



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 7

GZ. RV/0175-G/06,
miterledigt RV/0047-G/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Rechtsanwalt, vom 29. Juli 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 24. Juni 2002 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 31. März 2000 erwarb die Berufungswerberin (= kurz Bw.) gemeinsam mit G.A. (beide in der Folge Erwerber) von den Ehegatten H. und C. SR aus der Liegenschaft EZ111 Grundbuch KG-LA je zur Hälfte das Grundstück Baufläche xxx/9 im Ausmaß von 797 m² sowie einen je 1/22 Miteigentumsanteil an den Grundstücken xxx/4 LN, 335/20 und xxx/21 je Sonstige (Weg) der EZ222 KG-LA um einen Kaufpreis von insgesamt 371.161,00 S, somit um je 185.580,50 S.

Der Kaufvertrag wurde am 27. April 2000 beim Finanzamt BN. zur Abgabenbemessung durch das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Graz eingereicht.

Mit Bescheid vom 12. Mai 2000 wurde der Bw. ausgehend vom anteiligen Kaufpreis von 185.580,50 S für den Liegenschaftserwerb Grunderwerbsteuer in Höhe von 6.495,00 S (472,01 Euro) vorgeschrieben.

Mit Vorhalt vom 19. März 2001 wurden an die beiden Erwerber seitens des Finanzamtes eine Reihe von Fragen zum Grundstücks- bzw. Hauserwerb herangetragen.

Mit der daraufhin im Mai 2001 eingegangenen Vorhaltsbeantwortung legten die Erwerber dem Finanzamt einen Bauträgervertrag, abgeschlossen zwischen den Erwerbern mit der L-GmbH (in der Folge kurz = L-GmbH), vom 11. März 2000 vor. Dieser Vertrag wurde von Baumeister Ing.S.A. der auch der Planverfasser laut Einreichplan war, mitunterfertigt.

Das Bauansuchen (datiert mit dem 7. April 2000) samt Einreichplan (erstellt am 7. April 2000) wurde von den Erwerbern am 25. April 2000 bei der Baubehörde eingebracht.

Nach dem genannten Bauträgervertrag verpflichtete sich die L-GmbH auf dem oa. Grundstück aus der KG-LA , für die Erwerber ein L-GmbH Baumeisterhaus zu errichten.

Unter Punkt I. des Vertrages wurde die Lieferung und Herstellung eines in weiterer Folge genau beschriebenen Gebäudes vereinbart.

Weiters wurde im Vertrag festgehalten, dass der vorliegende Bauträgervertrag in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Kaufvertrag betreffend das Grundstück stehe. Die Lieferung und die Herstellung des Vertragsobjektes erfolge auf einem mit gesondertem Kaufvertrag von dritten Personen erworbenem Grundstück.

Als Entgelt wurde unter Punkt III. für die Lieferung des Gebäudes ein Gesamtfixpreis von 2.157.843,00 S vereinbart.

Unter Punkt III. (Entgelt) 1.c wurde festgehalten, dass der Gesamtpreis, jedoch ohne *Grundkosten*, auf ein Treuhandkonto zu leisten sei.

Der Kaufpreis für die mit gesondertem Kaufvertrag erworbene Liegenschaft *Grundstück* Nr.: 11 aus EZ 674 sei nach Maßgabe der entsprechenden Bestimmungen im gesonderten Kaufvertrag fällig.

Der Werklohn für die Errichtung des Gebäudes sei in bestimmten im Vertrag näher festgelegten Tranchen zu entrichten.

Unter Punkt VII. „sonstige Vereinbarungen“ wurde festgehalten, dass es nach der jüngeren Rechtsprechung des VwGH nicht auszuschließen sei, dass unter Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise seitens der Finanzbehörden der Erwerb des Grundstückes von einem Dritten im Zusammenhang mit dem von der L-GmbH herzustellenden Gebäude als wirtschaftliche Einheit betrachtet und der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage zu Grunde gelegt werde. Die Vertragspartner nahmen daher einvernehmlich zur Kenntnis, dass eine Vorschreibung der Grunderwerbsteuer auf Basis des Kaufpreises für das Grundstück und des Werklohnes für die Errichtung des Gebäudes erfolgen könne, und die so festgestellte

Bemessungsgrundlage auch Grundlage für die Eintragungsgebühr sei. Jedenfalls entstünden aus diesem Tatbestand heraus keine wie immer gearteten Ansprüche gegenüber der L-GmbH.

Weiters wurde vereinbart, dass sämtliche Nebenkosten, wie Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr, Honorar des Errichters des *Grundstückskaufvertrages* als nicht im Kaufpreis/Werklohn enthalten von den Vertragspartnern gesondert bezahlt werden.

Unter Punkt VII. wurde ua. festgehalten, dass die Erwerber mit der Durchführung von Sonderwünschen nur die mit dem Bauträgerobjekt beschäftigten Unternehmen beauftragen können.

Die *Erwerber* gaben in der **oa. Vorhaltsbeantwortung** weiters bekannt, dass sie auf das gegenständliche Projekt über eine Freundin, die bereits dort gebaut hat, aufmerksam geworden seien.

Das Grundstück sei ihnen von der L-GmbH zum Kauf angeboten worden. Auch die Verhandlungen über den Grundstückserwerb seien mit der L-GmbH geführt worden.

Die Planung des Gebäudes sei durch die L-GmbH erfolgt.

Es sei ein Fixpreis vereinbart worden.

Den Erwerbern seien von der L-GmbH auch Projektierungskosten in Höhe von 25.000,00 S sowie Wegeerrichtungskosten von rund 32.600,00 S verrechnet worden.

Die L-GmbH hätte die am Bau beteiligten Professionisten beauftragt (außer Erschließung) und sei auch die Rechnungslegung an diese erfolgt.

Das Finanzamt erlangte im Zuge von Ermittlungen Kenntnis von einer Vereinbarung vom 3. Februar 1999 und Nachtrag (beide Urkunden wurden beim Finanzamt nicht angezeigt), abgeschlossen zwischen den Ehegatten H. und C. SR und der L-GmbH. Darin wurde die L-GmbH mit der Projekterstellung für die im Eigentum der Ehegatten SR stehenden Liegenschaft EZ111 Grundbuch KG-LA im Ausmaß von 10.700 m² beauftragt.

Objekt dieser Vereinbarung war also jene Liegenschaft, aus der das berufungsgegenständliche Grundstück durch Teilung hervorgegangen ist.

Unter Punkt II. dieser 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 SR als grundbücherliche Eigentümer der genannten Liegenschaft der L-GmbH die ausdrückliche Verkaufsermächtigung, wonach die L-GmbH im Rahmen der Durchführung ihres Projektes ausschließlich mit dem Verkauf der Grundstücke

beauftragt und hiezu ermächtigt wurde. Die Ehegatten SR verpflichteten sich 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.

Die Ehegatten SR verpflichteten sich im Rahmen ihrer Rechtsstellung die Projektdurchführung der L-GmbH voll und ganz zu unterstützen, insbesondere gegenüber Ämtern und Behörden erforderliche Erklärungen abzugeben, Urkunden zu unterfertigen und sohin den Projektzweck voll zu unterstützen.

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

Unter Punkt III. der Vereinbarung wurde ein Kaufpreis von 260,00 S/m² vereinbart, den die L-GmbH an die Liegenschaftseigentümer zu leisten hatte. Außerdem wurde seitens der Eigentümer einer Ranganmerkung über die beabsichtigte Veräußerung zugestimmt und diese in der Folge auch verbüchert.

Der Gesamtkaufpreis war von der L-GmbH an die Ehegatten SR bis zum 1. Juli 1999 zu entrichten.

Darüber hinaus stellten die Ehegatten SR 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 L-GmbH zufließen.

Der Verkaufspreis an diese dritten Personen betrug schließlich rund 460,00 S/m².

Diese Verkaufsermächtigung berechtigte auch die L-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 L-GmbH zu tragen.

Mit Bescheid vom 24. Juni 2002 nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend die Festsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 303 BAO wieder auf.

Begründet wurde dies damit, dass das Finanzamt durch Erhebungen Kenntnis erlangt habe, dass der Kaufvertrag zur Errichtung des gegenständlichen Hauses bereits vor Abschluss des Kaufvertrages über das Grundstück erfolgt sei und im Bauträgervertrag bereits das gegenständliche Grundstück bezeichnet worden sei.

Es habe damit zum Zeitpunkt des Grundstückskaufes bereits die Absicht, das Grundstück mit einem bestimmten Haustyp zu bebauen bestanden.

Es sei somit durch den unmittelbaren Zusammenhang der beiden Vertragsabschlüsse –auch wenn die beiden Vertragsurkunden aufeinander keinen Bezug genommen hätten– festgestanden, dass die Erwerber das Grundstück jedenfalls nur im bebauten Zustand erhalten sollten. Da ursprünglich nur das Entgelt für den Grundstückserwerb der Grunderwerbsteuer unterworfen worden war, die Grunderwerbsteuer richtigerweise von der Gesamtgegenleistung, somit auch vom Kaufpreis für das Haus zu bemessen gewesen sei und die Kenntnis dieser Umstände zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätte, sei das Verfahren wieder aufzunehmen gewesen.

Gleichzeitig erließ das Finanzamt einen neuen Sachbescheid und setzte darin die Grunderwerbsteuer anteilig mit 3.216,28 Euro fest.

Die nunmehrige strittige Bemessungsgrundlage, zusammengesetzt aus Grunderwerbspreis und Hauserrichtungskosten beträgt anteilig 1.264.501,00 S. Bisher waren vorgeschrieben 472,01 Euro. Die strittige Mehrvorschreibung führte zu einer Nachforderung von 2.744,27 Euro.

Mit Berufung vom 29. Juli 2002 bekämpfte die Bw. den Wiederaufnahmebescheid und den im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen neuen Sachbescheid.

Die Berufung richtet sich gegen die Rechtswidrigkeit des Inhaltes und des Verfahrens der angefochtenen Bescheide.

Nach Wiedergabe einzelner Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes betreffend die Bauherrenproblematik führte die Bw. aus, dass eine wesentliche Frage jene sei, wann von einer finalen Verknüpfung ausgegangen werden könne. Abgesehen vom Grundstückserwerb von unbebauten Grundstücken aus spekulativen Gründen bzw. für Investitionszwecke erfolge der Erwerb eines Baugrundstückes wohl ausschließlich in der Absicht, darauf ein Haus zu bauen. Nach der Rechtsprechung des VwGH sei das Vorliegen dieser erforderlichen Verknüpfung daran zu messen, ob ein Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden sei.

Im vorliegenden Fall sei daher zu prüfen, ob die Fa. L-GmbH als Organisator angesehen werden könne. Die Verkäufer der gegenständlichen unbebauten Liegenschaft seien von der Firma L-GmbH völlig unterschiedliche Personen. Diese seien weder an der Bauträgerfirma als Gesellschafter beteiligt noch würde diesen durch die Bebauung der Liegenschaft irgendein Vorteil zukommen.

Im Zeitpunkt des Grundstückskaufvertrages habe sich das Grundstück in unbebautem Zustand befunden. Die Abgabenbehörde ziehe allein aus dem Abschluss des Bauträgervertrages *vor* dem Grundstückskaufvertrag den Schluss, dass im Zeitpunkt des Grundstückserwerbes die Absicht bereits festgestanden sei, ein mit einem ausgesuchten Haustyp bebautes Grundstück zu erwerben. Bei dieser Beurteilung habe das Finanzamt übersehen, dass die L-GmbH häufig Häuser auf Grundstücken errichte, welche bereits länger im Besitz der Auftraggeber stünden. Alleine aus der Beauftragung der L-GmbH auf ein Gesamtkonzept zu schließen, sei nicht gerechtfertigt.

Die Suche eines geeigneten Grundstückes und die Auswahl des gewünschten Hauses würden in der Praxis immer parallel laufen, weshalb die vom Finanzamt vertretene Ansicht, es liege ein zeitlicher Zusammenhang vor, nicht gerechtfertigt erscheine. Für die Bw. sei seit mehreren Monaten festgestanden, ein Grundstück von der Verkäuferin erwerben zu wollen. Rein aus organisatorischen Gründen sei das Grundstück erst nach dem Abschluss des Bauträgervertrages erworben worden. Aus keiner Bestimmung des Grundstückskaufvertrages gehe eine Verpflichtung des Käufers, auf dem Grundstück ein Haus der L-GmbH errichten zu lassen, hervor. Die genaue Grundstücksbezeichnung im Bauträgervertrag sei für die beauftragte Firma wichtig.

Gegen das Vorliegen eines Gesamtkonzeptes spreche auch eine Bestimmung im Bauträgervertrag, wonach sich die gesetzlichen Rücktrittsrechte nicht auf den mit einem Dritten bezüglich des Baugrundstückes geschlossenen Vertrages beziehen würden. Der Käufer des Grundstückes hätte nach § 5 BTVG durchaus vom Bauträgervertrag zurücktreten und einen anderen Anbieter mit der Bauausführung beauftragen können. Die Firma L-GmbH genieße am Markt einen sehr guten Ruf und somit Vertrauen in ordnungsgemäße Bauführung. Dies seien die Gründe für eine einheitliche Beauftragung des Anbieters gewesen. Die einzelnen Häuser würden sich sowohl in den Innen- als auch in den Außenbereichen deutlich voneinander unterscheiden - ein Umstand, der die konkreten Gestaltungsmöglichkeiten des Bauwerbers aufzeige.

Eine wesentliche Frage für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft des Käufers sei die Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung.

Daneben gebe es als Kriterien für die Bauherreneigenschaft das Baurisiko sowie das finanzielle Risiko. Nur wenn der Vertragspartner der Verkäufer oder ein Organisator im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes sei, werde das Risiko auf diese Personen überwält. Dass die L-GmbH aber nicht Organisator im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes sei, gehe schon aus den obigen Ausführungen hervor.

Im Grundstückskaufvertrag finde sich kein Hinweis auf den Bauträgervertrag. Dies wäre gar nicht möglich gewesen, da Grund- und Gebäudeverkäufer in keinerlei Beziehung zueinander stünden. Das laut Vertrag mit der L-GmbH zu errichtende Gebäude hätte auch auf einem anderen Grundstück errichtet werden können. Nach dem Bauträgervertrag sei es nicht ausgeschlossen gewesen, dieses Haus eventuell auf einem anderen Grundstück zu errichten.

Die Firma L-GmbH sei nicht als Organisator im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes anzusehen, weshalb auch der vereinbarte Fixpreis nicht zur Versagung der Bauherreneigenschaft führen könne.

Die Erwerber seien nicht verpflichtet gewesen ein fixfertiges Konzept unveränderbar zu übernehmen.

Es sei ihnen möglich gewesen mehrere Elemente eigenständig zu ändern. Auch das Verfliesen der Böden und die Malerarbeiten seien in Eigenregie vorgenommen worden, sie hätten weiters an der Raumaufteilung mitgewirkt und eine Bodenheizung veranlasst. Die Erwerber hätten somit auf die bauliche Gestaltung des Hauses und zwar auf die Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen können. Im Übrigen sei es nach der Judikatur des VwGH nicht erforderlich, dass der Bauherr auf die bauliche Gestaltung des Hauses tatsächlich entscheidenden Einfluss nimmt.

Es bestehe keinesfalls ein Konnex zwischen dem Bauträgerauftrag und dem Grundstückskauf. Keinesfalls sei der Bau auf das letztendlich ausgesuchte Grundstück festgelegt gewesen.

Das Haus sei auch erheblich umgeplant worden bzw. seien noch in der Bauphase Abänderungen erfolgt.

Es seien auch Häuser von anderen Anbietern auf den Grundstücken der Verkäufer errichtet worden.

Das Baurisiko sei bei den Erwerbern gelegen. Sowohl die Planung als auch der Grundstücksankauf seien eigenständig von den Erwerbern entschieden worden.

Es widerspreche zudem den Bestimmungen des EU-Rechtes über den freien Waren- und Dienstleistungsverkehr, wenn hier Leistungen des Anbieters in benachteiligender Weise mit einer erhöhten Steuer belegt werden würden. Für eine Bauträgerfirma entstände gegenüber einem Baumeister, der nur ein Haus errichtet, ein Wettbewerbsnachteil. Dies stelle eine dem

EU-Recht widersprechende Ungleichbehandlung dar und komme dem Bescheid aus diesem Grund keine Berechtigung zu.

Es wäre die erhöhte Steuer nicht zum Tragen gekommen, wenn der Berufungswerber einen Mitbewerber der L-GmbH als Hauserrichter gewählt hätte.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. September 2005 wurde das Berufungsbegehren abgewiesen.

Das Finanzamt führte in seiner Begründung ua. aus, dass zwischen den Grundstücksverkäufern und der Hausverkäuferin eine enge persönliche Verflechtung bestanden habe. Das Finanzamt verwies diesbezüglich auch auf die oa. Vereinbarung vom 3. Februar 1999 zwischen den Ehegatten SR und der L-GmbH, wonach Letztere das ausdrückliche Verkaufsrecht für das gegenständliche Grundstück hatte.

In der Folge stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Aus den vorliegenden Verwaltungsakten geht ferner hervor:

Die Liegenschaft EZ111 , KG-LA wurde in 11 Bauparzellen aufgeteilt und wurden diese von der L-GmbH im bebauten Zustand zum Kauf angeboten.

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

„Wohnen rund um BN. !, über 200 aktuelle Bauplätze, Haus+Grund+Keller+alle Nebenkosten, z.B., mtl. 5.669,00 S, Ziegelmassiv- oder Fertigteilhaus, Eigenmittel 300.000,00 S bis 500.000,00 S Jungfamilie angenommen!, Detaillierte Kalkulation lt. Projektunterlagen!“ oder:

„Haus+Grund+Keller+alle Nebenkosten

Aktuelle Projekte z.B. in:.....LA , mtl. 5.669,00 S.“

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

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

An anderer Stelle (Stand 2. Juni 1999) wurden die Häuser im Projekt LAII (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 wir Ihnen eine unabhängige Finanzierungsberatung an, die Ihnen Aufschluss über die jeweiligen Rückzahlungsmodalitäten geben soll.“

Die L-GmbH bezeichnete sich darin als Bauträger und Projektierer.

Auf sämtlichen elf aus der EZ111 KG-LA neu hervorgekommenen Baugrundstücken hat entweder die L-GmbH als Bauträger in Massivbauweise Häuser selbst errichtete oder in Kooperation mit einem Fertigteilhaushersteller, mit dem die L-GmbH einen Abnahmevertrag hatte, errichtet.

In allen Fällen war Baumeister Ing.S.A. der Planverfasser und war dieser auch bei den Bauverhandlungen anwesend. Alle überreichten Einreichpläne tragen den Aufdruck der L-GmbH.

In einem anderen ho. anhängigen Verfahren betreffend das Projekt LAII wurden von den Erwerbern Projektunterlagen vorgelegt, in denen die L-GmbH das Projekt „LAII“ bewirbt. Das gegenständliche Objekt ist Teil dieses Projektes.

Auf Seite 1 dieser Unterlagen scheint die Überschrift Projekt „LAII“ auf. Darunter ist ein Einfamilienhaus abgebildet. Am Seitenende ist das Firmenlogo der L-GmbH sowie deren vollständige Firmenbezeichnung inklusive Adresse eingeblendet. In der Folge wird das Projekt vorgestellt. Hinsichtlich der angebotenen Häuser wird ausgeführt, dass die vorgeschlagenen Haustypen nur als Beispiel zu verstehen seien. Natürlich würde auch nach individuellen Wünschen geplant und gebaut.

Das Projekt werde auf einer eben und sonnig gelegenen Fläche von rd. 11.000 m², die in 11 Bauparzellen zu je ca. 800 m² aufgegliedert worden seien, errichtet. Geplant sei die Errichtung von Einfamilienhäusern inkl. den vorgeschriebenen Autoabstellplätzen. Die Baugründe seien straßenseitig voll aufgeschlossen. Das Projekt orientiere sich an den neuesten Erkenntnissen der Bauphysik und entspreche in Ausführung und Ausstattung gehobenen Ansprüchen.

Weiters wurden die Lage des Grundstückes und die vorhandene Infrastruktur beschrieben, eine Orts- und Wegebeschreibung sowie ein Lageplan mit dem Ausweis der 11 Bauparzellen beigelegt.

Als Ansprechpartner wird die L-GmbH angeführt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad a) Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens:

Die Bw. bekämpft zunächst die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Festsetzung der Grunderwerbsteuer. Sie bringt keine expliziten Einwendungen gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens vor, lässt aber erkennen, dass sie die vom Finanzamt vertretene Rechtsansicht, die zu einer Nachforderung der Grunderwerbsteuer geführt hat, nach dem vorliegenden Sachverhalt prinzipiell für verfehlt hält und solcherart die neu hervorgekommenen Beweismittel nicht zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid führen konnten.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist nach § 303 Abs. 4 BAO unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c (trifft auf den Berufungsfall nicht zu) und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im vorliegenden Fall sind zweifellos erst nach Ergehen des ersten Sachbescheides dem Finanzamt neue Tatsachen und Beweismittel, vor allem der Bauträgervertrag, der Bauvertrag und die Vereinbarung über die Liegenschaftsverwertung zwischen den Ehegatten SR und der L-GmbH zur Kenntnis gelangt. Das nachträgliche Hervorkommen dieser Beweismittel führt, wie im Folgenden näher dargestellt wird, zu einer anderen steuerlichen Beurteilung, dergestalt, dass sowohl das Entgelt für den Grundstückserwerb als auch das Entgelt, dass an die L-GmbH für die Gebäudeerrichtung zu leisten war, der Grunderwerbsteuer unterliegt. Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte daher zu Recht.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens war daher abzuweisen.

Ad b) Berufung gegen den Sachbescheid:

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 eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Erbringt der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer -, ist zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird. Diese Leistungen können also auch an Dritte erbracht werden, insbesondere an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter eines Gebäudes auf dem Grundstück. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht. Wenn also etwa der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen. Dabei kommt es nicht darauf an, dass über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 31. März 1999, ZI. 99/16/0066, und vom 15. März 2001, ZI. 2000/16/0082, mwN, sowie Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Bd. II, 3. Teil Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 88a zu § 5 GrEStG).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung ergibt sich aus dem oben dargestellten Sachverhalt, dem die Berufung substantiell nicht entgegengetreten ist, dass der Berufungswerber durch den Abschluss des Bauträgervertrages und des Bauvertrages mit genauer Grundstücksbezeichnung rund drei Wochen vor dem Grundstückskaufvertrag daran gebunden war, das von der Bauträgerfirma erstellte Projekt zu übernehmen (VwGH vom 22.2.1997, ZI. 95/16/0116).

Damit stand im Zeitpunkt des Grundstückskaufes die Absicht, ein mit dem ausgesuchten Haustyp zu einem Fixpreis bebautes Grundstück zu erwerben, bereits fest.

An der *inneren* Verknüpfung des Grundstückserwerbvorganges und des Bauträgervertrages kann auch das nach § 5 BTVG gesetzlich zustehende Rücktrittsrecht aus Gründen, die der Auftraggeber nicht zu vertreten hat, nichts ändern.

Wenn nun -wie von der Bw. vorgebracht- nur aus organisatorischen Gründen der Grundstückskaufvertrag zeitlich erst nach dem Bauträgervertrag abgeschlossen worden war, kann auch aus diesem Einwand für den Standpunkt der Bw. nichts gewonnen werden, da sie jedenfalls das Grundstück von der L-GmbH erworben hat und diese das Grundstück im Rahmen eines Bauprojektes als Organisator im Zustand der Bebauung zum Kauf angeboten

hatte. Daraus geht jedenfalls klar hervor, dass der Grundstückskauf und der Erwerb des Gebäudes eine Einheit darstellten, selbst wenn der Grundstückskaufvertrag zeitlich vor dem Bauträgervertrag abgeschlossen worden wäre.

Das Vorbringen der Bw., dass der Grundstückskauf und die Planung des zu errichtenden Hauses meist zeitgleich verliefen, entspricht nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens. Der übliche Ablauf sieht die Planung erst nach dem Grundstücksankauf vor, da dann auch die Bebauung nach den Gegebenheiten des Grundstückes erfolgen wird.

Auch wenn die Erwerber individuelle Planungsänderungen vornehmen konnten, die sich im Übrigen durchaus im Rahmen der üblichen Abänderungen bewegen und im Wesentlichen keine Eingriffe in die Gesamtkonstruktion des Gebäudes darstellen, ändert dies nichts daran, dass die L-GmbH Häuser und Grundstücke als Einheit zum Kauf angeboten hatte und der Erwerb folglich auch als einheitlicher Vorgang zu sehen ist.

Ebenso lassen die Werbemaßnahmen der L-GmbH keinen Zweifel zu, dass im Rahmen des Projektes „LAI I“, nur Häuser gemeinsam mit Grundstücken angeboten worden waren.

Die L-GmbH hat diesbezüglich auch als Projektträger die für die Förderung erforderlichen Eingaben beim Amt der Steiermärkischen Landesregierung „Wohnbautisch“ eingebracht und zu diesem Zwecke für die Kategorie „Eigenheime in der Gruppe“ die entsprechende ortsplanerische Stellungnahme erwirkt.

Die L-GmbH hatte als Inhaberin des alleinigen Verfügungs- und Verwertungsrechts für das Baugrundstück dessen Baureife erwirkt und dessen Bebauung im Rahmen eines Gesamtkonzeptes entwickelt. Dies zeigt sich auch darin, dass nur die L-GmbH als Bauträger oder ein mit ihr kooperierender Fertigteilhaushersteller die Häuser für dieses Projekt errichtet hat. Besonders augenscheinlich wird dies auch aus den von der L-GmbH gesetzten Werbemaßnahmen.

Die L-GmbH hat für ihre Projektabwicklung schließlich auch Projektierungskosten verrechnet, was ebenfalls erkennen lässt, dass die L-GmbH im Rahmen eines Gesamtprojektes als Organisator aufgetreten ist und die von ihr vermarkteten Objekte als Einheit von Grund und Häusern verkauft hat.

Auch die oa. Projektunterlagen geben keinen Zweifel, dass das gegenständliche Projekt auf einem Gesamtkonzept mit der L-GmbH als Organisator beruht. Laut diesen Unterlagen hat die L-GmbH konkret Häuser samt bestimmten aufgeschlossenen Grundstücken als Einheit verkauft.

Schließlich wurde der Bauträgervertrag zwischen der L-GmbH und den Erwerbern vor Abschluss des Kaufvertrages für das Grundstück abgeschlossen und wurde in diesem Vertrag das Grundstück bereits bezeichnet. Auch die Baupläne wurden schon vor dem Grundstückskaufvertrag erstellt und samt dem Bauansuchen vor Abschluss des Grundstückskaufvertrages bei der Gemeinde eingereicht. Alle diese Vorgänge lassen klar erkennen, dass zwischen Grundstückserwerb und Bauträgervertrag eine Einheit besteht. Aus dem geschilderten Geschehensablauf geht schlüssig hervor, dass die Erwerber das Grundstück nur als Einheit mit einem zu errichtenden Haus erwerben konnten, auch wenn der Grundstückskaufvertrag keinen Hinweis darüber enthält.

Dass die Erwerber auch Grundstücke anderer Eigentümer besichtigt hatten, bevor sie das gegenständliche Objekt erwarben, hat keinen Einfluss auf die Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes.

Auch der Umstand, dass im *Bauträgervertrag* auf die Zahlungskonditionen für den Grundstückserwerb eingegangen wird und klargestellt wird, dass die Nebenkosten für den Grundstückserwerb von den Erwerbern zu tragen sind und dass der Kaufpreis für das Grundstück nach Maßgabe des gesondert errichteten Kaufvertrages fällig sei, stellt einen eindeutigen Zusammenhang zwischen dem Grundstückserwerb und Bauträgervertrag dar.

Bei voneinander unabhängigen Rechtsverhältnissen wäre ein solcher Hinweis jedenfalls entbehrlich bzw. beweist gerade die Bezugnahme auf den Grundstückskaufvertrag, der gesondert zu errichten ist, die innere Verknüpfung der beiden Rechtsverhältnisse.

Auch der Punkt III. c des Bauträgervertrages, wonach der Gesamtpreis ohne Grundkosten auf ein Treuhandkonto zu überweisen war, lässt den Konnex zwischen Grundstückserwerb und Hauserwerb erkennen.

Der L-GmbH war es offensichtlich klar, dass nach der Rechtslage und Judikatur des VwGH im gegenständlichen Fall auch die Errichtungskosten für das Gebäude der Grunderwerbsteuer unterliegen und hat diese vorsorglich unter Punkt VII. 1) des Bauträgervertrages eine allfällige Inanspruchnahme für die auf den Werklohn entfallende Grunderwerbsteuer durch die Erwerber ausgeschlossen. Auch diese Absicherung der L-GmbH lässt den Zusammenhang zwischen Grundstückserwerb und Bauträger sowie Bauauftrag erkennen.

Das Vorbringen in der Berufung, dass die Firma L-GmbH häufig Häuser auf Grundstücken errichte, welche schon länger im Besitz der Auftraggeber stünden, ist für die Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes ohne Belang.

Die Bw. bringt weiters vor, dass auf den gegenständlichen Grundstücken auch andere Anbieter Häuser errichtet hätten. Dazu ist auszuführen, dass nach den vorliegenden Unterlagen neben der L-GmbH noch ein Fertighaushersteller Häuser auf den neu entstandenen Bauparzellen errichtete. Mit diesem Hersteller der Fertigteilhäuser hatte die L-GmbH aber einen Kooperations- bzw. Abnahmevertrag abgeschlossen und erfolgte auch die Errichtung dieser Häuser innerhalb eines Gesamtkonzepts mit der L-GmbH als Organisator.

Das ins Treffen gebrachte Vorbringen, die Verkäuferin der Liegenschaft sei eine von der Firma L-GmbH völlig unterschiedliche Person, ist nicht richtig, da die L-GmbH durch die Vereinbarung mit den Ehegatten SR vom 3. Februar 1999 über die Einräumung des alleinigen Verfügungs- und *Verwertungsrechtes* bereits wirtschaftliches Eigentum an den Grundstücken erworben hatte.

Wirtschaftlich gesehen war die L-GmbH Grundstücksveräußerer und haben die Erwerber sowohl das Grundstück als auch das darauf errichtete Gebäude in der vereinbarten Ausbaustufe von der L-GmbH erworben.

Die Ausführungen der Bw., dass die zivilrechtlichen Verkäufer und der Bauträger unterschiedliche Personen seien, ist daher auch nicht geeignet, die gegebene Verknüpfung von Grundstückskauf und Errichtung des Hauses in Abrede zu stellen.

Dass die Erwerber bestimmte Eigenleistungen (Hinterfüllen des Kellers, Bau der Garage, Betonieren der Terrasse und Verfliesen des Kellers) selbst erbracht haben und das Grundstück lediglich aus -wie behauptet- organisatorischen Gründen nach Abschluss des Bauträgersvertrages erworben haben, sowie eine etwaige unterschiedliche Gestaltung der einzelnen Häuser, steht der Annahme eines *Zusammenhanges* zwischen Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung ebenfalls nicht entgegen.

Im Übrigen hatten die Erwerber laut Bauträgersvertrag auch keine Dispositionsfreiheit bei der Auftragsvergabe von Sonderwünschen, sondern waren sie an die L-GmbH bzw. deren Auftragnehmer gebunden.

Dem Berufungseinwand, dass auch ein anderer Anbieter mit der Bauausführung beauftragt hätte werden können, steht der Umstand entgegen, dass die Erwerber im gegenständlichen Fall den Auftrag zur Errichtung eines L-GmbH-Baumeisterhauses auf einem genau bezeichneten Grundstück zu einem Fixpreis unbestritten vor dem Erwerb des Grundstückes erteilt hatten. Damit stand im Zeitpunkt des Liegenschaftskaufes die Absicht, ein von der L-GmbH bebautes Grundstück zu erwerben, bereits fest.

Im vorliegenden Fall ist daher entscheidend auf den gemeinsamen Willen der Vertragspartner abzustellen, wonach den Erwerbern das Grundstück letztlich bebaut zukommen sollte. Die Erwerber waren von vornherein in ein fertiges Konzept, das die Errichtung eines Wohnhauses auf dem erworbenen Grundstück vorsah, eingebunden.

Wenn die Bw. vorbringt, Leistungen eines Anbieters würden in benachteiligender Weise mit einer erhöhten Steuer belegt werden und somit EU-rechtswidrig sein, übersieht dieser, dass im vorliegenden Fall der Kaufvertrag, welcher sich auf ein *inländisches* Grundstück bezieht, der Beurteilung zu unterziehen ist. Nur *inländische* Sachverhalte können verglichen werden und treten für alle inländischen, gleich gelagerten Sachverhalte dieselben steuerlichen Konsequenzen ein.

Auf die Besteuerung eines Anbieters von Häusern hat es dabei nicht anzukommen. Im Grunderwerbsteuerrecht ist für die Besteuerung der tatsächliche Erwerbsvorgang und nicht allein der Inhalt der Urkunde maßgeblich. Die grundsätzliche Billigung von Grunderwerbsteuern durch das Gemeinschaftsrecht schließt es aus, derartige Steuern von vornherein als Beschränkungen des Kapitalverkehrs iS des Art 56 Abs. 1 EG anzusehen.

Im Hinblick auf die im gegenständlichen Fall vorhandene Verknüpfung von Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses liegt keine Bauherreneigenschaft der Erwerber vor, weshalb die Kosten der Gebäudeerrichtung neben den Grundstückskosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind.

Der Berufung war daher der Erfolg zu versagen.

Graz, am 21. Dezember 2007