



GZ. RV/0433-G/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Gerhard Petrowitsch, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung betreffend Festsetzung der Grunderwerbsteuer im wiederaufgenommenen Verfahren 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 3.4.1998 erwarben die Bw. und MW von KM je zur Hälfte das neugebildete Grundstück 397/4 aus der Liegenschaft EZ GB im Ausmaß von 650 m<sup>2</sup> sowie je 1/18 einer neugebildeten Wegparzelle.

Als Kaufpreis wurde insgesamt ein Betrag von 247.000,- S vereinbart.

Des Weiteren verpflichteten sich die Käufer zusätzlich zum vereinbarten Kaufpreis einen Aufschließungskostenbeitrag von 22.000,- S zu bezahlen.

Mit Bescheid vom 27.5.1998 setzte das Finanzamt die Grunderwerbsteuer für die Bw. fest.

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.

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, welche hinsichtlich einer Bauparzelle bis 31.12.1999 verlängert worden war.

Diese 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.*

In der Folge erging am 28.11.2000 eine Anfrage an die Bw., woraufhin diese mitteilte, dass

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

Dem Schreiben waren ein Projektentwurf, die Annahmeerklärung, der Bauvertrag und die Schlussrechnung beigelegt.

Dem Projektentwurf (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.

Lt. Annahmeerklärung vom 19.1.1998 nahmen die Bw. und MW rechtsverbindlich das Angebot der LGmbH als Eigentümer/Verfügungsberechtigter an, die Parzelle Nr. 9 zum Kaufpreis von 247.095,-- S käuflich zu erwerben.

Der Bauvertrag wurde am 27.2.1998 abgeschlossen mit einem Rohbaufixpreis von 650.000,-- S.

Diesen Gesamtbetrag weist auch die Schlussrechnung vom 7.8.1998 auf.

Am 17.12.2001 erging seitens des Finanzamtes der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur 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. Davon getrennt und unabhängig sei die Bw. an die GGmbH herangetreten und hätte um Anbotslegung hinsichtlich eines von MW und der Bw. geplanten Hauses gebeten. Nach Überprüfung und Vergleich mit Alternativanbietern habe die Bw. der GGmbH den Auftrag erteilt, wobei es im Bereich der Bw. gelegen wäre den Ort der Errichtung des Hauses aufzuzeigen. Erst später, nämlich am 3.4.1998, wäre die gegenständliche Liegenschaft von KM erworben worden, welche als Bebauungsgrundstück der GGmbH zur Verfügung gestellt worden sei. Die Bw. habe von dem Anbot lt. Projektunterlagen der LGmbH keinen Gebrauch gemacht, sondern eine eigene Planung durchgeführt. Die Bw. sei an kein vorgegebenes Gebäude gebunden gewesen und sei es der Bw. freigestanden die GGmbH oder einen anderen Bauherrn zu wählen. Überdies beinhaltete der Liegenschaftskaufvertrag keinerlei Auflösungsvereinbarung für den Fall der Nichterrichtung eines Hauses wie im Prospekt durch die GGmbH. Die Bw. habe keine Kenntnis der vom Finanzamt behaupteten Verflechtung zwischen den beiden Firmen und KM gehabt; es sei ihr vollkommen frei gestanden, welche Baufirma sie mit der Planung und Errichtung eines Hauses beauftrage. Auch seien der Bw. keinerlei Projektierungskosten angelastet oder geltend gemacht worden. Es habe eine Eigenplanung unter Berücksichtigung der von der Gemeinde vorgegebenen Auflagen stattgefunden.

Am 26.4.2002 erging seitens des Finanzamtes die abweisliche Berufungsvorentscheidung.

Am 2.5.2002 wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz eingebracht.

#### ***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 errichtenden 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 nahm aber eindeutig die Rolle eines Bauorganisators (in Kooperation mit der GGmbH) ein. Diese hat 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, 2001/16/437).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat (vgl. z.B. 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:

Auf die Frage lt. Vorhalt vom 28.11.2000, ob das Grundstück alleine oder in Verbindung mit einem von der GGmbH zu errichtenden Haus angeboten wurde, teilte die Bw. mit, dass das Grundstück in Verbindung mit Haus angeboten wurde.

In der Berufung dagegen führt die Bw. aus, dass erst nach Vergleich mit Alternativanbietern der Auftrag an die GGmbH erteilt worden wäre und erst später das Grundstück erworben worden sei.

Abgesehen vom Widerspruch dieser Angaben, sprechen auch die Tatsachen dagegen, da die Bw. bereits am 19.1.1998 die Annahmeerklärung betreffend das Grundstück unterfertigt hat und der Bauauftrag an die GGmbH erst am 27.2.1998 erfolgt ist.

Dem Hinweis der Bw., dass im Grundstückskaufvertrag keine Auflösungsvereinbarung für den Fall der Nichterrichtung des Hauses durch die GGmbH enthalten sei, ist entgegen zu halten, dass keinerlei Notwendigkeit mehr für eine derartige Vereinbarung bestanden hat, da die GGmbH zum Zeitpunkt der Vertragserrichtung von der Bw. bereits beauftragt war.

Nicht glaubwürdig erscheint auch die Darstellung der Bw., dass sie keine Kenntnis von der Verflechtung zwischen den Firmen und KM gehabt hätte. Gegen diese Darstellung spricht dass die Annahmeerklärung betreffend den Grundstückserwerb gegenüber der LGmbH abgegeben worden war, die Bw. über die Prospektunterlagen verfügt hat und erst zum Schluss der Grundstückskaufvertrag mit KM errichtet worden war.

Auch die Ausführungen der Bw., dass sie an kein vorgegebenes Gebäude gebunden gewesen sei, gehen ins Leere, da schon den Prospektunterlagen zu entnehmen ist, dass die Grundvariante in jeder Hinsicht individuell angepasst bzw. neu erarbeitet werden kann.

Aus all diesen Ausführungen folgt, dass der Bw. die Bauherreneigenschaft nicht zugesprochen werden kann.

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

Graz, 16. März 2004