



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 6. November 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 7. Oktober 2002 betreffend Grunderwerbsteuer (ErfNr.: 0000/0000) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid vom 20. Dezember 1994, Zl.: Bau-52/1994-Ka/schm, erteilte die Gemeinde V. der Fa. C. Immobilien GmbH, Adr., die Baubewilligung für den Neubau einer Reihenhauswohnanlage mit 10 Wohnhäusern auf den Parzellen Nr. 459/2 – 459/11, KG A.. Hingewiesen wurde in diesem Bescheid darauf, dass die Grundstücke im Eigentum der Fa. B. St. AG, Adr stehen und eine Zustimmung zum Bauvorhaben vorliege.

Am 15. / 17. Mai 1996 wurden zwei Kaufverträge zwischen der B. St. AG in W. (Verkäuferin) und den Ehegatten Dr. Adrian X. und der Berufungserwerberin (Bw. ) Dr. Angela X. abgeschlossen. Bei den Kaufgegenständen handelte es sich um:

a) Die Liegenschaft EZ 254 Grundbuch 51201 A., das neu gebildete Grundstück 459/9 mit Gesamtflächenmaß von 470 m<sup>2</sup>. Das Grundstück wurde je zur Hälfte von den Ehegatten um einen Gesamtkaufpreis von ATS 271.628,00 erworben.

- b) Das Trenngrün (1/20stel Anteil an der EZ 565 Grundbuch 51201 A. Bezirkgericht W.) zu einem Gesamtkaufpreis von ATS 145.000,00.

Am 23. Mai 1996 wurde von der Bw. folgende Abgabenerklärung gemäß § 10 Grunderwerbsteuergesetz 1987 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteueren in Linz eingebracht:

- a) Über den Erwerb der Hälfte des Grundstückes im Gesamtwert von ATS 271.628,00
- b) Über den Erwerb von 1/10tel Anteil am Trenngrün im Gesamtwert von ATS 145.000,00.

Das Finanzamt ersuchte die Bw. um ergänzende Informationen, ob die Absicht bestehen würde auf gegenständlichen Grundstück ein Haus (Reihenhaus, Doppelhaus oder dgl.) zu errichten. Am 26. Juni 1996 traf das Antwortschreiben der Bw. mit dem ausgefüllten Fragebogen bezüglich der Überprüfung der Bauherreneigenschaft beim Finanzamt ein. Zusammengefasst gab die Bw. folgendes an: Mit dem Erwerb des Grundstückes und der beabsichtigten Bebauung waren keine Bedingungen oder Auflagen (z.B. Bauverpflichtung) geknüpft. Die Bw. hätte über eine Kollegin von dem Projekt erfahren und den Kauf über einen Treuhänder abgewickelt. Das zu errichtende Gebäude wäre gerade in Planung, wobei die Bw. einen wesentlichen Einfluss auf die Gesamtkonstruktion nehmen würde. Bis dato wurde die Baubewilligung bzw. der Bauauftrag noch nicht erteilt, sondern wäre gerade in Planung. Ein Fixpreis für die Errichtung bzw. die vorläufigen Baukosten wären noch nicht bekannt. Die Bw. hätte keinen Bauträger, sondern lasse selbst errichten. Das Ansuchen für das Förderungsdarlehen des Landes OÖ müsse durch die Bw. selbst erfolgen.

Mit 29. Juli 1996 erhielt die Bw. einen vorläufiger Bescheid gemäß § 200 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO). Die Grunderwerbssteuer wurde mit 3,5 % von der Bemessungsgrundlage in Höhe von ATS 208.314,00 mit ATS 7.291,00 festgesetzt. Die Bw. wurde darauf hingewiesen, dass nach Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabenpflicht noch ungewiss und die Vorschreibung daher vorläufig sei. Die bisher vorgelegten Unterlagen würden für die Beurteilung der Bauherreneigenschaft nicht ausreichen.

Laut Telefonat im Jänner 1997 mit der Firma C. Immobilien GmbH hinsichtlich der Anlage in T (Erstellung von 10 Häusern) wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass die betreffenden Häuser noch im Bau wären und mit der Fertigstellung bzw. Endabrechnung frühestens mit Anfang 1998 zu rechnen seien. Die Firma C. ersuchte das Finanzamt noch zuzuwarten, da eine Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof (VfGH) anhängig sei.

Am 12. März 1999 erging betreffend dem Kaufvertrag mit der Firma B. St. ein erneuter Vorhalt vom Finanzamt an die Bw. mit der Bitte um Beantwortung einiger Fragen bezüglich

---

der Errichtung eines Hauses (Bauherreneigenschaft, Reihenhaus, Doppelhaus und dgl.) innerhalb eines Monats. Dieser Vorhalt wurde von der Bw. nicht beantwortet.

Am 5. November 1999 erhielt das Finanzamt von der A Bau Ges.m.b.H. die Schlussrechnung Nr. 8.682 vom 15. Dezember 1998 gerichtet an die Bw. und ihren Ehegatten mit einer Gesamtsumme über ATS 1.813.000,00 inklusive 20% MWSt. (vereinbarter Pauschalpreis laut Bauvertrag vom 14. Juni 1995) für den Bau des Reihenhauses in T/W..

Am 7. Oktober 2002 erging der endgültige Bescheid gemäß § 200 Abs. 2 BAO betreffend dem Kaufvertrag vom 15. / 17. Mai 1996 mit dem B. St. AG und dem Bauvertrag mit der A Bau GmbH an die Bw.. Gemäß § 7 Z. 3 Grundsteuergesetz 1987 (GrEStG 1987) wurde die die Grunderwerbssteuer mit 3,5 % von der Bemessungsgrundlage in Höhe von ATS 1.114.814,00 mit € 2.835,55 (ATS 39.018,00) festgesetzt. Die Bemessungsgrundlage ergab sich aus der Hälfte der Summe der Grundkosten von ATS 416.628,00 und den Baukosten lt.

Schlussrechnung der A Bau GmbH von ATS 1.813.000,00. Es entstand eine Nachforderung beim Finanzamt von € 2.305,69. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, wenn ein Grundstückswerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines Dritten vorgegebenes Gebäude (Gesamtkonstruktion) gebunden ist, dann sei ein Kauf mit herzstellendem Gebäude anzunehmen, und die Baukosten seien in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Gegen den Bescheid vom 7. Oktober 2002 wurde von der Bw. mit Anbringen vom 6. November 2002 Berufung eingebracht. Die Bw. argumentierte sie trete sowohl rechtlich als auch inhaltlich als Bauherr auf. Sie hätte wesentliche bauliche Maßnahmen des Rohbaues selbst geplant, wäre maßgeblich an der Gesamtkonstruktion beteiligt gewesen und hätte nicht ein vorgegebenes Gebäude übernommen. Laut Bw. führte die Firma A Bau GmbH die baulichen Schritte nur durch. Die Bw. berufe daher gegen die Doppelbesteuerung ihrer Eigenheimeinrichtung, da Sie bereits sämtliche Mehrwertsteuern im Rahmen aller beim Hausbau anfallenden Rechnungen geleistet hätte und nach ihrer Meinung nun ein zweites Mal für den Rohbau des Eigenheimes besteuert würde. Die Bw. ist der Auffassung, dass eine eindeutige Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes vorliege, gemessen an anderen Staatsbürger, die sich auch ein Eigenheim errichten. Weiters stelle sich die Frage nach der EU-Konformität der Steuerforderung. Die Bw. forderte die Bearbeitung der Berufung durch eine finanzunabhängige Gerichtsbarkeit und ersuchte um Aussetzung des in Streits stehenden Betrages bis zur Klärung.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 12. Mai 2004 wurde die Berufung gegen den Grunderwerbssteuerbescheid vom 7. Oktober 2002 vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt begründete, dass gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987

Kaufverträge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer unterliegen. Nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. § 5 Abs. 1 GrEStG 1987 bestimme, dass Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen sei. Gegenleistung eines der Grunderwerbsteuer im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1998 unterliegenden Kaufvertrages könne auch eine zukünftige Sache sein. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges wäre der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Ist der Grundstückswerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisator vorgegebenes Konzept gebunden, dann wäre ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung gesonderte Verträge abgeschlossen werden würden. Bei einem solchen Käufer würden auch die Herstellungskosten für das projektierte Gebäude zur Gegenleistung zählen. Weiters führte das Finanzamt an, dass im gegenständlichen Fall die Firma C. Immobilien GmbH bereits mit Bescheid vom 20. Dezember 1994 die Baubewilligung für die Errichtung der Reihenhausanlage (Bauvorhaben in V., 10 Häuser) erteilt wurde. Eine „Info-Broschüre“ wurde vorgelegt. Von seitens der Firma C. Immobilien GmbH konnte eine namhaft gemachte Baufirma zu den vertraglich bestimmten Preisen und dem Leistungsverzeichnis laut Informationsmappe mit der Errichtung des Reihenhauses beauftragt werden. Der Kaufvertrag hinsichtlich Parzelle 459/9 wurde mit der B. St. AG am 15. / 17. Mai 1996 abgeschlossen. Der in Folge von der Bw. mit der A Bau Ges.m.b.H abgeschlossene Bauvertrag vom 14. Juni 1995 nimmt Bezug auf die von der Firma C. Immobilien GmbH erstellte Verkaufsmappe samt Leistungsbeschreibung. Das Finanzamt gehe daher davon aus, dass nur solche Interessenten Grundeigentum erwerben konnten, die gleichzeitig auch einer bestimmten Firma den Bauauftrag gaben und sich im Wesentlichen in ein bereits vorgelegtes Baukonzept einbinden ließen. Die von der Bw. vorgetragene Einflussmöglichkeit auf die bauliche Gestaltung sei laut Finanzamt daher unbeachtlich, weil sie nicht auf die Gesamtkonstruktion der Anlage Wirkung hatte. Eine freie Wahl des Haustyps hätte demnach nicht in das Gesamtkonzept gepasst. Es sei somit offensichtlich, dass der Erwerber eines Grundstückes, auf dem eine fertig projektierte und bewilligte Reihenhausanlage errichtet werden sollte, nicht als Bauherr gesehen werden könne und der Erwerbswille auf ein Grundstück mit einem zu errichtenden Haus gerichtet war.

Am 9. Juni 2004 ging beim Finanzamt eine erneute Berufung gegen die Berufsvorentscheidung vom 12. Mai 2004 ein. Die Bw. bekräftigte Ihre bereits getätigten Argumente vom Schreiben am 6. November 2002 und forderte die Bearbeitung der Berufung durch eine finanzunabhängige Gerichtsbarkeit. Die Berufung wurde am 24. August 2005 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

---

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

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Bw. hinsichtlich des auf dem erworbenen Grundstück errichteten Reihenhauses als Bauherr anzusehen ist oder nicht.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG 1987) unterliegen Kaufverträge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

§ 5 Abs. 1 GrEStG 1987 bestimmt, dass Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ist. Gegenleistung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Erbringt der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstücks neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer - , ist zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird (vgl. UFS 8. 9. 2006, RV/0276-G/04).

Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht. Wenn also etwa der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist, dann ist ein Kauf mit herzstellendem Gebäude anzunehmen. Dabei kommt es nicht darauf an, dass über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden (vgl. UFS 10. 7. 2006, RV/0278-G/04; VwGH 31. 3. 1999, 99/16/0066; VwGH 15. 3. 2001; 2000/16/0082; *Fellner*, GrEStG 1987 § 5 Rz 88a).

Der Umstand, dass in diesem Fall die Verträge einerseits über den Kauf den Grundstückes und andererseits über den Bau des Reihenhauses mit zwei unterschiedlichen Unternehmen abgeschlossen wurde, ist daher nicht relevant und Beweis dafür, dass die Bw. als Bauherr auftrat.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. *Fellner*, GrEStG 1987 § 5 Rz. 90; UFS 3. Mai 2005, RV/0231-F/04) ist der Erwerber eines Grundstückes nur dann als Bauherr anzusehen, wenn

a) er auf die bauliche Gestaltung des Hauses wesentlichen Einfluss nehmen kann.

- b) er das Baurisiko zu tragen hat, also den bausausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist. D.h. weiters, der Bauherr schließt die Verträge mit den Baufirmen im eigenen Namen ab und wird aus diesen Abmachungen unmittelbar verpflichtet und berechtigt, sodass er Baumängel, Garantieansprüche und Verzögerungsschäden auch selbst geltend machen kann.
- c) er das finanzielle Risiko tragen muss, d.h. dass er nicht bloß eine Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bausausführenden Rechnungslegung zu verlangen.

Die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen dabei kumulativ vorliegen (vgl. *Fellner*, GrEStG 1987 § 5 Rz. 90).

In der Vorhaltbeantwortung vom 26. Juni 1996 gab die Bw. an, dass mit dem Erwerb des Grundstückes und der beabsichtigten Bebauung keine Bedingungen oder Auflagen (z.B. Bauverpflichtung) geknüpft waren. Das zu errichtende Gebäude wäre gerade in Planung, wobei die Bw. einen wesentlichen Einfluss auf die Gesamtkonstruktion nehmen würde. Bis dato wurde die Baubewilligung bzw. der Bauauftrag noch nicht erteilt, sondern wäre gerade in Planung. Ein Fixpreis für die Errichtung bzw. die vorläufigen Baukosten wären noch nicht bekannt. Die Bw. hätte keinen Bauträger, sondern lasse selbst errichten.

Der Firma C. Immobilien GmbH wurde allerdings bereits mit Bescheid vom 20. Dezember 1994 die Baubewilligung für die Errichtung der Reihenhausanlage (Bauvorhaben in V., 10 Häuser) erteilt. Von seitens der Firma C. Immobilien GmbH wurde eine Verkaufsmappe mit Leistungsbeschreibung erstellt und namhaft gemachte Baufirmen mit der Errichtung des Reihenhauses beauftragt. Der abgeschlossene Bauvertrag zwischen der Bw. und der Firma A Bau Ges.m.b.H vom 14. Juni 1995 nimmt laut den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung Bezug auf die Verkaufsmappe und die Leistungsbeschreibung der Firma C. Immobilien GmbH. Weiters wurde eine Pauschalpreis von ATS 1.813.000,00 inkl. MWSt. vereinbart. In der Schlussrechnung der Firma A Bau Ges.m.b.H vom 15. Dezember 1998 wurden die folgenden Leistungen zum vereinbarten Pauschalpreis abgerechnet: Einrichten der Baustelle bzw. Baubeginn, Aushub und Fundierung, Keller, Erdgeschoß, Obergeschoß, Dachkonstruktion, Fenster/Türen und die Fertigstellung.

Aus diesen Umständen ergibt sich, dass beim Kauf des Grundstückes von der B. St. AG am 15. / 17. Mai 1996, ein im wesentlichen vorgegebenes Baukonzept bestand. Die Bw. wendete ein, dass sie wesentliche bauliche Maßnahmen des Rohbaues selbst plante und entscheidend die Gesamtkonstruktion selbst als Bauherr bestimmte. Um welche genauen Änderungen es sich dabei handelte wurde von der Bw. nicht weiter angeführt. Selbst wenn die Bw. einige

Gestaltungsspielräume bei der Errichtung des Reihenhauses hatte, ist zu beachten, dass Planänderungen wie z.B. Änderung in Einrichtung oder Ausstattung, Veränderung der Innenräume nicht entscheidend sind und stellen keinen wesentlichen Einfluss auf die Gesamtkonstruktion der Anlage darstellen (*vgl. Fellner, GrEStG 1987 § 5 Rz. 92*). Ein gewichtiges Indiz gegen die Annahme der Bauherreneigenschaft der Bw. ist der Umstand, dass nicht die Bw. sondern die Fa. C. Immobilien GmbH gegenüber der Baubehörde (*vgl. Baubewilligung mit Bescheid vom 20. Dezember 1994*) als Bauwerberin auftrat (*vgl. Fellner, GrEStG 1987 § 5 Rz. 92*). Es steht somit fest, dass ein Konzept für die Reihenhausanlage von der Firma C. Immobilien GmbH bestand und demnach nicht ein individuelles Einfamilienhaus mit freien Gestaltungsmöglichkeiten geplant war, da dieses nicht in die Gesamtkonstruktion der Reihenhausanlage gepasst hätte. Es ist auszuschließen, dass die Bw. als Bauherr gesehen werden könne, da sie auf die bauliche Gestaltung des Hauses keinen wesentlichen Einfluss nehmen konnte bzw. das Baurisiko und das finanzielle Risiko nicht tragen musste, da im Vorfeld ein Bauvertrag mit der Firma A Bau Ges.m.b.H abgeschlossen, eine Vereinbarung (lt. Verkaufsmappe und Leistungsbeschreibung der Firma C. Immobilien GmbH) getroffen und ein fixer Pauschalpreis verhandelt wurde, der nach Leistungserbringung abgerechnet wurde. Auf Grund dieser Sachlage ist es eindeutig, dass aus Sicht der Bw. der Erwerbswille auf ein Grundstück mit einem zu errichtenden Reihenhaus gerichtet war und als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer auch die Herstellungskosten für das projektierte Gebäude herangezogen werden.

Bezüglich der Frage der Bw. nach der EU-Konformität der Steuerforderung wird auf die Entscheidung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) vom 8. Juli 1986 in der Rechtssache 73/85 (Kerutt) hingewiesen. In diesem Fall wurde von der deutschen Finanzverwaltung Grunderwerbsteuer für ein Bauvorhaben im Rahmen des so genannten „Bauherrenmodells“ erhoben. Der Steuerbescheid wurde angefochten, da für die Bemessung der Grunderwerbssteuer der Kaufvertrag über ein Gebäude und der Werkvertrag über die Errichtung eines Gebäudes grunderwerbsteuerrechtlich als einheitlicher Vorgang betrachtet und zugrunde gelegt wurde. Die Kläger wendeten ein, dass nur der Erwerb des Grundstücks und nicht die Errichtung des Gebäudes der Grunderwerbsteuer unterliege. Im Zuge dieses Rechtsstreits wurde vom Finanzgericht Düsseldorf an den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaft die Frage gestellt, ob das Gemeinschaftsrecht einen Mitgliedstaat daran hindere, einen gemäß der sechsten Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegenden Vorgang zusätzlich mit weiteren Verkehrsteuern wie der Grunderwerbsteuer zu belegen. Laut vorliegendem EuGH-Urteil enthält das Gemeinschaftsrecht keine besondere Vorschriften, die die Befugnis der Mitgliedstaaten, andere Verkehrsteuern als die Umsatzsteuer einzuführen ausschließt oder beschränkt. Derartige Steuern können auch dann erhoben werden, wenn es wie in diesem Fall

---

zu einer Kumulierung der Mehrwertsteuer bei ein und demselben Vorgang führt.

Zusammengefasst gibt es keine Vorschrift des Gemeinschaftsrechts, die einen Mitgliedstaat daran hindert einen gemäß der sechsten Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegenden Vorgang zusätzlich mit weiteren Verkehrssteuern, wie der Grunderwerbssteuer, zu belegen, sofern diese Steuern nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben.

Aus dieser Gemeinschaftsrechtslage ergibt sich, dass die österreichische Gesetzgeber durchaus berechtigt ist, einen der Mehrwertsteuer unterliegenden Vorgang zusätzlich mit weiteren Verkehrssteuern, wie der Grunderwerbssteuer, zu belegen. Die von der Bw. aufgezeigten Bedenken gegen die Gemeinschaftsrechtskonformität der österreichischen Grunderwerbsteuer liegen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht vor.

Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken der Bw. gegen die Besteuerung ist darauf hinzuweisen, dass diese Besteuerung sich aus der herrschenden Rechtslage ergibt. Der Unabhängige Finanzsenat ist an diese Rechtslage gebunden, zudem steht ihm nicht das Recht zu ein Normenkontrollverfahren nach § 140 Abs. 1 B-VG einzuleiten.

Aus diesen Gründen war die gegenständliche Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 18. März 2008