

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des TL, W, vertreten durch Dr. Heinrich Oppitz Rechtsanwalt KEG, 4600 Wels, Karl-Loy-Str. 17, vom 9. Juli 1999 gegen den endgültigen Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz vom 2. Juni 1999 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Grunderwerbsteuer wird mit 1.964,13 € (das waren 27.027,-- S) festgesetzt und der vorläufige Bescheid vom 12.12.1994 gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

### Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 14.10.1994 erwarb TL (in der Folge kurz Bw. genannt) von der SGmbH. das Grundstück Nr. 79/6 im Ausmaß von 297 m<sup>2</sup>, 1/6 Anteil des Grundstückes Nr. 79/30 sowie 1/38 Anteil an den Grundstücken Nr. 81/3, 78/1, 79/1 und 79/5, je GB um den Pauschalkaufpreis von 772.200,-- S.

Nach Ergehen eines Fragebogens an den Bw. hinsichtlich einer ev. Hauserrichtung, setzte das Finanzamt vorläufig gemäß § 200 BAO die Grunderwerbsteuer – ausgehend von den Grundstückskosten – fest.

Über Ersuchen des Finanzamtes teilte der Bw. im Jahre 1997 mit, dass nach Ausschreibung, an der drei Baufirmen teilnahmen, am 3.8.1995 an die Firma MGmbH. der Auftrag zur Errichtung des Hauses erteilt worden war. Seinem Schreiben waren Teile von Angeboten der Firma PGmbH. vom 3.5. und 11.7.1995, sowie der Werkvertrag vom 3.8.1995, abgeschlossen mit der MGmbH., beigeschlossen.

Im Zuge weiterführender Erhebungen durch das Finanzamt wurde festgestellt, dass es sich beim gegenständlichen Grundstück um eine von 37 Bauparzellen im Rahmen einer Reihenhausiedlung handelte.

Beworben wurde das Bauvorhaben von der Grundstücksveräußerin, der SGmbH., als "Wohnparadies".

Im diesbezüglichen Prospekt ist auszugsweise Folgendes zu lesen:

*Eine idyllische Ruhelage mit viel Grün ... im Herzen der Stadt...*

*Es werden 37 Häuser ... errichtet. Sie können zwischen drei Haustypen wählen.*

Es folgt die Beschreibung der Bauweise, sowie Abwicklung und Zahlungsplan, wo es u.a. heißt: *Grundkosten fällig innerhalb 14 Tage nach Notariatsvertrag.*

Im Jahre 1998 wurde vom Masseverwalter dem Finanzamt mitgeteilt, dass sich die MGmbH. seit 2.4.1997 in Konkurs befindet und übermittelte u.a. die an den Bw. gelegte Schlussrechnung vom 17.4.1997.

Am 2.6.1999 setzte das Finanzamt endgültig die Grunderwerbsteuer für den Bw. fest, nunmehr ausgehend von den Grundstücks- sowie Hauserrichtungskosten lt. oa. Schlussrechnung.

Nachdem – über Antrag des Bw. – die Bescheidbegründung ergänzt worden war, wurde rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung – hinsichtlich des Mehrbetrages gegenüber dem vorläufigen Bescheid – eingebracht. Es sei zwar am 25.4.1994 mit der SGmbH. ein Reservierungsvertrag über die Errichtung eines Reihenhauses abgeschlossen worden, jedoch habe sich die Lage durch Eröffnung des Konkurses über die SGmbH. geändert. Der Masseverwalter dieses Unternehmens sei lt. Schreiben vom 24.5.1995 vom Werkvertrag zurückgetreten. Auch sei das Bauvorhaben in keiner Weise von der SGmbH. auf die Firma MGmbH. überbunden worden. Der Bw. habe die Bauleistungen in der Folge an drei verschiedene Unternehmen ausgeschrieben und sei in seiner Entscheidung frei gewesen.

Am 2.11.1999 erging seitens des Finanzamtes die abweisliche Berufungsvorentscheidung.

Dagegen wurde rechtzeitig der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz eingebracht. Allein durch den Vertragsrücktritt durch den Masseverwalter sei nachgewiesen, dass keinerlei Zusammenhang zwischen dem Werkvertrag über die Errichtung des Reihenhauses und dem sz. Kaufvertrag über den Grund vorliege.

Daher sei es keinesfalls möglich, bei der Bemessung der Steuergrundlage auch die Summe des Werkvertrages dazuzurechnen. Vorsichtsweise stelle der Bw. gleichzeitig den Antrag gem. § 17 Abs. 3 GrEStG auf Abänderung der Steuer.

Seit 1.1.2003 ist nach dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, der unabhängige Finanzsenat und nach der Vollversammlung vom 14.5.2003 die Außenstelle Graz zur Entscheidung berufen.

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

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 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 Grunderwerbsteuergesetz vom Wert der Gegenleistung berechnet. Gemäß § 5 Abs. 1 Z. 1 Grunderwerbsteuergesetz ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehalteten Nutzungen.

Der Begriff der Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht. Was Gegenleistung ist, wird im § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt; überall dort, wo die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung zu berechnen ist, weil eine solche vorliegt und ermittelt werden kann, bildet jede denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, Teil der Bemessungsgrundlage (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 4 zu § 5 mwN).

Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht ist im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen. Bei der Beantwortung der Frage, in welcher Höhe die Grunderwerbsteuer zu erheben ist, dürfen die wahren wirtschaftlichen Merkmale des betreffenden Erwerbsvorganges nicht außer Acht gelassen werden (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 5 zu § 5). Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Grundstückserwerb gewährt (VwGH 27.6.1984, 84/16/0083, 0084, VwGH 21.2.1985, 84/16/0228 und VwGH 18.11.1993, 92/16/0179 - 0185).

Unter einer Gegenleistung ist also 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 (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).

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, dass 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 Angebots als einheitliches annimmt oder nur insgesamt annehmen kann (vgl. VwGH 9.8.2001, 2000/16/0772 und VwGH 19.3.2003, 2002/16/0047).

Ergänzend wird noch ausgeführt, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Käufer nur dann als Bauherr anzusehen ist, 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).

Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass der Bw. ursprünglich in ein Bauherrenmodell eingebunden war, da er zunächst mit der SGmbH. einen Reservierungsvertrag über die Errichtung eines Reihenhauses und sodann einen Kaufvertrag über das gegenständliche Grundstück abgeschlossen hat.

In weiterer Folge jedoch wurde über das Vermögen der SGmbH. ein Konkursverfahren eröffnet, im Zuge dessen der Masseverwalter mit Schreiben vom 24.5.1995 die Erklärung abgegeben hat, in das Auftragsverhältnis nicht einzutreten.

Bis zu diesem Zeitpunkt waren noch keine Baumaßnahmen erfolgt.

Es ist also von einem Rücktritt vom Reservierungsvertrag auszugehen, somit von einer Minderung des Vertragsumfanges und dadurch bedingte Minderung der Gegenleistung.

Der Bw. hat in seinem Vorlageantrag "vorsichtsweise" auch einen Antrag gemäß § 17 Abs. 3 GrEStG auf Abänderung der Steuer gestellt.

Nachdem die Grunderwerbsteuer noch nicht rechtskräftig festgesetzt ist, ist in diesem Berufungsverfahren auf den Umstand der Herabsetzung der Gegenleistung Bedacht zu nehmen, was in der Weise geschieht, dass dem Berufungsbegehren stattgegeben wird und der vorläufige Grunderwerbsteuerbescheid gemäß § 200 BAO für endgültig erklärt wird.

Graz, am 7. Dezember 2004