



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Erwin Huber, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz vom 28. Oktober 1999 über die Festsetzung von Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### 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

Mit Kaufvertrag vom 4. August 1997 haben der Bw. und seine Ehegattin von J. und A. Sch. je einen Hälftanteil am Baugrundstück 1552/4 aus EZ 1898 im Ausmaß von 317 m<sup>2</sup> und je 1/12 Anteil am Weggrundstück 1552/7 aus EZ 2041 je KG R. um einen Gesamtkaufpreis von

220.200,00 S erworben.

Aus Punkt 5.) des Vertrages geht hervor, dass das Weggrundstück als Zufahrt zu weiteren Nachbargrundstücken im Rahmen einer Doppelhausanlage gewidmet ist und wurden entsprechende Dienstbarkeitsvereinbarungen getroffen.

Unter Punkt 7.) des Vertrages wurde festgehalten, dass die Erwerber beabsichtigen auf der kaufgegenständlichen Liegenschaft ein Wohnhaus zu errichten und hiezu Förderungsmittel des Landes Oberösterreich in Anspruch zu nehmen. Sollte diese Förderung nicht gewährt werden, sollte der Vertrag als aufgelöst gelten.

Unter Punkt 9.) des Vertrages wurde vereinbart, dass sich die Erwerber verpflichten, auf der Kaufliegenschaft ein Doppelhaus (Haus 4) durch die S. GmbH & Co. KG errichten zu lassen und mit der S. GmbH & Co. KG darüber einen Bauvertrag zu einem Fixpreis von 2.450.000,00 S abzuschließen.

Sollte dieser Bauvertrag nicht bis längstens Ende 1997 zustande gekommen sein und/oder die Käufer das Doppelhaus nicht errichten, waren die Verkäufer berechtigt, ungeachtet der inzwischen erfolgten Verbücherung des Kaufvertrages den Rücktritt vom Kaufvertrag zu erklären und die Rückstellung der Kaufliegenschaft zu verlangen.

Noch am selben Tag, also ebenfalls am 4. August 1997, wurde der ausbedungene Bauauftrag an die S. GmbH & Co. KG erteilt.

In der Präambel zu diesem Bauvertrag wurde erklärt, dass auf den Grundstücken 1552/1 bis 1552/6 je KG R. durch die S. GmbH & Co. KG drei Doppelhäuser (sechs Einheiten) in der vom jeweiligen Bauherren erwünschten Ausbaustufe (Ausbaustufe 1 bis 3) errichtet werden sollen. Für die Errichtung der Doppelhäuser werden Förderungsmittel des Landes Oberösterreich in Anspruch genommen, um die der jeweilige Bauherr als Eigentümer des Bauplatzes selbst ansucht.

Laut Punkt 2.) des Bauauftrages übernahm die S. GmbH & Co. KG in eigener Verantwortung die Herstellung einer Doppelhaushälfte gemäß der nachstehend angeführten Ausbaustufe und gemäß den den Erwerbern bekannten Bescheiden betreffend Bauplatzbewilligung und Baubewilligung sowie dem Einreichplan der R. GmbH:  
Es handelte sich dabei um

- a) Bauplatzbewilligungsbescheid des Stadtamtes B. vom 19. April 1995
- b) Einreichplan der R. GmbH vom 28. März 1995
- c) Baubewilligungsbescheid des Stadtamtes B. vom 12. Mai 1995.

Laut Punkt 3.) des Vertrages verpflichtete sich die S. GmbH & Co. KG die für die Erreichung der Ausbaustufe (schlüsselfertig) erforderlichen Leistungen ordnungsgemäß zu erbringen. Hinsichtlich des genaueren Leistungsumfanges und der Art der Leistungen wurde auf das Exposé sowie die Ausstattungsbeschreibung, welche Urkunden einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages bildeten, verwiesen.

Als Entgelt wurde gemäß Punkt 4.) eine Betrag von 2.230.000,00 S vereinbart.

Die Grunderwerbsteuer für den anteiligen Grundstückserwerb des Bw. wurde in Höhe von 3.853,00 S im Wege der Selbstbemessung ausgehend lediglich von den Anschaffungskosten für das Grundstück angemeldet und entrichtet.

Mit Bescheid über die Festsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 201 BAO vom 28. Oktober 2001 setzte das Finanzamt abweichend von der Selbstbemessung Grunderwerbsteuer für den berufungsgegenständlichen Erwerbsvorgang in Höhe von 42.878,00 S ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 1.225.100,00 S fest.

Begründet wurde dies damit, dass Gegenstand des Erwerbsvorganges ein Grundstück mit einem zu errichtenden Gebäude gewesen sei, weshalb neben den auf den Hälftenanteil des Bw. entfallenden Anschaffungskosten für das Grundstück auch die halben Baukosten laut Bauvertrag der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen waren.

Gegen diese Vorschreibung richtet sich die nunmehrige Berufung und wurde darin vorgebracht, dass lediglich für den Grundstückserwerb von den Privatpersonen A. und J. S. Grunderwerbsteuer anfalle und diese bereits entrichtet sei.

Der Auftrag zur Errichtung einer Doppelhaushälfte an die S. GmbH & Co. KG sei erst nach dem Grundstückserwerb erfolgt, weshalb dafür keine Grunderwerbsteuer zu entrichten sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Dezember 1999 wies das Finanzamt die Berufung ab.

Darin wurde ausgeführt, dass bereits vor dem Grundstückserwerb den Verkäufern die Baubewilligung für die Errichtung von drei Doppelwohnhäusern erteilt worden sei. Dazu komme noch, dass die Verkäufer gleichzeitig Kommanditisten bzw. Gesellschafter der

S. GmbH & Co. KG, welche auch als Bauorganisator aufgetreten sei, waren.

Wenn aber der Erwerber eines Grundstückes an ein bestimmtes, durch Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden sei, dann sei ein Kauf eines Grundstückes mit einem herzustellenden Gebäude anzunehmen.

In der Folge wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Der Bw. führte aus, dass sich im Grunderwerbsteuerrecht für die Auslegung des § 5 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1997 eine Verselbständigung des Begriffes "Bauherr" entwickelt habe. Der Begriff "Bauherr" sei von der Rechtsprechung als Hilfsmittel eingeführt worden. Erst durch die Bemühungen, den Bauherrenmodellen als Steuerspar- und Verlustbeteiligungsmodellen entgegenzuwirken, sei vom Bundesfinanzhof eine Rechtsprechung contra legem, der der Verwaltungsgerichtshof gefolgt sei, eingeleitet worden. Der derzeitige Bauherrenbegriff entspreche nicht den Bestimmtheitsanforderungen des Artikel 18 Bundesverfassungsgesetz.

Es sei irrational und unökonomisch, wenn ein Bauprojekt deshalb abgeändert werden müsse, um die von der Rechtsprechung aufgestellten Merkmale als Bauherr zu erfüllen.

Bei den betroffenen Erwerbern handle es sich nicht um Kapitalanleger, sondern sollte Wohnraum für den eigenen Bedarf geschaffen werden.

Die Tragung des vollen Baurisikos (finanzielle und sonstige Risiken) lägen bei den Wohnraumschaffenden. Diese beherrschten auch das Baugeschehen, weshalb diese als Bauherren anzusehen seien.

Die Grunderwerbsteuer sei daher lediglich von den Anschaffungskosten für das Grundstück zu entrichten gewesen.

Ergänzend wird ausgeführt:

*Die Grundstücksverkäufer A. und J. Sch. haben für die gegenständlichen Doppelwohnhäuser mit Ansuchen vom 29. März 1995 beim Stadtamt B. die Baubewilligung beantragt.*

Grundlage bildete der Einreichplan der R. GmbH . vom 28. März 1995, in der Folge ergänzt um den Lageplan vom 15. Mai 1995, der die Verkäufer A. und J. Sch. als Bauherren aufwies.

Die Baubewilligung (Bescheid vom 12. Mai 1995) wurde ebenfalls den damaligen Grundstückseigentümern und späteren Verkäufern A. und J. Sch. erteilt.

Erst in der Folge, im August 1995 wurde die berufungsgegenständliche Liegenschaft an den Bw. und seine Ehegattin verkauft.

Die Baustellentafel hatte den Inhalt "*Wohnen im Grünen; geförderte Doppelhaus-Wohnanlage; Auskunft: S. GmbH mit Angabe von Adresse, Telefon- und Fax-Nummer*".

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

Im vorliegenden Verfahren ist die Frage strittig, ob der Bw. und seine Ehegattin hinsichtlich der auf dem erworbenen Grundstück errichteten Doppelhaushälfte als Bauherrn anzusehen sind. Von dieser Frage hängt es ab, ob das laut Bauauftrag mit der S. GmbH & Co. KG für die Gebäudeerrichtung geleistete Entgelt in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer mit einzubeziehen ist.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987, BGBl. 309/1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet.

Die Steuer wird gemäß § 4 Abs. 1 dieses Gesetzes vom Wert der Gegenleistung berechnet. Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehalteten Nutzungen.

Für die Feststellung, was als Gegenleistung anzusehen ist, sind die wirtschaftlichen Merkmale des Erwerbsvorganges zu berücksichtigen.

*Auch alle Aufwendungen eines Käufers, der an ein vorgegebenes Objekt gebunden ist, sind als grunderwerbsteuerlich relevante Gegenleistung zu betrachten. Dies gilt insbesondere für einen Käufer, der zwar betreffend die Herstellung eines Gebäudes einen gesonderten Werkvertrag abschließt, dabei aber an ein bereits durch Planung der Verkäufer vorgegebenes Gebäude gebunden ist.*

Bei objektiv sachlichem Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren, die zukünftige Bebauung des Grundstückes betreffenden Verträgen mit Dritten ist (einheitlicher) für die grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung maßgeblicher Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebautem Zustand. Zur grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung (Bemessungsgrundlage) gehören in diesen Fällen alle Leistungen des Erwerbers, die dieser an den Grundstücksveräußerer und an Dritte gewährt, um das Eigentum an dem Grundstück in seinem zukünftigen bebauten Zustand zu erwerben (siehe auch BFH vom 27. Oktober 1999, II R 17/99, NJW 2000, 3592).

Gegenstand eines der Grunderwerbsteuer im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1

Grunderwerbsteuergesetz 1987 unterliegenden Kaufvertrages kann demnach auch eine künftige Sache sein. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Entscheidend ist dabei der Zustand, in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 1 Rz 117b und § 5 Rz 92, und die dort wiedergegebene Rechtsprechung). Ist der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Konzept eingebunden, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung gesonderte Verträge abgeschlossen werden und diese zeitlich nachgelagert sind. Bei einem solchen Käufer zählen auch die Herstellungskosten für das projektierte Gebäude zur Gegenleistung (vgl. die bei Fellner, aaO, § 5 Rz 88a dargestellte Rechtsprechung, siehe diesbezüglich auch VwGH vom 14.10.1999, 97/16/0219 und vom 17.10.2001, 2001/16/0230, VwGH 21.3.2002, 2001/16/0429).

Nicht von Bedeutung ist es weiters, wenn sich der Grundstücksübereignungsanspruch und der Anspruch auf Errichtung des Gebäudes gegen verschiedene Personen richten.

Entscheidend ist vielmehr, dass der den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag in ein Vertragsgeflecht einbezogen ist, das unter Berücksichtigung aller Umstände, darauf gerichtet ist, dem Erwerber als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück in dem zukünftigen (bebauten) Zustand zu verschaffen.

Die Bauherrenrolle ist in einem solchen Vertragsgeflecht dem jeweiligen Initiator des Projektes zuzuordnen.

Für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung ist **also der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll**, das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vorhandene Zustand sein. Gegenstand eines Kaufvertrages kann ohne weiteres auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer bzw. Bauorganisator erst geschaffen werden müssen.

Im vorliegenden Fall sind die Grundstücksverkäufer A. und J. Sch. gleichzeitig Kommanditisten der mit dem Bau beauftragten S. GmbH & Co. KG und Gesellschafter der Komplementär-GmbH. Eine Verbindung zwischen den Verkäufern und der mit der Gebäudeerrichtung beauftragten S. GmbH & Co. KG ist daher offenkundig.

Im **Grundstückskaufvertrag** wurden unter Punkt 9.) die Käufer bereits **verpflichtet**, mit

der S. GmbH & Co. KG einen Bauvertrag über die Errichtung eines bereits fertig geplanten und bewilligten Doppelhauses zu einem Fixpreis von 2,450.000,00 S abzuschließen.

Demnach ist eindeutig zu erkennen, dass der Gesamtwille auf den Erwerb eines bebauten Grundstückes gerichtet war.

Eine freie Verbauung des Grundstückes durch die Erwerber war vertraglich ausgeschlossen.

Der Grundstückskaufvertrag und der Bauauftrag wurden beide am 4. August 1997 abgeschlossen.

Die Grundstückserwerber waren daher sowohl hinsichtlich Planung als auch hinsichtlich der Auftragsvergabe gebunden und war an den Grundstückserwerb gleichzeitig die Auftragsvergabe gekoppelt.

Die Bauabwicklung ist durch die S. GmbH & Co. KG erfolgt, welche auch die Professionisten beauftragte. Das Baurisiko lag daher offenkundig nicht bei den Erwerbern.

Auf Grund des vereinbarten Fixpreises hatten die Erwerber auch kein finanzielles Risiko zu tragen.

Die *Grundstücksverkäufer* traten als Bauwerber auf, ihnen wurde die Baubewilligung erteilt und haben diese auch die Planung in Auftrag gegeben. Die Erwerber hatten auch keinen Einfluss auf die grundlegende Gestaltung des zu errichtenden Hauses und wurde dies vom Bw. auch nicht behauptet.

Zum Zeitpunkt des Grundstückserwerbes durch den Bw. lag ein bereits bewilligtes Projekt vor.

Der Verwaltungsgerichtshof hat es in ständiger Rechtsprechung als wesentliches Merkmal der Bauherreneigenschaft angesehen, dass der Bauherr das Vorhaben plant, bei der Baubehörde als Bauwerber auftritt und die Baubewilligung erwirkt (siehe bspw. VwGH 3.10.1996, 95/16/0068).

Ein gewichtiges Indiz gegen die Annahme der Bauherreneigenschaft liegt daher vor, wenn nicht der Erwerber, sondern der Veräußerer –wie im Berufungsfall- gegenüber der Baubehörde als Bauwerber auftritt ( siehe auch Fellner, a.a.O., § 5 Rz. 92 und die dort wiedergegebene Judikatur).

Entscheidend ist auch, ob dem Abgabepflichtigen ein Recht und eine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zugestanden wird. Ein Käufer ist nämlich **nur dann** als Bauherr anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung des Hauses, und zwar auf die Gestaltung der **Gesamtkonstruktion Einfluss** nehmen kann (vgl. VwGH vom 27.6.1994, 92/16/0196, 17.10.2001, 2001/16/0230 und Fellner, aaO, § 5 Rz. 92 unter Anführung der dazu ergangenen umfangreichen VwGH-Judikatur).

Dass eine derartige Einflussnahme auf die Gesamtkonstruktion aber nicht möglich war, ist schon deshalb offenkundig, da zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses die Planung bereits abgeschlossen war und die Baubewilligungen erteilt waren, weshalb auch eine individuelle Verbauungsmöglichkeit ausgeschlossen war.

Dass der Bw. wesentlichen Einfluss auf die Gestaltung und Planung des zu errichtenden Gebäudes nehmen konnte, ist weder aktenkundig noch wurde dies vom Bw. dargelegt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zudem im Erkenntnis vom 14.12.1994, 94/16/0084 zum Ausdruck gebracht, dass schon wegen der für die äußere Gestaltung eines Objektes maßgeblichen *tatsächlichen* Einbindung des Hauses des Beschwerdeführers in das bereits zur Zeit des Erwerbsvorganges vorliegende Gesamtkonzept (vgl. dazu auch das Erkenntnis vom 24.3.1994, Zl. 93/16/0168), keine Bauherreneigenschaft der Erwerber gegeben war.

Im Berufungsfall war die erworbene Doppelhaushälfte Teil eines solchen Gesamtkonzeptes, das als Einheit beworben wurde, weshalb eine Verbauung nach eigenen Plänen auch nicht denkbar war und kommt den Erwerbern auch diesbezüglich keine Bauherrenrolle zu.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 19.5.1988, 87/16/0102-0104, 0105, 0108, und die darin erwähnte Vorjudikatur und Lehre), ist der Erwerber einer Liegenschaft *nur dann als Bauherr anzusehen*, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- b) das Baurisiko zu tragen hat, d.h. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- c) das finanzielle Risiko tragen muss.

Diese Voraussetzungen müssen ***kumulativ*** von allem Anfang bzw. vom Beginn der Planungsphase an auf Seiten der Erwerber vorliegen, wollen sie als Bauherren angesehen werden (vgl. zB. VwGH vom 29.1.1996, 95/16/0121).

Dass diese Voraussetzungen nicht erfüllt waren, wurde bereits dargestellt.

Damit gehen aber die vom Bw. in der Berufung vorgetragenen, nicht weiter begründeten Einwendungen hinsichtlich Tragung des Baurisikos, des finanziellen Risikos sowie der Gestaltungsmöglichkeit ins Leere und kommt dem Bw. und seiner Ehegattin jedenfalls keine Bauherreneigenschaft zu.

Diese Merkmale, die nach der Rechtsprechung für das Vorliegen der Bauherrenqualität aufgestellt wurden, stellen keineswegs, wie im Vorlageantrag vermeint, unbedeutende Formalerfordernisse dar, sondern sind diese durchaus substantiell begründet.

Es ist dem Steuerrecht eigen, dass unterschiedliche Gestaltungen von Geschehensabläufen mit unterschiedlichen steuerlichen Konsequenzen verbunden sind.

Wenn die Lieferung eines bebauten Grundstückes beabsichtigt war, ist daher auch der gesamte Erwerbspreis der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen.

Zu den Ausführungen des Bw. im Vorlageantrag hinsichtlich der Unbestimmtheit des Begriffes "Bauherr" ist zu bemerken, dass dieser im § 5 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz gar nicht verankert ist.

Die Rechtsprechung hat aber für die Frage der Miteinbeziehung der Bauerrichtungskosten in die grunderwerbsteuerliche Gegenleistung Kriterien aufgestellt, wonach je nach dem, ob diese erfüllt sind oder nicht, diese Teil der Gegenleistung darstellen oder nicht.

In einer derartigen Vorgabe von Merkmalen für die Würdigung eines abgabenrechtlichen Sachverhaltes kann aber keine Verfassungswidrigkeit erblickt werden und hat dies der Bw. auch nicht näher aufgezeigt.

Es waren daher gemäß § 4 Abs. 1 iVm § 5 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 neben den Anschaffungskosten für das Grundstück auch die Errichtungskosten des Gebäudes der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen.

Das Berufungsbegehren war daher abzuweisen.

Graz, 18. August 2003