



GZ. RV/0435-G/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Hans Georg Popp, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung betreffend die Festsetzung der Grunderwerbsteuer 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**

Mit Kaufvertrag vom 13./25.10.1999 erwarben die Bw. und ihr Ehemann von KM je zur Hälfte das neugebildete Grundstück 397/9 aus der Liegenschaft EZ GB im Ausmaß von 611 m<sup>2</sup> sowie je 1/18 einer neugebildeten Wegparzelle.

Als Kaufpreis wurde insgesamt ein Betrag von 244.400,- S vereinbart.

Des Weiteren verpflichteten sich die Käufer zusätzlich zum vereinbarten Kaufpreis einen Aufschließungskostenbeitrag von 22.300,- S zu bezahlen.

Die Versteuerung dieses Erwerbsvorganges erfolgte mittels Selbstberechnung.

Im Zuge von finanzbehördlichen Ermittlungen beim Gemeindeamt G im Jahre 2000 wurde festgestellt, dass es sich beim gegenständlichen Grundstück um eines von neun neu parzellierten Grundstücken der EZ GB handelt.

Die Widmung dieser neun Grundstücke in Bauland erfolgte durch die Gemeinde G im Zuge der Erstellung des Flächenwidmungsplanes im Jahre 1998, ebenso die Vermessung. Über Auftrag der Gemeinde G wurde im März 1998 für diese Grundstücke ein allgemeiner Bebauungsplan erstellt.

Am 18.8.1998 wurde von der LGmbH beim Amt der Stmk. Landesregierung für diese Grundstücke die Begutachtung der Förderungswürdigkeit für den Bau von "Eigenheim in Gruppen" beantragt. Die LGmbH trat hiebei als Projekträger auf. Der Antrag wurde positiv erledigt.

Weiters wurde über Auftrag der LGmbH und der GGmbH (Antragsteller bzw. Bauträger) für diese Grundstücke ein Gutachten des Energiebeauftragten des Landes Steiermark erstellt.

Im Jahre 1998 wurden diese Grundstücke incl. Fertigteilhaus (von der GGmbH) von der LGmbH in Zeitungsannoncen zum Verkauf angeboten.

Projektunterlagen der LGmbH (in der Fassung Oktober 1997) ist zu entnehmen, dass die Gesamtplanung von der LGmbH in Kooperation mit der GGmbH durchgeführt wurde. Dabei wird darauf hingewiesen, dass die graphische Ausarbeitung lediglich eine Grundvariante darstellt, die in jeder Hinsicht individuell angepasst bzw. neu erarbeitet werden kann. Mit der Bauausführung ist die GGmbH beauftragt. Zugrunde liegt dabei eine ruhig gelegene Fläche von über 6.300 m<sup>2</sup>, die in 9 Bauparzellen aufgegliedert wurde. Danach folgt eine Aufstellung der Grundstückskosten für jede einzelne der 9 Parzellen und eine Kostenübersicht für Anschluss- und Aufschließungskosten, sowie für Haustypen in verschiedenen Varianten und Ausbaustufen.

Über Befragen gab der Veräußerer KM lt. Niederschrift vom 3.3.2000 bekannt, dass die einzelnen Erwerber der Parzellen von der GGmbH namhaft gemacht wurden und zwar auf Grund der Vereinbarung vom 29.9.1997, welche er mit der GGmbH abgeschlossen hatte. Diese Vereinbarung hatte zunächst eine Laufzeit bis 1.12.1999. Mit weiterem Anbot vom 29.7.1999, unterzeichnet am 5.8.1999, wurde hinsichtlich der berufungsgegenständlichen Bauparzelle die Frist bis 31.12.1999 verlängert.

Die erste Vereinbarung, datiert mit 11.9.1997 und unterzeichnet am 29.9.1997, lautet auszugsweise wie folgt :

*KM stellt an die GGmbH folgendes Anbot:*

*KM verkauft und übergibt an die GGmbH aus dem Gutsbestand der Liegenschaft EZ GB die im Lageplan rot umrandeten Flächen der Grundstücke .....*

*Die oa. Grundstücke werden in neun Parzellen und einen Weganteil ... aufgeteilt, wobei das erste Grundstück im Osten sowie im Westen einen Kaufpreis von S 380,- hat und die restlichen einen Kaufpreis von S 400,- haben.....*

*Der Anbotnehmer ist seinerseits berechtigt, dieses Anbot, auch nur bezogen auf Teilflächen ... auszuüben, andererseits gilt dieses Anbot auch für von dem Anbotnehmer zu nennende dritte Personen.*

*Alle Rechte und Pflichten aus diesem Anbot gehen beiderseits auf allfällige Rechtsnachfolger über.....*

*Bei Annahme dieses Anbotes verpflichtet sich der Anbotgeber alle zur Durchführung dieses Anbotes erforderlichen Urkunden, insbesondere die entsprechenden Kaufverträge, ..... zu unterfertigen.....*

*Die mit der Errichtung und grundbürgerlichen Durchführung auf Grund der Annahme dieses Anbotes entstehenden Kosten, ... trägt der jeweilige Annehmer des Anbotes.*

Dieses Anbot ist noch mit einer handschriftlichen Ergänzung versehen, wonach sich KM das Recht vorbehält, *zwei nebenliegende Grundstücke einzubehalten, d.h. solange noch zwei nebenliegende Grundstücke nicht verkauft sind ist die Lage dieser nicht fixiert.*

Im März 1999 waren acht dieser neun Grundstücke bereits verkauft und auf jedem der acht Grundstücke ist in der Folge von der GGmbH ein Haus errichtet worden.

Am 28.11.2000 erging eine Anfrage an die Bw., woraufhin diese mitteilte, dass

- nur das Grundstück zum Kauf angeboten wurde,
- mit KM die Verhandlungen bezüglich des Grundstückserwerbes geführt wurden,
- kein Vorvertrag bzw. eine sonstige Vereinbarung (Annahmeerklärung) betreffend den Grundstückskauf abgeschlossen wurde, sondern eine mündliche Vereinbarung mit KM,
- ein Bauvertrag abgeschlossen wurde und
- für die Errichtung des Gebäudes ein Fixpreis vereinbart wurde.

Dem Schreiben waren eine Rechnung vom 29.6.2000, der Bauvertrag, das Ansuchen um Baubewilligung der GGmbH vom 3.8.1999, der diesbezügliche Einreichplan, der

Baubewilligungsbescheid vom 31.8.1999, sowie ein weiterer Einreichplan (nunmehr die Bw. und ihr Ehemann als Bauwerber), bei der Gemeinde eingelangt am 17.12.1999, beigelegt.

Der Bauvertrag wurde am 4.10.1999 abgeschlossen mit einem Fixpreis von 1,851.524,-- S sowie weitere Fixkosten lt. zusätzlicher Vereinbarung.

Diesen Gesamtbetrag weist auch die Rechnung vom 29.6.2000 auf.

Am 17.12.2001 erging seitens des Finanzamtes der Bescheid über die Festsetzung der Grunderwerbsteuer an die Bw. unter Miteinbeziehung der anteiligen Hauskosten.

Dagegen wurde rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung eingebracht mit der Begründung, dass Kaufgegenstand ein unbebautes Grundstück gewesen sei. Der Kaufentschluss für das Haus sei völlig losgelöst vom Kauf des Grundstückes gefallen. Es sei zwar richtig, dass zwischen KM und der GGmbH ein Übereinkommen hinsichtlich des Verkaufes der Parzellen bestanden habe. Jedoch wäre auf Grund einer handschriftlichen Zusatzvereinbarung vereinbart worden, dass sich KM zwei nebeneinander liegende Grundstücke zurückbehalten dürfe ohne Definierung, welche Parzellen von diesem Zurückbehaltungsrecht betroffen sein sollten. Eines dieser zurückbehaltenen Grundstücke sei der Bw. von KM direkt und ohne Vermittlung der GGmbH angeboten worden. Über den Kauf des Grundstückes hätten sich die Bw. und KM mündlich um den 15. August 1999 geeinigt.

Am 26.4.2002 erging seitens des Finanzamtes die abweisliche Berufungsvorentscheidung.

Am 24.5.2002 wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz eingebracht mit dem Ersuchen um ergänzende Einvernahmen. Überdies sei unberücksichtigt geblieben, dass die auf den übrigen Grundstücken errichteten Gebäude bereits fertiggestellt waren, sodass sich auch baulich kein direkter Zusammenhang zwischen den Aktivitäten der GGmbH und den Zielen des Bw. ergäben.

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

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Gegenstand eines nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerbsvorgangs ist das Grundstück in bebautem Zustand auch dann, wenn die Verträge über den Erwerb des unbebauten Grundstücks einerseits und des darauf zu errichtendem 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 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 dieses Angebot als einheitliches annimmt oder nur insgesamt annehmen kann (vgl. VwGH vom 9. August 2001, ZI 2000/16/0772).

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 (BFH vom 27. Oktober 1999, II R 17/99, NJW 2000, 3592).

Gegenstand eines der Grunderwerbsteuer im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegenden Kaufvertrages kann 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, 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 demnach 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.

Die LGmbH in Kooperation mit der GGmbH nahmen aber eindeutig die Rolle eines Bauorganisators ein. Diese haben die Planung, das Bauverfahren und Gesamtprojektierung einschließlich Vermarktung dieser Wohnhausanlage im eigenen Namen durchgeführt und auch die Professionisten beauftragt.

Es wurde um Begutachtung der Förderungswürdigkeit für den Bau von "Eigenheim in Gruppen" beantragt, sowie über beider Antrag ein Gutachten des Energiebeauftragten des Landes Steiermark erstellt.

Die GGmbH hatte auf Grund der Vereinbarung vom 29.9.1997 die Verwertungsbefugnis über sämtliche Parzellen erlangt.

Im Prospekt der LGmbH wurde eine Eigenheimanlage in mehreren Ausbaustufen für zwei Haustypen inklusive Grundstück angeboten und wurde im Prospekt auch die Grundpreisermittlung dargestellt. Im Übrigen wird in diesem Prospekt darauf hingewiesen, dass es sich bei der graphischen Darstellung um eine Grundvariante handelt, die in jeder Hinsicht individuell angepasst bzw. neu erarbeitet werden kann.

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

Ebenso wie in den Fällen, in denen der Erwerber an ein bereits fertig vorgegebenes Konzept der Bebauung des Grundstückes gebunden ist, so ist auch im Falle des Erwerbes eines

Fertighauses zur Errichtung auf einem dazu bereit gestellten Grundstück davon auszugehen, dass auch der Bauvertrag in den grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen ist. Gegenstand des vorliegenden Erwerbsvorganges war somit das mit einem bestimmten Fertighaus (von der Bw. ausgesucht und "geplant") bebaute Grundstück. Der Erwerb des Fertighauses und der Erwerb des Grundstückes standen in einem derart engen und sachlichen Zusammenhang, dass ein einheitlicher Vorgang gegeben ist. Besonders verdeutlicht wird dies im gegenständlichen Fall durch den Umstand, dass die Bw. den Bauauftrag bereits vor der Errichtung der Urkunde über den Erwerb des Grundstückes erteilt hat (vgl. hiezu VwGH vom 18.6.2002, 2001/16/0437).

Des Weiteren spricht auch die Tatsache der Fixpreisvereinbarung in Zusammenhang mit den übrigen Umständen gegen die Ansicht der Bw. Der Erwerber eines Grundstückes ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er ua. das finanzielle Risiko tragen muss, d.h. nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat (zB. VwGH vom 12.11.1997, 95/16/0176).

Das Tragen des finanziellen Risikos bedeutet, dass der Bauherr alle Kostensteigerungen übernehmen muss und von den Bauausführenden Rechnungslegung verlangen kann (vgl. dazu die bereits oben angeführte VwGH-Judikatur). Insbesondere hat er hinsichtlich einer Überschreitung der veranschlagten Baukosten das Risiko der Bauführung in preislicher Hinsicht zu tragen. Der im Bauvertrag vereinbarte Preis ist als Abgeltung für die im Gesamten erbrachten Bauleistungen des Unternehmers zu verstehen und ist im Vertrag keine Rechnungslegung für einzelne Leistungen wie zB. Bau des Dachstuhles oder Heizungs- und Sanitärinstallation vorgesehen. Kostensteigerungen während der vereinbarten Bauzeit treffen die Bw. nicht. Damit liegt hier keine typische Tragung des finanziellen Risikos durch die Bw. vor und hat die Bw. das Risiko der planmäßigen Ausführung auf den Verkäufer und Organisator überwälzt, was gegen die Bauherreneigenschaft des Erwerbers spricht (vgl. VwGH 31.3.1999, 96/16/0213).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat (vgl. zB. das Erkenntnis vom 19. Mai 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. Jänner 1996, 95/16/0121).

Auch aus den vorgelegten Unterlagen geht eindeutig hervor, dass die Bw. weder das Baurisiko noch das finanzielle Risiko zu tragen hatte, da wie bereits angeführt mit der GGmbH ein Fixpreis vereinbart wurde und die Abrechnung nicht mit den jeweiligen Professionisten, sondern mit der GGmbH erfolgte.

Zu weiteren Ausführungen der Bw. ist Folgendes festzuhalten :

Die Bw. beruft sich darauf, dass lt. Zusatzvereinbarung KM sich zwei nebeneinander liegende Grundstücke zurückbehalten durfte und dass eines dieser zurückbehaltenen Grundstücke von KM direkt der Bw. angeboten worden sei.

Dieser Darstellung kann jedoch nicht gefolgt werden, da schon im März 1999 keine zwei nebeneinander liegenden Grundstücke mehr verfügbar waren.

Außerdem spricht gegen die Ausführungen der Bw. die Tatsache, dass KM hinsichtlich der berufungsgegenständlichen Parzelle am 5.8.1999 die Anbotsfrist um ein weiteres Monat verlängerte, obwohl die ursprüngliche Anbotsfrist noch gar nicht abgelaufen war. Warum sollte KM die Anbotsfrist verlängern, wenn er bereits mit der Bw. Verhandlungen führte, welche auch wenige Tage später zu einer mündlichen Einigung geführt haben sollen.

Von einer neuerlichen Befragung von KM wurde abgesehen, da eine solche zeitnah – nicht einmal fünf Monate nach Vertragsunterfertigung – bereits erfolgt ist. In seinen damaligen Ausführungen gab KM ausdrücklich an, dass ihm die einzelnen Erwerber von der GGmbH namhaft gemacht wurden. Würde im Falle der Bw. die einzige diesbezügliche Ausnahme vorgelegen haben – zumal es sich um die letzte der neun Parzellen gehandelt hat – hätte KM dies sicherlich bekanntgegeben.

Weiters ist nicht ersichtlich, inwieweit eine nochmalige Befragung der Bw. etwas anderes ergeben sollte, da diese bereits ausführlich zu den einzelnen Punkten Stellung genommen hat.

Da die Sachlage auf Grund der zahlreichen vorliegenden Unterlagen keinen Zweifel offen ließ, wurde von einer Befragung des HG Abstand genommen, zumal dieser seinerzeit das Bauansuchen für die GGmbH unterfertigt hat.

Auch dies spricht gegen die Bauherreneigenschaft der Bw., dass für die GGmbH bereits eine Baubewilligung vorlag. Sowohl das Ansuchen um Baubewilligung als auch der Einreichplan, bei der Gemeinde eingelangt am 11.8.1999, waren von der GGmbH als Bauwerber/Bauherr eingebbracht worden.

Daraus folgt sogar, ebenso wie aus den Projektunterlagen, dass Erwerbsgegenstand nicht das Grundstück allein sondern nur in Verbindung mit einem darauf von der GGmbH zu errichtendem Gebäude sein konnte.

Auf Grund der dargestellten Sach- und Rechtslage war daher der Berufung ein Erfolg zu versagen.

Graz, 16. März 2004