl des Bauvorhabens völlig freigestellt gewesen sei, muss ihr Folgendes entgegnet werden: Bei der von der Bw. erworbenen Parzelle handelt es sich um ein Grundstück, auf dem ein Randhaus einer aus drei Häusern bestehenden Reihenhauszeile errichtet wurde. Die drei Häuser sind aneinandergebaut und ergibt sich aus den Planungsunterlagen, dass die Bw. auf die Planung ihres Hauses zwar Einfluss genommen hat, diese Einflussnahme jedoch nicht in einem so großen Ausmaß

erfolgte, dass man sie als Bauherr ansehen kann. In der Bauweise und von der Gesamtkonstruktion her fügt sich das gegenständliche Reihenhaus einheitlich in die Häuserzeile ein. Die im Vergleich zu den anschließenden Häusern lt. den vorliegenden Plänen vorgenommenen Änderungen betreffen das Ausmaß der Unterkellerung, eine Versetzung der Zwischenwände bei der Zimmereinteilung, die Versetzung der Garage und die Einrichtung eines Wintergartens, weiters wurde eine Loggia zu einem Zimmer. Eine Gestaltungsänderung der "Gesamtkonstruktion" wurde damit nicht vorgenommen. Die Veränderung der Innenräume ist belanglos (VwGH 24.3.1994, 93/16/0168), die Versetzung der Zwischenwände und Änderungen im Kellergrundriss wurden ebenfalls vom Verwaltungsgerichtshof als nicht wesentlich eingestuft, so wie auch die Vergrößerung eines Zimmers, eine zusätzliche Unterkellerung oder Vergrößerung eines Kellers und das Hinzufügen eines Wintergartens (VwGH 16.11.1995, 93/16/0017) nicht ausreichen, um von einer Bauherreneigenschaft zu sprechen. Auch wenn die Bw. infolge des frühzeitigen Einstieges in das Bebauungsprojekt "E. II" nicht den für diese Reihenhauszeile vorgeplanten Haustyp "C", sondern eine Modifizierung dieses Typs (Sondertyp S2) erwarb, so liegt doch darin keine wesentliche Einflussnahme vor, die die Bw. in den Status eines Bauherrn versetzt.

Wenn der Planverfasser schon frühzeitig, also noch vor Abschluss des Kaufvertrages, auf Planungswünsche der Bw. einging, so handelt es sich dabei um unverbindliche Anregungen eines Interessenten, der noch nicht Eigentümer ist, ja nicht einmal einen Übereignungsanspruch erworben hat. Mit diesen Wünschen werden nicht in der Stellung eines Bauherren gründende durchsetzbare Rechte geltend gemacht (VwGH 3.6.1982, 81/16/0059) und sind diese daher nicht geeignet die Bauherreneigenschaft zu begründen.

Dass die Bw. in der Wahl ihres Bauvorhabens völlig freigestellt war, erscheint im Hinblick auf die Vorarbeiten der Fa. C. und der Tatsachen, dass es sich bei dem Objekt um das Randhaus einer aus drei Häusern bestehenden Reihenhauszeile handelt und die im Jahre 1994 verfassten Pläne im Wesentlichen übernommen wurden, als nicht glaubwürdig. Ebenso wenig ist es glaubhaft, dass die Bw. in ihrer Entscheidung, wer das Haus bauen soll, völlig frei war, hat sie doch die Fa. A. - so wie sämtliche andere Bauwerber des Siedlungsprojektes "E. II" - mit der Errichtung des Hauses beauftragt. Für alle wurden mit der Fa. A. gleichartige Bauverträge bzw. in ein paar Fällen Anwartschaftsverträge auf Wohnungseigentum abgeschlossen.

Da es an der Bauherreneigenschaft insbesondere deswegen fehlt, weil das zu errichtende Haus Bestandteil eines bereits ausgereiften Konzeptes einer Reihenhaussiedlung war und eine wesentliche Einflussnahme auf die Gestaltung des Bauvorhabens nicht vorlag, konnte die Beurteilung der anderen Kriterien (zB das Tragen des finanziellen Risikos angesichts des

garantierten Fixpreises) dahingestellt bleiben und war die Berufung wie im Spruch ersichtlich als unbegründet abzuweisen.

Graz, 26. Mai 2004