



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M., vertreten durch Dr. Alexander Haas, 8010 Graz, Keesgasse 5/I, vom 16. Mai 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 16. April 2003 betreffend Grunderwerbsteuer 2003 und Wiederaufnahme entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Am 26. Juni bzw. am 4. Juli 2001 schlossen die Berufungswerberin, im Folgenden kurz Bw. genannt, und ihr Mann mit Frau H. einen Kaufvertrag über eine in der EZ 22 KG Y. gelegene Baufläche im Ausmaß von 1000 m<sup>2</sup>. Als Kaufpreis waren 275.000,00 S vereinbart. Mit Bescheiden vom 10. September 2001 schrieb das Finanzamt für diese Erwerbsvorgänge Grunderwerbsteuer von je 4.812,00 S vor.

Nach Erhebungen bei der Fa. L. und der Baubehörde kam zu Tage, dass die Bw. und ihr Mann bereits am 17. Mai 2001 mit dieser Firma einen Bauträgervertrag abgeschlossen hatten, worin als Bauort bereits das später förmlich erworbene Grundstück ausgewiesen war.

Das Finanzamt erließ am 16. April 2003 einen Wiederaufnahme- und Grunderwerbsteuerbescheid, worin es neben den anteiligen Grundkosten nun auch die anteiligen Hauskosten als Bemessungsgrundlage in Ansatz brachte und so zu einer Vorschreibung von je 1.730,49 € (= 23.812,00 S) kam. Begründet wurde dies unter Anführung zahlreicher Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes ua. damit, dass zum

Zeitpunkt der Grundstückkaufes bereits feststand, ein mit einem ausgesuchten Haustyp bebautes Grundstück zu erwerben, wobei es ohne Belang sei, wenn das Vertragswerk auf mehrere Urkunden und auf mehrere Vertragspartner aufgespalten worden sei.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung erhoben und vorgebracht:

Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gehe bei der Einbeziehung der Hauskosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer von einer finalen Verknüpfung zwischen dem Grundstück- und Hauserwerb aus. Die Tatsache, dass der Bauträgervertrag vor dem Grundstückskaufvertrag abgeschlossen worden ist, könne alleine noch nicht darauf schließen lassen, dass die Firma L. im Rahmen eines Gesamtbebauungskonzeptes Häuser errichte.

Das Argument des engen zeitlichen Zusammenhangs der beiden Verträge ziehe nicht, weil in der Regel dieser enge Zusammenhang gegeben sei und Suche nach einem geeigneten Grundstück und Auswahl des Hauses in der Praxis parallel laufen.

Im Kaufvertrag für das Grundstück finde sich kein Verweis auf den Bauträgervertrag und Grundstück- und Gebäudeverkäufer stünden in keiner Beziehung zueinander. Das vereinbarte Rücktrittsrecht beziehe sich außerdem nur auf den Bauträgervertrag und nicht auf den Grundstückskaufvertrag.

Es wäre der Bw. unbenommen geblieben, auch einen anderen Anbieter mit der Bauausführung zu beauftragen. Das Finanzamt sei vom Ergebnis (Verkauf aller Häuser durch die Fa. L.) ausgegangen und habe darin ein einheitliches Konzept gesehen. Die errichteten Häuser seien unterschiedlich und würden die konkreten Gestaltungsmöglichkeiten gegen die Beurteilung durch die Finanzbehörde sprechen.

Auch die Bauherreneigenschaft komme der Bw. zu, die L. sei nicht als Organisator anzusehen. Die Tatsache, dass der Kaufvertrag der Liegenschaft erst zwei Monate nach dem Bauträgervertrag erfolgt sei, mache deutlich, dass die Bw. sich um andere Liegenschaften umgesehen hat und erst letztlich bei Frau H. gekauft habe. Das Baurisiko sei bei der Bw. gelegen.

Überdies sei auch der freie Waren- und Dienstleistungsverkehr EU-widrig beschränkt, wenn Leistungen, welche ein leistungsstarker Anbieter anbietet, in benachteiligender Weise mit einer erhöhten Steuer belegt werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. April 2004 wurde die Berufung vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen und auf ein zu einem ähnlichen Sachverhalt ergangenes Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen.

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

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Wiederaufnahme zu Recht verfügt worden ist und die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer gerechtfertigt war.

Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Die Steuer ist nach § 4 Abs. 1 leg. cit. vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Nach § 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 zu § 1 Abs. 1 Z 1 und § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 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 im bebauten Zustand, so ist das Grundstück in diesem Zustand auch grunderwerbsteuerrechtlich Gegenstand des Erwerbvorganges.

Gegenstand des Erwerbvorganges ist das Grundstück in bebaute Zustand auch dann, wenn die Verträge 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 der Fall, wenn der Veräußerer 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 diese Angebot als einheitliches annimmt oder nur insgesamt annehmen kann (siehe die in Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 1 GrEStG 1987, Rz 117b und 118 zitierte VwGH-Judikatur).

Ein enger sachlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen kann sich auch ergeben, wenn in den Vertragstexten nicht aufeinander Bezug genommen wird (vgl. dazu VwGH 22.2.1997, 95/16/0116). Im gegenständlichen Fall wurde zuerst der Bauträgervertrag und nach ca. 2 Monaten am 4. Juli 2001 der Liegenschafts Kaufvertrag abgeschlossen. Im Bauträgervertrag vom 17. Mai 2001 und im am gleichen Tag unterzeichneten Bauauftrag wird die später vom Bw. erworbene Liegenschaft und ihr Kaufpreis bereits genau benannt.

In einer Niederschrift vom 23. Oktober 2002 gibt die Bw. an, dass die Kaufverhandlungen hinsichtlich der Grundstücke nur mit der Fa. L. geführt wurden und dass diese ihnen das Grundstück mit zu errichtenden Wohnhaus angeboten hat. Im Bauauftrag wurden von der Fa. L. die Gesamtkosten mit 1,881.000,00 S beziffert und in Haus-, Liegenschafts und

Nebenkosten aufgeschlüsselt. Im Bauträgervertrag wurde ein Gesamtfixpreis von 1,085.693,00 S vereinbart und darauf verwiesen, dass der Kaufpreis für die mit gesondertem Kaufvertrag erworbene Liegenschaft nach Maßgabe der entsprechenden Bestimmungen dieses Vertrages fällig sind.

Die Bw. gab an, dass mit Unterfertigung des Bauauftrages auch der Grundstückserwerb fixiert wurde. Ermittlungen bei der Gemeinde ergaben, dass das Bauansuchen am 5. Juli 2001 vom Ehepaar M mit einem über die L erstellten Einreichplan gestellt wurde. Am 29. August 2001 wurde die Baubewilligung erteilt.

Aus einem Schriftverkehr des Jahres 1999 zwischen der Gemeinde K. und der Fa. LW., die 2000 in die L. umbenannt wurde, ergibt sich, dass die Firma an der Vermarktung der Frau H. gehörigen Liegenschaften interessiert war und wurde danach von der Fa. L. das Projekt „F.“ mit Beschreibung der 4 Bauparzellen und dem Hinweis, dass die Verbauung von der Fa. als Bauträger abgewickelt wird, unter Anführung von Bauvarianten und deren Finanzierungsmöglichkeit beworben. Zudem bestand für die LW. ein Anbot der Grundeigentümerin H. , die parzellierten Grundstücke zu kaufen bzw. das Anbot an dritte von ihr zu nennende Personen abzutreten, was sie bzgl. der Liegenschaft 88/4 in Anspruch nahm, indem sie die Ehegatten M als Käufer benannte. Dies bestätigt eine rechtskräftige Grunderwerbsteuervorschreibung nach § 1 Abs. 1 Z 4 GrEStG.

Nicht nur die zeitliche Abfolge der beiden Verträge, sondern das Gesamtbild der Tatsachen, der gesamte Verlauf der Verkaufsverhandlungen, das Kaufanbot der Grundstückseigentümerin, bestätigt durch die Aussage der Bw., die Planung und Bewerbung des Projekts, der Abschluss eines Bauträgervertrages weisen darauf hin, dass hier ein von der Fa. L. geplantes und durchgeführtes Bauprojekt vorlag, das der Bw. den Erwerb einer mit einem Haus bebauten Liegenschaft ermöglichte.

Die Bw. meint, dass bei einer extensiven Auslegung nahezu immer eine finale Verknüpfung zwischen dem Erwerb einer Liegenschaft und der Errichtung eines Gebäudes vorliegt. Dabei übersieht sie, dass eine finale Verknüpfung der beiden Erwerbe nur dann anzunehmen ist, wenn ein nicht vom Erwerber, sondern ein vom Liegenschaftseigentümer oder von einem dritten Organisator initiiertes und konkret geplantes Bauvorhaben vorliegt, das dem Erwerber grundsätzlich Eigentum an Gebäude und Liegenschaft verschaffen soll. Die Besteuerung hängt daher nicht von der bloßen Absicht ab, ein bebautes Grundstück zu erwerben, sondern inwieweit bereits zum Zeitpunkt des Liegenschaftserwerbes ein konkretes Konzept vorliegt, durch das Eigentum an Liegenschaft und Gebäude übertragen werden soll.

Der Abschluss eines Bauträgervertrages selbst stellt ein Indiz dafür dar, dass Eigentum an einem erst zu errichtenden Gebäude verschafft werden soll. Ein Bauträgervertrag wird ja

typischerweise dann verwendet, wenn ein Organisator dem Erwerber Eigentum an einem Gebäude oder einer Wohnung verschaffen will. Er kommt gerade dann nicht in Frage, wenn bereits ein eigenes Grundstück vorliegt und der Erwerber als Bauherr auftritt.

Es ist zwar richtig, dass die beiden Erwerbsvorgänge oft parallel laufen, der Abschluss eines Bauauftrages vor Abschluss eines Liegenschafts Kaufvertrages ist aber ungewöhnlich.

Dass die Fa. L. nach Angaben der Bw. in anderen Fällen auch Häuser auf Liegenschaften baut, die sich schon länger im Besitz der Auftraggeber befinden, spricht nicht dagegen, dass im gegenständlichen Fall davon auszugehen ist, dass die Bw. sich in ein von dem Bauträger initiiertes und durchgeführtes Bauprojekt einbinden ließ.

Auch die Tatsachen, dass die beiden Verträge nicht aufeinander Bezug nehmen und mit unterschiedlichen Personen abgeschlossen worden sind, können den Eindruck eines engen sachlichen Zusammenhanges nicht widerlegen. Es kommt für die Beurteilung der Gegenleistung nicht auf die äußere Form der Verträge an und ob diese durch den Willen der Parteien verknüpft sind oder nicht, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist (vgl. VwGH 26.3.1992, 93/16/0072). Abgesehen davon stimmt es nicht, dass im Grundstücks Kaufvertrag ein Verweis auf den Bauträgervertrag nicht möglich gewesen wäre, weil gerade auch für die Fälle, dass die Liegenschaft nicht vom Bauträger, sondern von einem Dritten erworben wird, zum Schutz des Erwerbers ein Bauträgervertrag vorgesehen wird (§ 2 Abs. 4 Bauträgervertragsgesetz BTVG). Wenn es also gewollt war, im Liegenschafts Kaufvertrag keine Bezugnahme auf den Bauträgervertrag herzustellen, so waren die Gründe dafür wohl eher in einer Verkaufsstrategie zu suchen als in einer tatsächlichen oder rechtlichen Notwendigkeit und lässt sich daraus kein zwingender Schluss gegen das Vorliegen eines Vertragsgeflechtes ableiten.

Die Bw. sieht die Vertragsbestimmung, dass das Rücktrittsrecht hinsichtlich des Bauträgervertrages nach dem Vertragswillen nicht auf den Liegenschafts Kaufvertrag durchschlagen soll, als weiteres Indiz für ihre Auffassung, dass nicht ein Gesamtkonzept für den Verkauf einer bebauten Liegenschaft, sondern zwei voneinander getrennte Erwerbsvorgänge vorgelegen sind.

Nun ist festzustellen, dass nicht etwa ein Werkvertrag oder ein Kaufvertrag abgeschlossen worden ist, sondern ein Bauträgervertrag, der nach § 2 Abs. 1 BTVG ein Vertrag über den Erwerb des Eigentums, des Wohnungseigentums, des Baurechtes, des Bestandrechtes oder eines sonstigen Nutzungsrechtes einschließlich Leasings an zu errichtenden oder durchgreifend zu erneuernden Gebäuden, Wohnungen oder Geschäftsräumen ist. Das Bauträgervertragsgesetz will im § 2 Abs. 4 Erwerber, die die Liegenschaft nicht vom

Bauträger, sondern von dritter Seite erwerben, gleichermaßen schützen. Kommt es zu einem Rücktritt gegenüber dem Bauträger, so gilt dieser auch nach § 5 Abs. 5 BTVG für den mit dem Dritten geschlossenen Vertrag. Diese Bestimmung kann nicht zum Nachteil des Erwerbers abbedungen werden (§ 1 Abs. 2 BTVG).

Es mag dahingestellt bleiben, ob die beiden Verträge auch im Sinne des Bauträgervertragsgesetzes eine wirtschaftliche Einheit bilden und der Ausschluss der Rücktrittsmöglichkeit hinsichtlich der Liegenschaft daher nicht rechtens war, weil der sachliche Zusammenhang der Verträge nur nach Grunderwerbsteuerrechtlichen Kriterien zu beurteilen ist.

Wenn die Verträge daher so abgefasst sind, dass sie hinsichtlich des Rücktrittsrechtes nicht aufeinander Bezug nehmen, so schließt das nicht aus, dass sie in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Einheit bilden können, wenn zwischen ihnen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht. Diese Voraussetzungen liegen unter anderem in den Fällen regelmäßig vor, in denen der Erwerber (spätestens) mit dem Abschluss des Grundstückskaufvertrages in seiner Entscheidung über das „Ob“ und „Wie“ einer Bebauung gegenüber der Veräußererseite nicht mehr frei war, und – bei einer Personenmehrheit auf der Veräußererseite – die auf der Veräußererseite auftretenden Personen auf Grund von Abreden bei der Veräußerung – für den Erwerber erkennbar – zusammenarbeiten bzw. durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss aller Verträge hinwirken (in Fellner, w.o., § 1, Rz 118 zitiertes Erkenntnis des BFH). Ein solches Zusammenwirken der Veräußererseite ist bei der gegebenen Sachlage zu erkennen.

Ein Kostenrisiko konnte sich für den Bauträger ebenso nicht einstellen, weil die Bebauung zum Zeitpunkt des Grundkaufes bereits seit mehr als einem Monat (also bereits über die absolute Rücktrittsfrist hinaus) durch Abschluss des Bauträgervertrages gesichert war und damit ohnedies keine Möglichkeit mehr bestand, die Liegenschaft zu erwerben und durch einen anderen Hersteller bebauen zu lassen.

Im gegenständlichen Fall ist nur der bei der Prüfung zu Tage getretene sachliche Zusammenhang zwischen dem Liegenschaftserwerb und dem Erwerb des Hauses maßgebend. Die zu anders gelagerten Sachverhalten – insbesondere im Falle der Zwischenschaltung eines den Bau einer Anlage von Eigentumswohnungen leitenden Organisators – von Lehre und Rechtsprechung entwickelten Kriterien, wann eine Bauherreneigenschaft des Erwerbers vorliegt, sind im gegenständlichen Fall nicht weiter von Bedeutung (vgl. VwGH 18.6.2002, 2001/16/0437).

Bezüglich des Einwandes der Ungleichbehandlung größerer Anlagen, bei denen die Fa. L. mehrere Objekte nebeneinander errichtet, mit von Baumeistern errichteten Einzelhäusern und

einer damit einhergehenden Wettbewerbsverzerrung ist zu sagen, dass der Bau eines einzelnen Hauses durch einen Baumeister in den meisten Fällen wohl auf einem vom Erwerber bereitgestellten Grund erfolgt und ein sachlicher Zusammenhang zwischen Liegenschaftserwerb und Erwerb des Fertighauses die Ausnahme darstellen wird. Wird ein Baumeister allerdings ebenfalls als Organisator tätig und liegt ein einheitlicher Leistungsgegenstand auch nur hinsichtlich einer Parzelle vor, wären diese Rechtsvorgänge der gleichen grunderwerbsteuerlichen Beurteilung zu unterziehen wie ein von einem Bauträger durchgeführtes größeres Projekt.

Ein in ein Planungs- und Errichtungskonzept eines Organisators eingebundener Erwerber, das im Gesamten gesehen auf den Erwerb eines mit einem Haus erbauten Liegenschaft abzielt, ist bei der grunderwerbsteuerrechtlichen Beurteilung mit einem Erwerber einer Eigentumswohnung zu vergleichen und nicht mit einem Bauherrn, der auf seinem Grund und Boden auf eigenes Risiko ein Gebäude errichtet.

Nach der dargestellten Sachlage war auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen, der Lehre und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes davon auszugehen, dass die Bw. durch Abschluss der beiden Verträge einen einheitlichen Leistungsgegenstand, nämlich ein mit einem bestimmten Haustyp bebautes Grundstück erhalten sollte und waren daher bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer zu Recht die Grundstückskosten zusammen mit den Hauserrichtungskosten als Bemessungsgrundlage anzusetzen, weshalb über die Berufung abschlägig zu entscheiden war.

Graz, am 6. November 2007