



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des ZG, A-9999 , GL xxx, vom 17. November 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 14. Oktober 2005 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens und Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird teilweise stattgegeben.

Die Grunderwerbsteuer wird mit 2.303,00 € festgesetzt.

Die Fälligkeit bleibt unverändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom *30. Juli/3. August 1999* erwarben der Berufungswerber (=Bw.) und NK als gemeinsame Erwerber von den Ehegatten H. und C. Q. als Verkäufer je zur Hälfte die durch Teilung neu entstandenen Grundstücke 335/11 (Baufläche), im Ausmaß von 791 m² in ihr gleichteiliges Eigentum sowie je einen 1/22 Miteigentumsanteil an den Grundstücken 335/4 SB Weg, 335/20 und 335/21 je SB, alle einkommend im Grundbuch des BG für ZRS zzz, KG OG, EZ uuu , um einen Gesamtkaufpreis von 368.581,00 S.

Der Kaufvertrag wurde beim Finanzamt zzz zur Abgabenbemessung durch das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in BB. (kurz FAG) am 9. August 1999 angezeigt.

Mit Bescheid vom 31. August 1999 wurde vom FAG für den Erwerbsvorgang Grunderwerbsteuer in Höhe von 6.450,00 S festgesetzt. Als Bemessungsgrundlage wurde die Hälfte des Kaufpreises für die Liegenschaft, also 184.290,50 S angesetzt.

Im Zuge von weiteren Ermittlungen des FAG in den Jahren 2000 und 2001 gaben die Erwerber in einer Vorhaltbeantwortung, eingelangt beim Finanzamt am 12. April 2001 Nachstehendes an:

Die Erwerber hätten durch die Schwester von NK Kenntnis von gegenständlichem Projekt erlangt.

Prospekt seien der Bw. durch die LF (= „F-GmbH“, in der Folge kurz F-GmbH-) gezeigt, aber nicht ausgehändigt worden.

Das Grundstück sei den Erwerbern durch die LF als Vermittlerin zum Kauf angeboten worden. Die Verhandlungen bezüglich des Grundstückserwerbes seien mit der LF geführt worden.

Die Erwerber hätten vor Abschluss des Kaufvertrages eine Annahmeerklärung unterschrieben, Unterlagen darüber seien keine vorhanden.

Es sei ein Fertigteilhaus von der KHaus geplant worden. Die Erwerber hätten schon fünf Jahre zuvor über KHaus bauen wollen und einen Katalog angefordert. Sie hätten frei Entscheidung bei der Hauswahl gehabt und bei der Einteilung.

Von der LF seien Projektierungskosten in Rechnung gestellt worden.

Die Erwerber legten zwei Rechnungen der LF über 12.710,00 S für die Befestigung der Wohnstraße im Projekt GL II und über 23.000,00 für Planung und Verwaltung des Projektes GL II vor.

Der Vorhaltbeantwortung wurde eine Auftragsbestätigung an die K-GmbH zur Errichtung des Fertigteilhauses Hausmodel Ag , unterzeichnet von NK am 5. 28. Juni 1999 sowie eine weitere Auftragsbestätigung, unterzeichnet am 5. Juli 1999 von NK zur Errichtung des Fertigteilhauses Hausmodel JO .Weiters legte sie die Schlussrechnung der K-GmbH-GmbH vom 2. Februar 2000 über die Errichtung des Hauses Typ JO und einem Rechnungsbetrag in Höhe von 1.432.289,00 S vor.

Die Erwerber gaben weiters bekannt, dass für die Errichtung des Hauses ein **Fixpreis** vereinbart worden sei.

Die am Bau beteiligten Firmen seien jeweils von den Erwerbern beauftragt worden.

Die Rechnungslegung der Professionisten sei an die Erwerber erfolgt.

Dazu wird ergänzend ausgeführt:

Die von den Erwerbern vorgelegte Auftragsbestätigung an die K-GmbH vom 5. Juli 1999, welche offenbar eine Vertragsänderung gegenüber der ersten Auftragsbestätigung vom 29. Juni 1999 hinsichtlich des Hausmodells darstellt, weist als Kundenberater einen Mitarbeiter der F-GmbH aus, der offensichtlich auch die Auftragsbestätigung ausgefüllt hat.

Unter Punkt 8.) der Auftragsbestätigung wurde festgehalten, dass die für die Baugenehmigung erforderlichen Einreichpläne und Baubeschreibungen dem Bauherrn/Besteller schnellstmöglich nach Vertragsunterfertigung zur Verfügung gestellt werden.

Die Auftragsbestätigung wurde von der K-GmbH am **20. Juli 1999** angenommen, nachdem diese in deren Büro am **13. Juli 1999** eingelangt war (Einlaufstempel des Büros).

Der Einreichplan weist als Erstellungsdatum den **29. Juli 1999** und als **Bauträger** die **F-GmbH** aus. Als Planverfasser scheint Baumeister Ing. D. R. auf (dies bei allen 11 Häusern des Projektes GL II).

Das **Bauansuchen** stammt ebenfalls vom **29. Juli 1999** und wurde am 11. August 1999 gemeinsam mit dem Einreichplan beim Gemeindeamt eingereicht.

Sowohl die Pläne als auch das Bauansuchen wurden demnach vor der Errichtung des Kaufvertrages über das Grundstück erstellt.

Laut Punkt 13.) der genannten *Auftragsbestätigung* an die K-GmbH waren die Bauherren/Besteller berechtigt, im Falle der rechtskräftigen Versagung der Baugenehmigung vom Vertrag zurückzutreten. Die Besteller verpflichteten sich allerdings, alle ordentlichen Rechtsmittel sowie eine allenfalls mögliche Vorstellung gemäß Art. 119 Abs. 5 B-VG auszuschöpfen.

Als Bauort wurde in der Auftragsbestätigung bereits GL angegeben.

*Das Finanzamt erlangte im Zuge der Ermittlungen Kenntnis von einer **Vereinbarung vom 3. Februar 1999** und Nachtrag (beide wurden beim Finanzamt nicht angezeigt), abgeschlossen zwischen den Ehegatten H. und C. Q. und der F-GmbH. Darin wurde die F-GmbH mit der Projekterstellung für die im Eigentum der Ehegatten Q. stehenden Liegenschaft EZ uuu Grundbuch OG, bestehend aus den Grundstücken 334/4, 334/5, 334/6 und 335/4 je LN im Ausmaß von 10.700 m² beauftragt.*

Es handelt sich also um jene Liegenschaft, aus der das berufungsgegenständliche Grundstück durch Teilung hervorgegangen ist.

Unter Punkt II.) der Vereinbarung wurde festgehalten, dass die Projekterstellung die Teilung, die Ausweisung als Bauland und die entsprechende Aufschließung der neu entstandenen

Baugrundstücke umfassen soll, mit dem Ziel, die neu entstandenen Grundstücke an dritte Interessenten zu veräußern.

Demgemäß erteilten die Ehegatten Q. als grundbücherliche Eigentümer der genannten Liegenschaft der F-GmbH die ausdrückliche Verkaufsermächtigung, das heißt, dass die F-GmbH im Rahmen der Durchführung ihres Projektes ausschließlich mit dem Verkauf der genannten Grundstücke beauftragt und hiezu ermächtigt wurde. Sogin verpflichteten sich die Ehegatten Q. ab rechtswirksamer Unterfertigung dieser Vereinbarung keine wie immer gearteten Verfügungen über die vorgenannte Liegenschaft zu treffen und alles zu unterlassen, was dem Zweck dieser Verkaufsermächtigung widerstrebt.

Andererseits verpflichteten sich die Ehegatten Q. im Rahmen ihrer Rechtsstellung die Projektdurchführung der F-GmbH voll und ganz zu unterstützen, insbesondere gegenüber Ämtern und Behörden erforderliche Erklärungen abzugeben, Urkunden zu unterfertigen und sogin den Projektzweck voll zu unterstützen.

Weiters wurde festgehalten, dass die F-GmbH derzeit die Umwidmung der genannten Grundstücke in Bauland betreibt und die Versagung der Umwidmung eine Vertragsauflösende Bestimmung darstelle.

Unter Punkt II.) der Vereinbarung wurde ein Kaufpreis von 260,00 S/m² vereinbart. Außerdem wurde seitens der Eigentümer einer Ranganmerkung über die beabsichtigte Veräußerung zugestimmt und diese in der Folge auch verbüchert.

Der Gesamtkaufpreis betrug demnach 2.782.000,00 S, welcher von der F-GmbH an die Ehegatten Q. bis zum 1. Juli 1999 zu entrichten war.

Darüber hinaus stellten die Ehegatten Q. einem Rechtsanwalt eine grundbücherliche Machthabervollmacht aus, worin dieser ausdrücklich und unwiderruflich beauftragt bzw. ermächtigt wurde, die diesbezüglichen Kaufverträge im Namen der grundbücherlichen Eigentümer abzuwickeln und in deren Namen zu unterfertigen.

Laut Punkt IV.) der Vereinbarung sollte der Kaufpreis, der sich aus dem Abschluss der jeweiligen Kaufverträge mit einer dritten Person ergeben werde, ausschließlich der F-GmbH zufließen.

Der Verkaufspreis an diese dritten Personen betrug schließlich rund 460,00 S/m² (im Berufungsfall 466,00 S/m²).

Dies Verkaufsermächtigung berechtigte auch die F-GmbH selbst einzelne oder alle Grundstücke zu erwerben.

Nach Punkt VI.) der Vereinbarung waren sämtliche mit der Projektdurchführung verbundenen Kosten, insbesondere der grundbücherlichen Teilung, der Umwidmung in Bauland, allfällige Aufschließungskosten etc. sowie die Errichtung der Urkunde von der F-GmbH zu tragen.

Am **3. Mai 1999** war zwischen der F-GmbH und der K-GmbH ein Kooperationsvertrag abgeschlossen worden, der im Wesentlichen nachstehenden Inhalt hat:

„Kooperationsvertrag,

abgeschlossen am heutigen Tage zwischen der K-GmbH und der F-GmbH, wie folgt:

I.

Die Firma F-GmbH beabsichtigt, ***unter eigener wirtschaftlicher Verantwortung*** diverse Bauprojekte durchzuführen und im Rahmen dieser Projekte K-GmbH - Fertighäuser anzubieten bzw. zu verkaufen, welche direkt bei der K-GmbH erworben werden sollen.

Die Bewerbung der Bauprojekte erfolgt durch die F-GmbH im eigenen Namen und auf eigene Rechnung.

Die K-GmbH stellt der F-GmbH die entsprechenden Abbildungen der Häuser und grundsätzliche Planunterlagen zur Verfügung, ebenfalls die entsprechenden Kalkulationen.

Bis auf weiteres ist beabsichtigt, dass die F-GmbH Aufträge für den Ankauf der Fertighäuser von der K-GmbH lediglich vermittelt. Zu einem späteren Zeitpunkt könnte dann durch Abänderung dieser Kooperationsvereinbarung die Abwicklung grundsätzlich so erfolgen, dass die F-GmbH direkt bei K-GmbH die Häuser kauft.

Der F-GmbH ist der Modus der Vertragsabwicklung bei der K-GmbH bekannt und zwar des Inhaltes, dass die von den jeweiligen Käufern der Fertigteilhäuser unterfertigten Auftragsbestätigungen der Geschäftsleitung der K-GmbH vorgelegt werden. Nach Überprüfung der Aufträge werden die Auftragsbestätigungen gegengezeichnet. Ab diesem Zeitpunkt ist der Auftrag für K-GmbH verbindlich.

Vereinbart wird, dass trotz Annahme eines entsprechenden Auftrages für die K-GmbH keine Leistungen bis zum Vorliegen der rechtskräftigen Baugenehmigungen zu erbringen sind.

Die Erstellung der Baugesuche samt Durchführung des Baugenehmigungsverfahrens bis zum Vorliegen der rechtskräftigen Baugenehmigung erfolgt durch die F-GmbH im eigenen Namen und auf eigene Rechnung.

Die F-GmbH ist weiters über den nach Vorliegen der Baugenehmigung üblichen Ablauf der Projektausführung durch K-GmbH informiert, nämlich:

- Erstellung des Installations- und Kellerdeckenplanes,
- Ausstattung im Werk,
- Terminisierung,
- Montage und
- Fertigstellung.

Der F-GmbH ist ferner bekannt, dass K-GmbH nur gegen Vorlage einer unwiderruflichen Bankgarantie gemäß Mustervorlage eine exakte Terminisierung der Lieferung vornimmt. Alle

anderen Punkte des Standardvertrages und der Standardbau- und Leistungsbeschreibung sind ebenfalls immer Vertragsgrundlage.

II.

Als Gegenleistung für die oben ausgeführten Leistungen der F-GmbH für die Vermittlung von Kaufverträgen betreffend K-GmbH Fertighäuser und die damit zusammenhängende Werbung, Planung der Bauvorhaben und Durchführung des Baugenehmigungsverfahrens wird eine Provision oder ein Nachlass von xy % der Nettoauftragssumme auf die Preise der aktuellen Listen und Kalkulationen vereinbart. Ausgenommen davon sind Sonder-Aktionen, diese sind grundsätzlich nicht anwendbar. Ausnahmen in Einzelfällen müssten direkt von der Geschäftsleitung der K-GmbH zugestanden und schriftlich vereinbart werden.

Überpreise (unter Einbeziehung des xy%igen Nachlasses oder Rabattes) kommen ausschließlich der Firma F-GmbH zugute (Zusatznachlass oder Zusatzprovision gegen entsprechende Rechnungslegung).

Voraussetzung für die Zahlung ist die Legung einer dem Umsatzsteuergesetz entsprechenden Faktura. Die entsprechende Provisionssumme versteht sich zuzüglich Umsatzsteuer. Die jeweilige Provisionszahlung ist von K-GmbH wie folgt zur Zahlung fällig:

- a) Nach gänzlicher Bezahlung der ersten Teilrechnung durch den vermittelten Kunden 50 % der Provisionssumme,
- b) nach Eingang der Gesamtschlussrechnungssumme die restlichen 50 %.

Bei einem kostenpflichtigen Storno eines Vertrages gemäß Punkt 13.2 der K-GmbH Auftragsbestätigung erhält F-GmbH 50 % des bezahlten Nettostornobetrages zuzüglich Ust. nach Fakturierung durch F-GmbH.

Die Entscheidung, ob ein Storno kostenpflichtig gestellt wird oder nicht, liegt ausschließlich bei K-GmbH. Für den Fall, dass F-GmbH selbst als Käufer eines K-GmbH - Fertighauses auftritt, dann gelten die Bestimmungen der bezüglichen Auftragsbestätigung.

Darüber hinaus gewährt die K-GmbH der F-GmbH ein Jahresbonus wie folgt:

Pro Jahr bei Abnahme von

- 10 Häusern xa %
- 20 Häusern xb%,
- 30 Häusern xc %,
- 40 Häusern xd %,
- 50 Häusern xe %,
- 60 Häusern xf%,
- 70 Häusern xg %,
- 80 Häusern xh %,
- 90 Häusern xi %,

100 Häusern xj %.

Berücksichtigt für die Berechnung des Jahresbonus werden nur solche Häuser, hinsichtlich welcher die betreffende Schlussrechnungssumme zur Gänze eingegangen ist. Unter der jeweiligen Rechnungsperiode wird das Kalenderjahr verstanden. Die Abrechnung ist jeweils bis 31.3. des Folgejahres vorzunehmen. K-GmbH verpflichtet sich, den jeweils errechneten Jahresbonus binnen 14 Tagen nach Fakturierung zuzüglich Ust. zu bezahlen.

III.)

Es wird vereinbart, dass die Techniker der F-GmbH engen Kontakt mit den Technikern der K-GmbH halten, von diesen in das K-GmbH -System eingewiesen werden, ebenso wie die Außendienstmitarbeiter der F-GmbH von der K-GmbH im Schnellverfahren eingewiesen werden. Eine umfassende Einweisung ist nicht erforderlich. Es kann mit allen K-GmbH Haus-Typen gearbeitet werden, **Änderungen sollen nur in absolut begrenztem Maße zugelassen werden.**

IV.

Diese Kooperationsvereinbarung wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Sie kann von beiden Vertragsparteien unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 6 Monaten zum jeweiligen Monatsletzten aufgekündigt werden. Begonnene Projekte sind im gegenseitigen Interesse, besonders aber im Interesse des Bauherrn, positiv zu beenden unter allseitiger Mitwirkung.

V.

Sollten Teile dieses Vertrages unwirksam werden, so bedeutet dies nicht automatisch, dass der gesamte Vertrag unwirksam wird.

Änderungen oder Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen zu ihrer Rechtswirksamkeit der Schriftform, ebenso auch das Abgehen von der Schriftlichkeitsvereinbarung.

Diese Vereinbarung wird in zwei Gleichschriften ausgefertigt, von welcher je eine die jeweilige Vertragspartei erhält."

Die Ausweisung der gegenständlichen Grundstücke als Bauland durch die Gemeinde GL erfolgte erstmals im Zuge der Erstellung des Flächenwidmungsplanes im Jahr 1998.

Die Vermessung und Teilung in Bau- und Wegparzellen erfolgte im Juni 1999.

Im Auftrag der Gemeinde wurde für diese Grundstücke im Februar 1999 ein allgemeiner Bebauungsplan erstellt, welcher von der Gemeinde am 22. Mai 1999 beschlossen wurde.

Am 23. November 1999 suchte die F-GmbH beim Amt der Steiermärkischen Landesregierung Fachabteilung 1 b um einen Termin beim Wohnbautisch zwecks Beurteilung der Förderungswürdigkeit des gegenständlichen Wohnhausprojektes für die Kategorie „*Eigenheim in Gruppen*“ an und war die F-GmbH Einschreiterin im Förderungsverfahren.

Weiters stellte die **F-GmbH** als Bauträger für diese Grundstücke am 20. Oktober 1999 den Antrag (WBF 9) auf Grundstücksbeurteilung durch den Ortsplaner der Gemeinde. Von der F-GmbH wurden auch ein Struktur- und Lageplan beigelegt.

Auf der positiven ortsplanerischen Stellungnahme des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung vom 21. Dezember 1999 scheint die F-GmbH wiederum als Projektträger auf. In der Folge wurden von der F-GmbH die Grundstücke einschließlich zu errichtender Häuser als ein einheitliches Projekt angeboten und beworben. Die F-GmbH erstellte entsprechende Projektunterlagen, die den Erwerbern von der F-GmbH ausgehändigt oder zumindest gezeigt wurden.

Insgesamt umfasst das gegenständliche Projekt 11 Häuser.

In der Folge nahm das Finanzamt das Verfahren über die Festsetzung der Grunderwerbsteuer (Erstbescheid vom 31. August 1999) mit dem angefochtenen Bescheid vom 14. Oktober 2005 gemäß § 303 BAO wieder auf.

Gleichzeitig erließ das Finanzamt einen neuen Sachbescheid und wurde darin ausgehend von der auf den Hälfteanteil des Bw. entfallenden Bemessungsgrundlage von 967.336,00 S unter Anwendung eines Steuersatzes von 3,5% Grunderwerbsteuer in Höhe von 33.857,00 S (das entspricht 2.460,48 Euro) vorgeschrieben.

Gegenüber dem Erstbescheid zog das Finanzamt nunmehr zusätzlich zum anteiligen Erwerbspreis für das Grundstück die anteiligen an die K-GmbH entrichteten Errichtungskosten für das Wohnhaus in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer mit ein.

Das Finanzamt begründete diese Vorgangsweise damit, dass nach § 4 Abs. 1

Grunderwerbsteuergesetz die Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung berechnet werde. Unter Gegenleistung sei bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen sonstigen Nutzungen zu verstehen

Nach der Judikatur sei unter Gegenleistung alles zu verstehen, was der Erwerber über den Kaufpreis für das unbebaute Grundstück hinaus aufwenden müsse. Bringt ein Käufer im Hinblick auf die Bebauung des Grundstückes neben einem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen – an wen auch immer –, sei demnach zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen. Für die Beurteilung sei der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden *soll*; das müsse nicht unbedingt der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Ist der Erwerber an ein bestimmtes durch Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators (F-GmbH durch Kooperationsvertrag vom 3. Mai 1999 mit der K-GmbH) vorgegebenes Gebäude gebunden, dann sei der Kauf eines Grundstückes mit – herzustellendem Gebäude – anzunehmen, selbst wenn über die Herstellung dieses Gebäudes

ein gesonderter Werkvertrag abgeschlossen werde (mit Verweis auf VwGH vom 26. 01.1995, 93/16/089 und vom 30. 05 1994, 92/16/0144).

Im vorliegenden Fall sei der Kaufvertrag mit der K-GmbH für das zu errichtende Wohnhaus **vor** dem Grundstückskaufvertrag abgeschlossen worden. Es sei damit im Zeitpunkt des Grundstückskaufes die Absicht, ein mit dem ausgesuchten Haustyp bebautes Grundstück zu erwerben, praktisch schon festgestanden.

Es spiele nach der nunmehrigen Rechtsprechung daher keine Rolle, dass das Gesamtvertragswerk in mehrere Urkunden aufgespaltet worden war. Für die Beurteilung der Gegenleistung komme es nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt, der nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise heranzuziehen sei, an.

Im vorliegenden Fall sei der Umstand ohne Belang, dass in den Vertragsurkunden jeweils kein Bezug aufeinander genommen worden sei, weil schon durch den unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang der Vertragsabschlüsse offenkundig gewesen sei, dass die Erwerber des Grundstückes dieses nur im bebauten Zustand erhalten wollten.

Entscheidend sei, dass der gemeinsam Wille von Veräußerer- und Erwerberseite darauf gerichtet ist, dass dem Erwerber, das Grundstück letztendlich bebaut zukommt. Die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage sei nicht rechtswidrig, wenn der einheitliche Vertragswille auf die Beschaffung des Grundstückes samt Haus gerichtet sei. Die hier unzweifelhaft gegebene Einbindung in ein vom Organisator vorgegebenes und vom II akzeptiertes Gesamtkonzept schließe es aus, dem Erwerber die Qualifikation eines selbständig „Schaffenden“ zuzubilligen (Verweis auf VwGH 22.2.1997, 95726/0116-0120).

Auch die vom Hausverkäufer in Rechnung gestellte Umsatzsteuer könne an dieser Beurteilung nichts ändern, denn zur Entscheidung darüber, welcher Teil einer Gegenleistung als Kaufpreis für ein Grundstück der Grunderwerbsteuer unterliege, sei ausschließlich das mit der Vollziehung der Grunderwerbsteuer betraute Finanzamt berufen (VwGH 26.1.1989, 88/16/0132-0137).

Im Übrigen habe der VwGH in seinem Erkenntnis vom 26.1.1989, 88/16/0097 dargetan, dass die Einbeziehung der Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nicht rechtswidrig sei.

Ergänzend wird ausgeführt,

dass fünf der elf Häuser dieses Projektes in Kooperation mit der K-GmbH errichtet wurden, für die restlichen sechs Häusern haben die Erwerber einen Bauträgervertrag mit der F-GmbH abgeschlossen. In allen Fällen war Baumeister Ing. D. R. der Planverfasser und war dieser auch bei allen Bauverhandlungen anwesend. Die Projektentwicklung, Bewerbung, Organisation, Baureifmachung der Grundstücke sowie die Abwicklung der Baubewilligung etc.

wurde von der F-GmbH durchgeführt, die sich auch als „Bauträger“ (siehe Einreichplan) oder „Bauherr“ (Förderantrag) bezeichnete.

Die F-GmbH bewarb die Häuser auf Prospekten wie folgt:

„Wohnen rund um zzz !, über 200 aktuelle Bauplätze, Haus+Grund+Keller+alle Nebenkosten, z.B. GL , mtl. 5.699,--, Ziegelmassiv oder K-GmbH Fertigteilhaus, Eigenmittel 300.000,-- bis 500.000,00 Jungfamilie angenommen!, Detaillierte Kalkulation lt. Projektunterlagen!“ oder:

„Haus+Grund+Keller+alle Nebenkosten

Aktuelle Projekte z.B. in:.....GL , mtl. 5.669,--.“

Weiters war als Fußnote angeführt: „Pläne, Skizzen und sonstige technische Unterlagen sowie Prospekte, Kataloge Muster und ähnliches bleiben geistiges Eigentum der F-GmbH“.

In der Kleinen Zeitung vom 28. Mai 1999 beispielsweise wurde das „Projekt GL II“ mit der Beifügung „Einzug noch heuer, Annahme 200.000,00 S Eigenmittel/Jungfamilie, mtl. 5.726,00 S“ beworben. Die F-GmbH bezeichnete sich in dieser Einschaltung als Bauträger und wurden die Objekte auch inklusive Haus, Keller, Grund und sämtlichen Nebenkosten angeboten.

An anderer Stelle (Stand 2. Juni 1999) wurden die Häuser im Projekt GL II (Anzahlung 200.000,00 S und mtl. 5.726,00 S inklusive Haus, Keller, Grund und sämtlichen Nebenkosten) neben einer Reihe anderer Projekte wie folgt beworben:

„Damit Wohnen zum Erlebnis wird!

Vereinbaren Sie ein Informationsgespräch mit einem unserer qualifizierten Bau- und Wohnberater. Er wird Ihnen gerne verschiedene auf Ihren Bedarf zugeschnittene Haustypen inkl. Preis-Leistungsverhältnisse aufzeigen. Um sicher zu gehen, dass Sie sich auch nach dem Bau Ihres neuen Eigenheimes einiges leisten können, bieten wird Ihnen eine unabhängige Finanzierungsberatung an, die Ihnen Aufschluss über die jeweiligen Rückzahlungsmodalitäten geben soll.“

Die F-GmbH bezeichnete sich darin als Bauträger und Projektierer. Weiters schien der Zusatz „vom Keller bis zum Dach alles aus einer Hand“ auf.

Der Bw. bekämpfte in der Folge mit Berufung vom 15. November 2005 die Höhe der Bemessungsgrundlage laut neuen Sachbescheid, da vom Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden Gesamterrichtungskosten in Höhe von 1.566.092,00 S angesetzt worden seien, diese in Wahrheit aber nur 1.442.092,00 S betragen hätten.

Zum Nachweis legten die Erwerber ein Schreiben der K-GmbH vom 1. September 1999 vor, wonach die Auftragsumme auf 1.442.291,00 S reduziert worden war.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. November 2005 wurde der Berufung stattgegeben. Darin wurde die Grunderwerbsteuer ausgehend von der berechtigten Bemessungsgrundlage

für den Hälfteanteil des Bw. in Höhe von 905.435,00 S, mit S 31.690,00 S (das entspricht 2.303,00 S) Euro festgesetzt.

Mit als Vorlageantrag zu wertenden Eingabe vom 21. November 2001 bekämpfte der Bw. nunmehr

a.)

den *Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 BAO* vom 14. Oktober 2005 (dieser Bescheid wurde zwar im Berufungsgegenstand nicht gesondert genannt, allerdings im Berufungstext explizit bekämpft), da nach Ansicht der Bw. Bemessungsverjährung eingetreten sei und

b)
den im *wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Grunderwerbsteuerbescheid* vom 14. Oktober 2005, da nach Ansicht des Bw. lediglich der anteilige Kaufpreis für das unbebaute Grundstück der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen sei.

ad a) Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid

Der Grunderwerbsteuervorgang sei im Jahr 1999 ordnungsgemäß gemeldet und die Grunderwerbsteuer ordnungsgemäß abgeführt worden.

Das Finanzamt habe im Jahr 1999 genau über den Erwerbsvorgang Bescheid gewusst und habe im Jahr 2001 noch weitere, für die Grunderwerbsteuer nicht relevante Informationen eingeholt. Diese Einholung von zusätzlichen Informationen hemme jedoch nicht die Frist für die Bemessungsverjährung, sodass der Beginn der Frist das Jahr 1999 gewesen sei. Da kein Hinterziehungstatbestand gesetzt worden sei, gelte die normale Verjährungsfrist von 5 Jahren.

Es wurde daher der Antrag gestellt, den Wiederaufnahmebescheid vollinhaltlich aufzuheben.

ad b) Berufung gegen den im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Grunderwerbsteuerbescheid

Die im angefochtenen Bescheid zitierte Judikatur des VwGH besage, dass die Baukosten nur dann in die Gegenleistung einzubeziehen seien, wenn die Errichtung des Gebäudes in einer finalen Verknüpfung mit dem Grundstückserwerb stehe (VwGH 31.3.1999, 99/16/0066, 15.3.2001, 2000/16/0082).

Da die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in überhaupt keinem Zusammenhang stehe (keine finale Verknüpfung!!), seien die Baukosten nicht in die Gegenleistung einzubeziehen.

Es habe keine Verpflichtung bestanden im Zusammenhang mit dem Grundkauf ein bestimmtes Gebäude in einer bestimmten Ausführung zu errichten. Es habe nicht einmal die Verpflichtung bestanden bzw. habe es keinen zeitlichen Rahmen gegeben, überhaupt mit dem Bauen zu beginnen.

Das Grundstück sei eindeutig im unbebauten Zustand erworben worden. Daran ändere sich auch nichts, dass der Kaufvertrag für das Haus vor dem notariellen Kaufvertrag für den Baugrund abgeschlossen worden sei, da dieser Umstand alleine keine Rolle für die Gegenleistung spiele. Weiters sei der Kaufvertrag für das Haus zum Zeitpunkt des Grundkaufes noch gar nicht rechtskräftig gewesen, da zu diesem Zeitpunkt noch ein Rücktrittsrecht nach Konsumentenschutzgesetz bestanden habe.

Zusätzlich sei ein Vorkaufvertrag für das Grundstück bereits vor dem Kaufvertrag für das Haus abgeschlossen worden.

Folgende Tatsachen seien noch zu erwähnen:

- 1) Die F-GmbH sei nicht der Verkäufer des Grundstückes
- 2) die Verkäufer des Grundstückes seien nicht in den Hausbau involviert gewesen
- 3) Laut Vorhaltbeantwortung aus dem Jahr 2001 seien die Erwerber durch Geschwister auf das Haus der K-GmbH aufmerksam gemacht und von niemand verpflichtet worden
- 4) mit dem Grundkauf sei niemanden gegenüber die Verpflichtung zum Hausbau bzw. zum Bau eines bestimmten Hauses eingegangen worden.

Ergänzend werden nunmehr beispielhaft nach außen erkennbare Amtshandlungen des Finanzamtes im Zuge der Ermittlungen zum Zwecke der Feststellung der vollständigen Bemessungsgrundlage aufgelistet:

Mit Erhebungsauftrag vom 8. März 2000 wurde vom Finanzamt bei der Gemeinde GL Einsicht in Widmungs- und Bauakten bzw. Bebauungspläne betreffend das Objekt GL II der F-GmbH zu den Grundstücken 335/9 bis 335/19 KG OG genommen.

Mit Erhebungsauftrag vom 9. März 2000 wurde Erhebungen bei den Ehegatten Q. durchgeführt und wurde vom Finanzamt in sämtliche Vereinbarungen bzw. Schriftstücke, die zum Verkauf der Liegenschaft EZ uuu KG OG geführt haben, Einsicht genommen.

Am 7. März 2000 wurden Grundbuchsabfragen betreffend das erworbenen Grundstück vom Finanzamt durchgeführt.

Mit Erhebungsauftrag vom 19. März 2001 wurden Erhebungen hinsichtlich des Erwerbes des Wohnhauses und des Grundstückes GL xxx durchgeführt. Gegenstand war die Einsichtnahme bzw. Entnahme zur Anfertigung von Kopien aller Verträge und Vereinbarungen (Projektunterlagen, Anbote, Auftragsbestätigungen, Bauverträge, Rechnungen usw.)

Laut Vorhalt des Finanzamtes vom 19. März 2001 wurden die Erwerber detailliert zum Ablauf des Erwerbsvorganges befragt.

Die F-GmbH brachte ihrerseits in einer Berufung gegen Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer für Vorauszahlungen in den Jahren 2001 und 2002 vor, dass sie Häuser samt Grundstücken einem Gesamtkonzept vermarkte. Es lägen demnach einheitliche Liefervorgänge von Grundstücken und Gebäuden im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 9a UStG 1994 vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, ob

- a) die Wiederaufnahme des Verfahrens verjährt ist und
- b) der vorliegende Grundstückserwerb sowie der Auftrag zur Errichtung des Wohnhauses in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als ein einheitlicher der Grunderwerbsteuer unterliegender Vorgang zu beurteilen sind und deshalb die Errichtungskosten der Grunderwerbsteuer unterliegen.

ad a)

Der Bw. wendet Verjährung ein. Er behauptet *explizit* die Verjährung der Wiederaufnahme des Verfahrens und bekämpft den Wiederaufnahmebescheid.

Dazu ist auszuführen, dass nach § 302 BAO Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden, soweit nichts anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist möglich sind.

§ 207. (1) BAO Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

(2) Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben **fünf Jahre**. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

§ 208. (1) BAO Die Verjährung beginnt

- a) in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird;

§ 209. (1) BAO Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Im vorliegenden Fall wurde der abgabenrechtliche Tatbestand, der Entstehung der Grunderwerbsteuerschuld, im Jahr 1999 verwirklicht. Sowohl die Anzeige beim Finanzamt als

auch die Vorschreibung auf Grund des in der Anzeige dargelegten Sachverhaltes erfolgten noch im Jahr 1999.

Die Verjährungsfrist begann demnach mit Ablauf des Jahres 1999 zu laufen und hätte demnach ohne verlängerungsrelevante Amtshandlung mit dem 31. Dezember 2004 geendet.

Das Finanzamt hat aber in den Jahren 2000 und 2001 die oa. Ermittlungen und Amtshandlungen vorgenommen, die letztendlich zur strittigen Vorschreibung geführt haben.

Diese nach außen erkennbaren Amtshandlungen haben eine Verlängerung der Verjährung um ein Jahr, also bis zum 31. Dezember 2005 im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO bewirkt.

Sowohl der strittige Wiederaufnahmebescheid als auch der in dessen Folge ergangene Grunderwerbsteuerbescheid im wieder aufgenommen Verfahren wurden am 14. Oktober 2005, also vor Ablauf der Verjährungsfrist erlassen.

Der Bw. behauptet, dass dem Finanzamt mit der Anzeige des Grundstückskaufvertrages alle für die Bemessung der Grunderwerbsteuer maßgeblichen Fakten bekannt gewesen seien und die nachfolgenden Ermittlungen unmaßgeblich gewesen seien.

Dem ist entgegen zu halten, dass das Finanzamt durch die Anzeige des Grundstückskaufvertrages im Jahr 1999 lediglich Kenntnis vom Erwerb des unbebauten Grundstückes hatte. Hinweise auf das nunmehr bekannt gewordene Vertragsgeflecht lagen keine vor. Erst spätere Ermittlungen haben dem Finanzamt Kenntnis vom Gesamtumfang des steuerbaren Tatbestandes und der Bemessungsgrundlage verschafft. Die nachträglich neu hervorgekommenen steuerlich relevanten Tatsachen, die schließlich zur Wiederaufnahme des Verfahrens führten, waren nicht – wie vom Bw. dargelegt - überflüssig oder unbeachtlich. Im Detail wird auf die Ausführungen zu Punkt b) der Berufungsentscheidung (Sachbescheid) verwiesen.

Die nachträglichen Ermittlungen des Finanzamtes haben demnach zu Recht die Verjährungsfrist verlängernde Amtshandlungen dargestellt.

Der Einwand der Verjährung geht daher sowohl hinsichtlich des Wiederaufnahmebescheides als auch hinsichtlich des Sachbescheides ins Leere und war die Berufung in diesem Punkt spruchgemäß abzuweisen.

ad b)

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 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 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 Kaufvorgang 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, 17.10.2001, 2001/16/0230 und vom 21.3.2002, 2001/16/0429).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind dann, wenn Grundstückskäufer auf Grund eines ihnen vorgegebenen Vertragsgeflechtes in ein bereits fertig geplantes Bauprojekt eingebunden sind, auch die Baukosten zur Gegenleistung im Sinn des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 zu zählen. Dass in einem solchen Zusammenhang das Vertragswerk in mehreren Urkunden und auf mehrere Vertragspartner aufgespaltet wird, vermag daran nichts zu ändern (siehe VwGH vom 9.11. 2000, 2000/16/0039, mit weiteren Nachweisen). Maßgeblich ist der wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Form der Gestaltung.

Im vorliegenden Fall ist der Umstand *ohne Belang*, dass in den Vertragsurkunden jeweils *aufeinander kein Bezug* genommen wurde, weil schon durch den zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang der Vertragsabschlüsse und die oben beschriebene Rolle der F-GmbH als Initiator und Organisator fest stand, dass die Erwerber das Grundstück jedenfalls nur im bebauten Zustand erhalten werden.

Im vorliegenden Fall hat die F-GmbH das alleinige Verwertungsrecht an einer Liegenschaft erworben, aus der später durch Teilung das gegenständliche Grundstück entstanden ist. Sinn des Erwerbes war die Baureifmachung und Teilung der Liegenschaft zur anschließenden Veräußerung. Die F-GmbH hat in der Folge als Organisator und Entwickler eines

Siedlungsprojektes diese Grundstücke im Zustand der Bebauung (Massivbauten und Fertigteilhäuser der K-GmbH) zum Verkauf angeboten.

Die Häuser wurden von der F-GmbH als Einheit von Gebäude, Grund, Keller und allen Nebenkosten offeriert. Als Entgelt waren auf den Prospekten und Werbeeinschaltungen Eigenmittel in bestimmter Höhe je nach Förderungsumfang und fixe monatliche Raten angeführt.

Mit der K-GmbH wurde zuvor ein Kooperationsvertrag abgeschlossen. Danach erhielt die F-GmbH das Recht, im Rahmen von eigenwirtschaftlichen Bauprojekten Fertigteilhäuser der K-GmbH anzubieten. Die Bewerbung dieser Projekte sollte im Namen und für Rechnung der F-GmbH erfolgen. Die F-GmbH stellte auch das Förderungsansuchen beim Amt der Steiermärkischen Landesregierung als Projektträger.

Darüber hinaus wurde der Grundstückskaufvertrag zeitlich nach Fertigstellung der Einreichpläne und der Erteilung des Bauauftrages abgeschlossen.

Im Bauauftrag (Auftragsbestätigung) war bereits Gralla als Bauort angegeben. Außerdem war ein Rücktrittsrecht für den Fall der Versagung der Baugenehmigung eingeräumt.

Ein vom Grundstückserwerb gesonderter Bauauftrag würde wohl nicht an die Baugenehmigung gekoppelt werden und üblicherweise auch erst nach Vorliegen der Baugenehmigung erteilt werden.

Von der F-GmbH wurden weiters Planungs- und Verwaltungskosten sowie die Befestigung der Wohnstraße an die Erwerber in Rechnung gestellt.

Für alle elf Häuser gab es nur einen Planverfasser, der auch Vertreter bei den Bauverhandlungen war.

Das Bauansuchen und die Einreichpläne wurden vor Abschluss des Grundstückskaufvertrages unterfertigt. Dem Bauansuchen (Eingang bei der Gemeinde elf Tage nach Vertragsabschluss) war bereits ordnungsgemäß eine genaue Baubeschreibung über das zu errichtende Fertigteilhaus beigelegt.

Am Einreichplan scheint die F-GmbH als Bauträger auf. Auf der vereinfachten Berechnung des zeitbezogenen Wärmeverlustes von Gebäuden, welche dem Bauansuchen beigelegt wurde, scheint die F-GmbH sogar als Bauherr auf. Weiters trat die F-GmbH im Zuge der Projekterstellung als Einschreiterin im Förderungsverfahren (Kategorie: „Eigenheim in Gruppen“) auf. Die positive Beurteilung im Zuge der „ortsplanerischen Stellungnahme“ erfolgte an Hand der von der F-GmbH vorgelegten Struktur- und Lagepläne. Auf dem in diesem Verfahren eingereichten Formular WBF 9 wurde die F-GmbH sogar als Bauträger bezeichnet.

Die Auftragsbestätigung für die Errichtung des Fertigteilhauses wurde von einem Mitarbeiter der F-GmbH ausfertigt, den Erwerbern zu Unterschrift ausgehändigt und erst in der Folge an die K-GmbH weitergeleitet.

Daneben liegt der oa. Kooperationsvertrag zwischen der F-GmbH und der K-GmbH vor, nach dessen Punkt I) die F-GmbH unter *eigener wirtschaftlicher Verantwortung* diverse Bauprojekte durchführt und im Rahmen dieser Projekte Häuser der K-GmbH anbietet und verkauft. Daraus geht die Einheitlichkeit der Leistung der angebotenen Objekte eindeutig hervor.

Alle diese Umstände lassen klar erkennen, dass der Vertragswille auf ein bebautes bzw. zu bebauendes Grundstück zu einem bestimmten Preis gerichtet war.

Danach waren die Erwerber an ein durch Planung der Verkäufer (=F-GmbH als wirtschaftliche Eigentümerin) vorgegebenes Projekt gebunden waren, auch wenn der Grundstückskaufvertrag mit den Ehegatten Q. als zivilrechtliche Verkäufer keine diesbezüglichen Verpflichtungen enthält.

Es bestand durchaus ein objektiv sachlicher Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem die zukünftige Bebauung des Grundstückes betreffenden Bauvertrag mit der K-GmbH.

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 GrEStG unterliegenden Kaufvertrages kann auch eine künftige Sache sein.

Entscheidend ist im **vorliegenden Fall**, dass der den Grundstücksübergangsanspruch begründende Vertrag in ein Vertragsgeflecht einbezogen ist, das unter Berücksichtigung aller Umstände, darauf gerichtet war, den Erwerbern als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück in dem zukünftigen (bebauten) Zustand zu verschaffen.

Da die F-GmbH fertige Häuser, die von dieser projektiert worden waren, samt Grundstücken zum Kauf angeboten hatte, besteht ein enger sachlicher Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und den Verträgen über die Hauserrichtung. *Dabei kommt es nicht darauf an, ob tatsächlich auch eine andere als die planmäßige Gestaltung vorgenommen werden hätte können.*

Die Bauherrenrolle ist in diesem Fall dem Initiator der Siedlung, also der F-GmbH zuzuschreiben und nicht den einzelnen Käufern.

Dies geht im Berufungsfall eindeutig aus der wirtschaftlichen Verantwortung der F-GmbH am Gesamtprojekt (siehe auch Kooperationsvertrag) , deren wirtschaftlicher Verfügungsmacht am Grundstück, deren Auftreten gegenüber den Erwerbern und den Behörden als Projektentwickler und Initiator sowie den Werbeeinschaltungen und Prospekten hervor.

Die **Bauherrenrolle** ist in einem solchen Vertragsgeflecht dem jeweiligen **Initiator** des Projektes zuzuordnen, im Berufungsfall also der F-GmbH.

Die Aufspaltung des einheitlichen Vorganges in einen Grundstückskaufvertrag und einen Bauauftrag ändert nichts an dieser Betrachtung.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 19. Mai 1988, 87/16/0102-0104, 0105, 0108, und vom 30.3.1999, Zlen 96/16/0213,0214), ist der Erwerber einer Liegenschaft nur dann als Bauherr und nicht als ein an ein vorgegebenes Projekt gebundener Käufer anzusehen, wenn er

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

Diese Voraussetzungen müssen **kumulativ** von allem **Anfang der ersten Planungsphase** an auf Seiten der Erwerber vorliegen, wollen sie als Bauherren angesehen werden (vgl. zB. VwGH vom 29. Jänner 1996, 95/16/0121).

Dem Bauherren obliegt es, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten, der Baubehörde gegenüber als Bau- und Konsenswerber aufzutreten, die Verträge mit den Bauausführenden im eigenen Namen abzuschließen und die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen.

Im Berufungsfall sind die Erwerber zwar als Konsenswerber gegenüber der Behörde aufgetreten und haben auch den Bauauftrag an die K-GmbH erteilt.

Doch ist dies im Rahmen des von der F-GmbH getragenen Gesamtkonzepts erfolgt. Die Erwerber waren an dieses Gesamtkonzept eingebunden und beim Erwerb eines Fertigteilhauses auf die von der K-GmbH angebotene Auswahl beschränkt.

Es bestand also keine Planungsfreiheit hinsichtlich des Gesamtkonstruktion, was für die Bauherreneigenschaft unabdingbar ist. Geringfügige Änderungen an den bestehenden Plänen begründen keine planerische Gestaltungsfreiheit. Wesentliche Änderungen waren laut Kooperationsvertrag nicht zulässig. Eine individuelle Verbauung war de facto auszuschließen.

Ein Käufer ist 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).

Damit ist eine wesentliche Säule der Bauerherreneigenschaft nicht erfüllt, weshalb die Erwerber insgesamt nicht als Bauherren zu betrachten sind.

Wenn die Erwerber behaupten, es sei ihnen unbenommen gewesen, ein anderes Objekt zu errichten oder überhaupt nicht zu bauen, widerspricht dies den vorliegenden Fakten.

Dass verschiedene Haustypen zur Wahl standen, begründet keine planerische Freiheit.

Bedeutend ist auch, dass die K-GmbH als Errichter des Gebäudes nicht von den Erwerbern ausgesucht wurde.

Ausschlaggebend ist, dass im Berufungsfall davon auszugehen ist, dass im Zeitpunkt des Grundstückserwerbes die Absicht der Erwerber feststand, ein bebautes Grundstück zu erwerben. Durch den zeitlichen Zusammenhang der Vertragsabschlüsse war gewährleistet, dass die Erwerber das Grundstück jedenfalls nur im bebauten Zustand erhalten werden und keinen wesentlichen Einfluss auf die planerische Gestaltung hatten.

Daran ändert auch ein allenfalls zeitlich vor dem Werkvertrag abgeschlossener Vorkaufvertrag nichts.

Durch die Einbindung der Erwerber in das gegenständliche Projekt kommt es –wie bereits erwähnt – letztendlich auch nicht darauf an, ob tatsächlich eine andere als die planmäßige Gestaltung vorgenommen werden hätte können.

Die Grundstückserwerber waren demnach sowohl hinsichtlich der **Planung** als auch der **Auftragsvergabe** für die Errichtung des Fertigteilhauses an ein Konzept gebunden, auch wenn dies im Grundstückskaufvertrag nicht explizit festgehalten wurde. Es war daher der Werkvertrag auf Grund der inneren Verflechtung mit dem Grundstückserwerb in den grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen.

Das Projekt wurde in der Zeitung und auf Prospekten als Einheit von Wohnhaus und Grundstück beworben. Der Umstand, dass die Erwerber im Berufungsfall nicht über Werbung, sondern eine Verwandte, die ebenfalls ein Haus im Projekt GL II erworben hat, von dem Projekt Kenntnis erlangten, macht sie nicht zu Bauherren.

Wenn die Erwerber in der Vorhaltsbeantwortung vom 19. April 2001 bekannt geben, dass sie die am Bau beteiligten Firmen beauftragt hätten und auch die Rechnungslegung der Professionisten an sie erfolgt sei, so kann sie das nur auf die Leistungen außerhalb des Errichtungsvertrages mit der K-GmbH beziehen. Denn die K-GmbH hat die Errichtungskosten direkt an die Erwerber fakturiert und geht auch aus dem Werkvertrag nicht hervor, dass etwaige Subunternehmer direkt mit den Erwerbern kontrahiert hätten.

Allerdings führte der Abschluss des Bauauftrages mit der K-GmbH, wie bereits dargelegt auf Grund des vorliegenden Vertragsgeflechtes, zu keiner Bauherrenstellung der Erwerber.

Das *finanzielle Risiko* trägt der Erwerber dann, wenn er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.

Im Berufungsfall wurden die Häuser zu einem festen Preis angeboten, auch im Bauauftrag wurde ein *fester* Preis vereinbart und lag nach Auskunft der Erwerber ein Fixpreis vor.

Außerdem hat die F-GmbH die entsprechenden Förderungszusagen erwirkt.

Demnach lag auch das finanzielle Risiko *nicht* bei den Erwerbern.

In der Berufung wird ausgeführt, dass die Erwerber gegenüber den Ehegatten Q. keine Verpflichtung zur Errichtung des Hauses gehabt hätten und die Ehegatten Q. nicht in den Hausbau involviert gewesen wären.

Allerdings hatten die Ehegatten Q. –wie bereits oben dargelegt– die wirtschaftliche Verfügungsmacht und das ***alleinige Verwertungsrecht*** an der Liegenschaft bereits mit Vereinbarung vom 3. Februar 1999 an die F-GmbH übertragen. Die Ehegatten Q. waren auf Grund dieser Vereinbarung gar nicht mehr zum Verkauf berechtigt. Die wirtschaftliche Verfügungsmacht wurde in der Folge von der F-GmbH auf die Erwerber weiter übertragen. De facto (wirtschaftlich) hat der Bw. das Grundstück von der F-GmbH erworben.

Es ist daher unbeachtlich, dass durch den Kaufvertrag vom 3. August 1999 gegenüber den Ehegatten Q. keine Verpflichtungen zur Bebauung begründet worden waren.

Entscheidend nämlich, 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. Dies war im Berufungsfall zweifellos vom Organisator und den Erwerbern beabsichtigt.

Der Bw. führt weiters aus, dass der „Kaufvertrag“ für das Haus zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages über das Grundstück noch nicht rechtskräftig gewesen sei, da nach dem Konsumentenschutzgesetz theoretisch noch ein Rücktrittsrecht bestanden habe. Ein derartiges Rücktrittsrecht ändert nichts an der Einheitlichkeit der Verträge, wenn der Wille der Vertragsteile auf den Erwerb eines bebauten Grundstückes gerichtet war.

Auch eine etwaige in der Vorhaltsbeantwortung angesprochene, offenbar nicht mehr vorhandene, vor Abschluss des Kaufvertrages gegenüber der F-GmbH als Verfügungsberechtigte über das Grundstück abgegebene Annahmeerklärung, führt zu keinem anderen Ergebnis.

Aus dem Umstand, dass die Erwerber bereits fünf Jahre vor Abschluss des gegenständlichen Kaufvertrages einen Katalog von der K-GmbH angefordert hatten, kann kein Zusammenhang

mit dem gegenständlichen Erwerbsvorgang hergestellt werden. Die Anforderung von Prospekten und Werbematerial in der Phase der Wohnraumsuche gibt noch keinen Nachweis über das Zustandekommen eines Auftragsverhältnisses. Insbesondere dann nicht, wenn die Anforderung eines Kataloges bereits fünf Jahre vor dem gegenständlichen Erwerb erfolgt war.

Zur Abrundung wird angemerkt, dass die F-GmbH selbst, allerdings für einen späteren Zeitraum, in dem sie Bauträgerverträge abgeschlossen hatte, vorbrachte, dass sie einheitliche Lieferungen von Grundstücken und Gebäuden im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 9a UStG 1994 durchführe. In diesem Geschehen der Folgejahre kann auch ein Hinweis für die Grunderwerbsteuerpflicht der erworbenen Häuser in der Vergangenheit gesehen werden.

Zusammenfassend ist auszuführen:

Auf Grund der vorliegenden Umstände kann davon ausgegangen werden, dass die Erwerber bereits vor Abschluss des Kaufvertrages über den Erwerb der Liegenschaft das von ihnen gewünschte Objekt ausgewählt haben und ihre Absicht darauf gerichtet war, ein vollständig geplantes Fertighaus, auch wenn es noch nicht gebaut war, zu erwerben. Es liegt auch auf der Hand, dass die F-GmbH die wirtschaftliche Verfügungsmacht am gegenständlichen Grundstück nur zum Zwecke der Errichtung der von ihr projektierten Häuser erworben hat. Es kann daher von einem zufälligen Zusammentreffen von Haus- und Grundkauf wohl nicht gesprochen werden.

Entscheidend ist im Berufungsfall, dass der gemeinsame Wille von Organisator- und Erwerberseite darauf gerichtet war, dass den Erwerbern das Grundstück letztlich bebaut zukommt. Die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist dann nicht rechtswidrig, wenn der einheitliche Vertragswille auf die Beschaffung des Grundstückes samt Haus gerichtet ist.

Die hier unzweifelhaft gegebene Einbindung in ein von der Organisatorseite vorgegebenes und von den Erwerbern voll akzeptiertes Gesamtkonzept schließt es aus, den Erwerbern die Qualifikation eines selbständig "Schaffenden" zuzubilligen und kommt den Erwerbern daher *nicht die geforderte Bauherreneigenschaft zu*.

Die Behauptung des Bw., dass zwischen dem Grundstückserwerb und der Errichtung des Hauses keine finale Verknüpfung bestünde, ist damit eindeutig widerlegt.

Auf Grund der Verflechtungen zwischen Grundstückserwerb und Gebäudeerrichtung bilden demnach auch die Errichtungskosten für das Gebäude einen Bestandteil der Gegenleistung im Sinne der Grunderwerbsteuer und waren in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer mit ein zu beziehen.

Der Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid war daher spruchgemäß der Erfolg zu versagen.

Dass das Recht auf Vorschreibung der Grunderwerbsteuer im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides noch nicht verjährt war, wurde unter Punkt a) hinreichend dargestellt und war auch in diesem Punkt der Berufung kein Erfolg beschieden.

Auf Grund des im Berufungsverfahren vorgelegten Schreibens der K-GmbH vom 1. September 1999 über die Herabsetzung der Auftragssumme auf 1.442.291,00 S war die Bemessungsgrundlage gegenüber dem angefochtenen Bescheid auf 905.435,00S, das entspricht 65.800,60 Euro, herabzusetzen und ergibt sich daraus eine Grunderwerbsteuerschuld in Höhe von 2.303,00 Euro.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

.

Graz, am 18. Oktober 2007