



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 7

GZ. RV/0270-G/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Dr. Alexander Haas, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und Grunderwerbsteuer, jeweils vom 1. April 2003, entschieden:

Die Berufungen werden 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

(1) Im vorliegenden Fall ist – neben der Frage der Rechtmäßigkeit der amtswegigen Verfahrenswiederaufnahme - strittig, ob neben dem Grundkaufpreis auch die Kosten für die

Errichtung des Gebäudes in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen sind oder nicht.

(2) Mit Kaufvertrag vom 4. bzw. 21. Oktober 2002, beim Finanzamt angezeigt am 28. Oktober 2002, haben der Bw. und seine Ehegattin (welche im Weiteren gemeinsam als die Berufungswerber bzw. die Bw. bezeichnet werden) von der L-GmbH als Verkäuferin je zur Hälfte ein Grundstück sowie 1/10-Anteile einiger weiterer Grundstücke um den Kaufpreis von insgesamt € 14.610,04 erworben.

Punkt I. des Vertrages ("Kaufgegenstand") lautet:

"Die Verkäuferin ist zu 1/1 Miteigentumsanteilen außerbücherliche Eigentümerin des laut Teilungsplan des DI D. I. vom 4. Oktober 2001, GZ ... neu herzustellenden Grundstückes 451/11 im Ausmaß von 710 m², KG H., sowie zu je 1/10 Miteigentumsanteilen Miteigentümerin der gleichfalls neu herzustellenden Grundstücke 451/7 sowie zu 1/10 Miteigentumsanteilen Miteigentümerin der EZ 744 sowie 1/10 Miteigentumsanteilen der EZ 745, sämtliche KG ... H. Dieses Grundstück bzw. die bezeichneten Miteigentumsanteile sind nunmehr kaufgegenständlich."

(3) Auf Grund dieses Vertrages hat das Finanzamt dem Bw. zunächst mit Bescheid vom 5. November 2002 die Grunderwerbsteuer auf Basis des halben Grundkaufpreises vorge-schrieben.

(4) In der Folge hat der steuerliche Vertreter, welcher auch Verfasser des oa. Kaufvertrages war, dem Finanzamt mit Schreiben vom 22. Jänner 2003 einen zwischen der L-GmbH einer-seits und den Bw. andererseits abgeschlossenen, mit 2. Oktober 2002 datierten Bauträger-vertrag vorgelegt. Mit diesem Vertrag hat sich die L-GmbH gegenüber den Bw. zur Lieferung und Herstellung eines L.-Baumeisterhauses (Type: VW 102 S) auf dem "von den Vertrags-partnern mit gesondertem Kaufvertrag ... erworbenen Grundstück der KG H." verpflichtet. Als Entgelt für die Gebäudeerrichtung wurde ein Gesamtfixpreis von € 145.631,13 vereinbart (Punkt III. des Vertrages).

In Punkt III. c des Bauträgervertrages wird festgehalten:

"Das vereinbarte Gesamtentgelt, jedoch ohne Grundkosten, ist wie folgt zur Zahlung auf das Treuhandkonto des Treuhänders ... fällig."

Der Kaufpreis für die mit gesondertem Kaufvertrag erworbene Liegenschaft mit Grundstück Nr. 451/11 (Parzelle 2) ist nach Maßgabe der entsprechenden Bestimmungen dieses gesonderten Kaufvertrages fällig."

Sowohl im Grundkaufvertrag als auch im Bauträgervertrag tritt Herr Dr. A. H. als Treuhänder auf.

(5) Daraufhin hat das Finanzamt mit berufungsgegenständlichen Bescheiden die Verfahrenswiederaufnahme verfügt und dem Bw. die Grunderwerbsteuer nunmehr auf Basis der halben Grund- sowie der halben Baukosten zur Vorschreibung gebracht. Die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde damit begründet, dass durch den Bauträgervertrag *"folgende Tatsachen neu hervorgekommen"* seien: *"Gesamtfixpreis € 145.631,13 zuzüglich Grundstückskosten € 14.610,04 , ant. 1/2 = € 80.120,58."*

(6) Die sowohl gegen den Wiederaufnahmsbescheid als auch gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Grunderwerbsteuerbescheid erhobene Berufung wird im Wesentlichen wie folgt begründet:

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen sei gemäß § 21 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage sei nach der Judikatur entscheidend, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechts-erwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst werde. Nach Ansicht des VwGH sei Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer, dass die Gebäudeerrichtung mit dem Grunderwerb in einer finalen Verknüpfung stehe. Das Vorliegen dieser Verknüpfung sei daran zu messen, ob der Erwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist.

Zivilrechtlich habe der Bw. am 21. Oktober 2002 eine zu diesem Zeitpunkt unbebaute Liegenschaft erworben, weshalb aus grunderwerbsteuerlicher Sicht grundsätzlich nicht davon ausgegangen werden könne, es sei ein Grund samt Gebäude erworben worden.

Allein aus dem Umstand, dass der Bauträgervertrag zeitlich vor dem Grundstückskaufvertrag abgeschlossen wurde, stehe für die Behörde – ohne näher auf den konkreten Sachverhalt einzugehen – die Absicht des Bw., ein mit dem ausgesuchten Haustyp bebautes Grundstück zu erwerben, praktisch fest. Die Behörde übersehe, dass die L-GmbH häufig auch Häuser auf Grundstücken errichte, die sich schon länger im Besitz der Auftraggeber befinden. Es sei nicht

gerechtfertigt, allein aus der Beauftragung der L-GmbH auf das Vorliegen eines Gesamt(bebauungs)konzeptes zu schließen.

Auch das Argument des engen zeitlichen Zusammenhanges könne für sich allein nicht überzeugen: Wenn jemand den Erwerb eines Hauses beabsichtige, müsse in der Regel ein enger Zusammenhang zwischen Grundkauf und Bebauungsauftrag bestehen. Die Suche eines geeigneten Grundstückes und die Hausauswahl würden in der Praxis wohl immer parallel laufen. Im Grundkaufvertrag finde sich überdies kein Verweis auf den Bauträgervertrag, und zwar nicht zuletzt deshalb, da Grund- und Gebäudeverkäufer in keiner Beziehung zueinander stünden.

Des Weiteren spreche auch die vertragliche Bestimmung betreffend gesetzlicher Rücktrittsrechte, welche sich nicht auf das Baugrundstück, sondern nur auf den Bauträgervertrag beziehe, gegen die Beurteilung als Gesamtkonzept.

Wenn die L-GmbH ein Gesamtkonzept verkauft hätte, wäre die Bebauung durch eine Vereinbarung zum Zeitpunkt des Grunderwerbes aus finanziellen Gründen entsprechend abgesichert worden. Dies sei aber hier nicht der Fall gewesen, der Bw. hätte auch einen anderen Anbieter mit der Bauausführung beauftragen können. Wirtschaftlich würden sich jedoch bei einer einheitlichen Beauftragung eines Herstellers für die Käufer zahlreiche positive Synergieeffekte ergeben. Die L-GmbH genieße am Markt einen sehr guten Ruf, weshalb das Vertrauen in eine ordnungsgemäße Bauausführung gegeben gewesen sei. Dies habe *"im Ergebnis zu einer einheitlichen Beauftragung des Anbieters L."* geführt.

Die Behörde sei bei ihrer Beurteilung in erster Linie vom Ergebnis (Verkauf aller Häuser durch die L-GmbH) ausgegangen. Die errichteten Häuser würden sich jedoch sowohl äußerlich wie auch in den Innenbereichen durchaus voneinander unterscheiden (es gebe zB Einfamilienhäuser, aber auch Doppelhäuser). Die konkreten Gestaltungsmöglichkeiten der Erwerber würden daher gegen die Beurteilung der Finanzbehörde sprechen. Die Bw. seien nicht verpflichtet gewesen, ein fixfertiges Konzept unveränderbar zu übernehmen. Eine wesentliche Voraussetzung für die Zuerkennung der Bauherreneigenschaft sei aber gerade die Möglichkeit der Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Gebäudes. Sofern die vom Errichter vorgeschlagene Gesamtgestaltung vollinhaltlich den Vorstellungen des Bauwerbers entspreche, so könne allein die Tatsache, dass er keine Änderungen vornimmt, nicht dazu führen, dass er nicht als Bauherr anerkannt wird.

Hinsichtlich der Fixpreisvereinbarung sei entscheidend, mit wem diese getroffen wird: Ist der Vertragspartner der Verkäufer oder der Organisator und wird das Risiko der planmäßigen Ausführung an diese Personen überwält, dann spreche dies gegen die Bauherreneigenschaft des Erwerbers. Im vorliegenden Fall könne aber nicht davon ausgegangen werden, dass die L-GmbH als Organisator iSd. Grunderwerbsteuergesetzes anzusehen sei.

Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Bauträgervertrages habe der Bw. auch Grundstücke von anderen Mitbewerbern besichtigt. Er hätte sich auch für ein anderes Grundstück entscheiden können, das Haus sei als Sonderplanung (Eigenplanung) seitens der L-GmbH erstellt worden. Im Umfeld seien auf Grundstücken desselben Verkäufers auch Häuser von anderen Anbietern errichtet worden, es könne dem Bw. nicht zum Nachteil gereichen, dass sein Haus seitens eines Anbieters geplant wurde, welcher auch auf anderen Grundstücken (in unmittelbarer Nähe) Häuser errichtet habe. Die Planung sei von den Bw. eigenständig erfolgt, diesen sei auch die volle Entscheidungsgewalt über das anzukaufende Grundstück zugekommen.

Der Bauträgervertrag sei vor Ankauf des Grundstückes abgeschlossen worden, ohne dass eine zwingende Verbindung zwischen der Errichtung des Hauses und dem speziell später angekauften Grundstück bestanden hätte. Die Bw. hätten unabhängig vom Abschluss des Bauträgervertrages auch jedwedes andere Grundstück in H. kaufen können. Nach Besichtigung verschiedener Grundstücke hätten sie sich letztendlich für dieses spezielle Grundstück entschieden.

Es widerspreche überdies den EU-rechtlichen Bestimmungen über den freien Waren- und Dienstleistungsverkehr, wenn die Leistungen der L-GmbH mit einer erhöhten Steuer belegt werden, wohingegen dies bei von Drittanbietern errichteten Häusern nicht der Fall sei.

Die Entscheidung, die L-GmbH mit der Bauausführung zu beauftragen, sei unabhängig vom Grunderwerb gefallen. Ursache sei das in Summe optimale Angebot gewesen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise könne nicht von einem einheitlichen Vertragsgeflecht ausgegangen werden. Es würden zwei völlig unabhängige Verträge vorliegen. Bemessungsgrundlage könne somit nur das sein, was der Bw. für den Erwerb des unbebauten Grundes aufgebracht habe.

(7) In seiner abweisenden Berufungsvorentscheidung führt das Finanzamt insbesondere aus, dass im Bauträgervertrag die Lieferung und Herstellung des Gebäudes auf dem letztlich erworbenen Grundstück ausdrücklich vereinbart worden sei. Damit sei bereits im Zeitpunkt des Grundstückskaufes die Absicht festgestanden, ein mit dem ausgesuchten Haustyp bebautes Grundstück zu erwerben.

Daraufhin wurde von Seiten des Bw. der Vorlageantrag gestellt.

(8) Auf Grund des vom unabhängigen Finanzsenat ergangenen – die Berufung gegen den Wiederaufnahmsbescheid betreffenden - Mängelbehebungsauftrages vom 15. Dezember 2003 hat der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 13. Jänner 2004 ergänzend vorgebracht, es würden keinerlei die Wiederaufnahme rechtfertigenden Tatsachen vorliegen. Im angefochtenen Bescheid werde *"lediglich mündlich"* auf das Hervorkommen neuer Tatsachen verwiesen, eine nähere Begründung hiezu sei jedoch nicht erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zur Berufung gegen den Wiederaufnahmsbescheid:

Nach § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen 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 Zeitpunkt der Erlassung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 5. November 2002 lagen dem Finanzamt nur die vom Bw. erstattete Grunderwerbsteuererklärung, in der als Gegenleistung nur der Grundstückskaufpreis angeführt war, und der Grundkaufvertrag vom 4. bzw. 23. Oktober 2002 vor. Daraus ergaben sich jedoch keinerlei Hinweise auf den zeitlich kurz davor mit der L-GmbH abgeschlossenen Bauträgervertrag. Dieser wurde dem Finanzamt erst im Jänner 2003 – sohin nach Erlassung des Erstbescheides - zur Kenntnis gebracht. Dieser Vertrag bzw. dessen Abschluss stellt somit ohne Zweifel ein neues Beweismittel bzw. eine neue Tatsache iSd. eingangs zitierten Gesetzesbestimmung dar. Bei entsprechender Kenntnis und richtiger rechtlicher Subsumtion hätte das Finanzamt schon im Zeitpunkt der Erlassung des durch die Wiederaufnahme behobenen Bescheides zu einer Einbeziehung der Baukosten in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage und somit zu einem höheren Steuerbetrag kommen müssen. Dies ist für die Rechtmäßigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens jedenfalls ausreichend (zB VwGH vom 9. August 2001, 98/16/0392; Stoll, BAO-Kommentar, S. 2931 ff).

Der Bescheidsbegründung des Finanzamtes ist auch zweifelsfrei zu entnehmen, dass es die Verfügung der Wiederaufnahme auf den nachträglich hervorgekommenen Bauträgervertrag

und die sich letztlich daraus ergebenden – dem Finanzamt bislang nicht bekannten – Tatsachen (Verkauf von Grund samt Haus) gestützt hat.

Im Sinne dieser Ausführungen ist die mit angefochtenem Bescheid verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens somit jedenfalls zu Recht erfolgt.

2. Zur Berufung gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Grunderwerbsteuerbescheid:

Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Die Steuer ist laut § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Gemäß § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Wie in der Berufung – zunächst zutreffend - ausgeführt wird, ist auf Grund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter einer Gegenleistung auch alles zu verstehen, was der Erwerber über den Kaufpreis für das unbebaute Grundstück hinaus aufwenden muss. Erbringt ein Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben einem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer -, ist demnach zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen.

Gegenstand eines der Grunderwerbsteuer iSd. § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegenden Kaufvertrages kann demnach 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 (so zB VwGH vom 21. März 2002, 2001/16/0429).

Die Bw. ziehen aus diesen Ausführungen jedoch in Bezug auf den vorliegenden Fall die falschen Schlüsse, wenn sie vermeinen, sie hätten den Grund völlig unabhängig vom darauf errichteten Gebäude erworben:

Gegenstand eines nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerbsvorgangs ist das Grundstück in bebaute Zustand auch dann, wenn zwischen den Verträgen über den Erwerb des unbebauten Grundstückes einerseits und des darauf zu errichtenden Gebäudes andererseits ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Er-

werber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält (VwGH vom 18. Juni 2002, 2001/16/0437). Dies gilt nach in vorgenannter Entscheidung geäußelter Auffassung des VwGH selbst dann, wenn die beiden Verträge durch den Willen der Parteien rechtlich nicht verknüpft sind (bzw. sein sollen).

In den vom VwGH mit Erkenntnis 95/16/0116 vom 22. Februar 1997 entschiedenen Fällen wurden die Kaufverträge über die jeweils ausgesuchten Häuser rund zwei Wochen vor den Grundkaufverträgen abgeschlossen. Die Hauskaufverträge wiesen als Bauort bereits die letztlich erworbenen Liegenschaften auf. Zwischen Grund- und Hausverkäufer bestand zudem eine enge persönliche Verflechtung. Auf Grund dieser Umstände stand für den VwGH die Absicht, ein mit dem ausgesuchten Haustyp bebautes Grundstück zu erwerben, bereits im Zeitpunkt des Grundstückskaufes fest.

Nichts anderes gilt für den hier zur Beurteilung stehenden Fall: Der Bauträgervertrag wurde am 2. Oktober 2002 abgeschlossen, der Grundkaufvertrag unmittelbar darauf am 4. bzw. 21. Oktober 2002. Im Bauträgervertrag wurde das Baugrundstück bereits exakt angeführt (Grundstück Nr. 451/11, Parzelle 2, KG H.). Auf Veräußererseite tritt als Vertragspartner der Bw. in beiden Verträgen die L-GmbH auf (wohingegen im vorangeführten Erkenntnisfall "lediglich" eine enge persönliche Verflechtung zwischen Grund- und Gebäudeverkäufer bestand).

Mit weiterem Erkenntnis vom 18. Juni 2002, 2001/16/0437, hat der VwGH ausgesprochen, der enge sachliche Zusammenhang zwischen Haus- und Grunderwerb werde besonders dadurch verdeutlicht, dass die Beschwerdeführerin im Erkenntnisfall den Auftrag zur Errichtung des Hauses bereits vor Errichtung der Urkunde über den Grunderwerb erteilt hat, weshalb ein einheitlicher Vorgang gegeben sei.

Auf Grund dieser Judikatur ist im berufungsgegenständlichen Fall ebenfalls davon auszugehen, dass auch der Bauträgervertrag in den Grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen ist. Gegenstand des vorliegenden Erwerbsvorganges war unzweifelhaft das mit dem (laut Bauträgervertrag vereinbarten) Haus bebaute Grundstück. Der iSd. der zitierten VwGH-Erkenntnisse erforderliche enge sachliche Zusammenhang zwischen Grund- und Hauserwerb ist auf Grund der angeführten Umstände – Auftreten ein- und desselben Verkäufers in beiden Verträgen, Abschluss der Verträge nahezu zeitgleich bzw. Abschluss des Bauvertrages vor Grundkauf – jedenfalls gegeben.

Nach der nunmehr ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes spielt es dabei keine Rolle, wenn das Gesamtvertragswerk in mehrere Urkunden – und uU. sogar auf mehrere Vertragspartner des Erwerbers – aufgespalten wird (siehe dazu insbesondere die Nachweise bei *Fellner*, GrEStG 1987, Ergänzung G, Rz 89a zu § 5). Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es ja nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist (zB VwGH vom 26. März 1992, ZI. 93/16/0072).

Es ist grundsätzlich auch ohne Belang, dass in den Vertragsurkunden jeweils aufeinander kein (unmittelbarer) Bezug genommen wird, wenn – wie im Berufungsfall – schon durch den unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang der Vertragsabschlüsse gewährleistet war, dass die Erwerber das Grundstück jedenfalls nur im bebauten Zustand erhalten werden (siehe dazu nochmals zB VwGH vom 22. Februar 1997, 95/16/0116).

Im gegenständlichen Fall wurde im Bauträgervertrag sogar auf den Grundkaufvertrag hingewiesen, wenn unter Punkt III. c – neben Angabe des konkreten Baugrundstückes – ausdrücklich auf die unterschiedlichen Zahlungsweisen für Grund- bzw. Baukosten hingewiesen wird. Es ist zudem von einem *"vereinbarten Gesamtentgelt, jedoch ohne Grundkosten"* die Rede. Eine derartige vertragliche Regelung kann wohl nur bei Vorliegen eines einheitlichen Rechtsgeschäftes Sinn machen, anderenfalls sie entbehrlich wäre.

Völlig unverständlich sind die Berufungsausführungen, Grund- und Gebäudeverkäufer würden in keiner Beziehung zueinander stehen bzw. im Falle des Verkaufes eines Gesamtkonzeptes hätte die L-GmbH die Bebauung durch entsprechende Vereinbarungen im Zeitpunkt des Grunderwerbes abgesichert: Zum Einen handelt es sich im vorliegenden Fall beim Verkäufer des Grundes sowie jenem des Hauses jeweils um ein und dieselbe Rechtsperson. Zum Anderen war eine (weiter gehende) Absicherung der Bebauung nicht erforderlich, da es unstrittig ist (s. etwa auch S. 7 der Berufung), dass der Bauträgervertrag (mit genauer Angabe des Baugrundes) zum Zeitpunkt des Grunderwerbes ohnehin schon abgeschlossen war.

Im Übrigen wird in der Berufung selbst *expressis verbis* dargetan, dass im Ergebnis eine *"einheitliche Beauftragung"* der L-GmbH erfolgt ist (zB auf S. 5 der Berufung). Grund für die Entscheidung, die L-GmbH mit der Bauausführung zu beauftragen, sei *"das in Summe optimale Angebot"* gewesen. Auch dadurch ist evident, dass ein einheitlicher, auf Erwerb des Grundes mitsamt Haus gerichteter Rechtsvorgang erfolgt ist bzw. sogar im beiderseitigen Parteiinteresse gelegen war. Die dahinter stehenden Motive (hier: finanzielle Einsparungen) sind für die Frage der Beurteilung der *"Bauherreneigenschaft"* allerdings nicht von Relevanz.

Des Weiteren spricht auch die Tatsache der Fixpreisvereinbarung in Zusammenhalt mit den übrigen Umständen gegen die Ansicht der Bw. Der Erwerber eines Grundstückes ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er ua. das finanzielle Risiko tragen muss, d.h. nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat (zB VwGH vom 12. November 1997, 95/16/0176). Hiezu kann auf die bezüglichen – an sich richtigen - Rechtsausführungen in der Berufung (S. 6) verwiesen werden. Die Bw. übersehen allerdings, dass die Fakten in ihrem Falle anders gelagert sind, da sie zum Zeitpunkt des Bauvertragsabschlusses noch nicht – weder bücherlich, noch außerbücherlich – Eigentümer der erworbenen Liegenschaft gewesen sind. Das Finanzamt hat die Fixpreisvereinbarung auch nicht isoliert, sondern sehr wohl gemeinsam mit den weiteren Umständen, insbesondere der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse sowie der Identität des Haus- und des Grundverkäufers, gewürdigt.

Ebenso wenig vermag das Vorbringen, dass einige Erwerber benachbarter Parzellen andere Baufirmen mit der Gebäudeerrichtung beauftragt hätten, an der hier allein zu entscheidenden Einbindung der Bw. in ein einheitliches, von ihnen akzeptiertes Angebot nichts zu ändern (zB VwGH vom 9. November 2000, 2000/16/0039). Denn der Annahme eines engen sachlichen Zusammenhangs zwischen den Verträgen steht es nicht entgegen, wenn der Erwerber die Möglichkeit gehabt hätte, nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages den Vertrag über die Errichtung des Gebäudes nicht abzuschließen. Es kommt nicht darauf an, ob tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können (*Fellner*, GrEStG, Ergänzung N, Rz 88b zu § 5, mwN). Daher ist auch mit der Behauptung, die Bw. hätten Einfluss auf die Gesamtkonstruktion ausüben können – wenn gleich nicht näher dargelegt wurde, welche konkreten Änderungen bzw. Einflussnahmen auf die Bauführung getätigt wurden -, nichts für den Standpunkt der Bw. zu gewinnen. Entscheidungsrelevant ist allein die Tatsache, dass die Bw. ein ihnen vorgelegtes einheitliches Angebot (Erwerb von Grund mit Haus, zuzüglich Anteilen an diversen Allgemeinflächen) angenommen haben.

Überhaupt scheinen die Bw. die einschlägige Rechtsprechung des VwGH misszuverstehen, wenn sie vorbringen, die L-GmbH sei nicht als "Organisator" anzusehen. Wie ausgeführt, ist im Berufungsfall lediglich der zu Tage getretene sachliche Zusammenhang zwischen Liegenschaftserwerb und Erwerb des Hauses maßgebend. Die zu anders gelagerten Sachverhalten - insbesondere zu Fällen der Zwischenschaltung eines den Bau einer Anlage von Eigentumswohnungen leitenden Organisators - von Lehre und Rechtsprechung entwickelten Kriterien,

wann eine Bauherreneigenschaft des Erwerbers eines Grundstücks vorliegt, sind demgegenüber hier nicht weiter von Bedeutung.

Wenn in der Berufung weiters eingewendet wird, auch der bezüglich des Grundstückes vertraglich vereinbarte Ausschluss des Rücktrittsrechtes würde gegen die Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz sprechen, so ist darauf zu verweisen, dass es sich bei den im Vertrag angeführten Bestimmungen des BTVG um zwingend anzuwendende Normen handelt, welche nicht zum Nachteil des Erwerbers abbedungen werden können, wenn dieser Verbraucher iSd. KSchG ist. Überdies bezieht sich die fragliche Vertragsklausel, wonach die gesetzlichen (!) Rücktrittsrechte nicht auch für das Baugrundstück gelten sollen, ihrem Wortlaut zufolge *"auf den mit dem Dritten bezüglich des Baugrundstückes geschlossenen Vertrag"*. Im Berufungsfall wurde der Grundkaufvertrag jedoch nicht mit einem Dritten, sondern ebenfalls mit der L-GmbH (der Bauträgerin) abgeschlossen. Daher kommt dieser Ausschluss – unabhängig von der nach hA. Ansicht einem solchen Ausschluss ohnehin entgegen stehenden Gesetzeslage (insbesondere sei auf die Bestimmung des § 2 Abs. 4 BTVG verwiesen, welche sogar Grundkaufverträge mit Dritten in den Bauträgervertrag einbezieht) – schon allein auf Grund des angeführten Vertragswortlautes hier nicht zum Tragen.

Zum in der Berufung schließlich vorgebrachten Einwand, der kostengünstig anbietende (und somit mehrere Objekte verkaufende) Anbieter würde auf Grund der Beurteilung des Finanzamtes mit einer erhöhten Steuer "bestraft", was eine Wettbewerbsverzerrung sowie eine dem EU-Recht widersprechende Ungleichbehandlung darstelle, sieht sich der Finanzsenat zu folgender Klarstellung veranlasst:

Weder dem Grundkaufvertrag noch dem Bauträgervertrag ist zu entnehmen, dass die L-GmbH die von ihr gegenüber den Bw. erbrachten Leistungen der gesetzlichen Umsatzsteuer unterworfen hätte. Die L-GmbH hat somit ganz offensichtlich von der grundsätzlichen Umsatzsteuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG Gebrauch gemacht (die L-GmbH hätte den Grund- bzw. Hauserwerb gemäß § 6 Abs. 2 UStG auch steuerpflichtig behandeln können). Wäre von Seiten der Baufirma tatsächlich lediglich der bloße Grund - und völlig unabhängig davon in weiterer Folge ein Haus - veräußert worden, so hätten die vereinbarten Baukosten von Gesetzes wegen jedenfalls der 20%-igen Umsatzsteuer unterworfen werden müssen. Eine gänzlich umsatzsteuerfreie Lieferung bzw. Herstellung des Hauses ist nämlich nur dann möglich, wenn dieses von ein und demselben Verkäufer im Zuge eines einheitlichen Geschäftes gemeinsam mit dem Grund veräußert wird.

Wollte man daher im Berufungsfalle tatsächlich der Argumentation der Bw. folgen und diese als Bauherren qualifizieren, so wären die Baukosten iHv. €145.631,- zwingend der gesetzlichen 20%-igen Umsatzsteuer zu unterwerfen. Diese würde sich betragsmäßig jedoch auf ein Vielfaches der auf die Baukosten entfallenden Grunderwerbsteuer belaufen. Das Vorbringen der Bw. steht daher in augenscheinlichem Widerspruch zu der im zur Beurteilung stehenden Fall von der L-GmbH praktizierten Vorgangsweise. Aber auch die Folgerung, die Leistungen der L-GmbH würden mit einer höheren Steuer "bestraft", ist absolut unzutreffend, da die Baufirma ihr Objekt durch die von ihr gewählte Vorgangsweise, Grund und Gebäude als wirtschaftliche Einheit zu veräußern, in Wahrheit insgesamt wesentlich kostengünstiger (da umsatzsteuerfrei) anbieten konnte.

Dadurch, dass die Baufirma den gesamten Vorgang umsatzsteuerfrei gehalten hat, ist deutlich, dass es sich aus ihrer Sicht jedenfalls um ein einheitliches Geschäft bzw. um eng zusammen hängende Verträge im Rahmen der Errichtung von Eigenheimen gehandelt hat.

Da sich somit der gegenständliche Erwerbsvorgang auf Grund der dargelegten Sach- und Rechtslage auf ein letztlich bebautes Grundstück bezogen hat, hat das Finanzamt zu Recht die Errichtungskosten bei Bemessung der Gegenleistung mit einbezogen. Die Berufung erweist sich daher als unbegründet, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Graz, am 11. Februar 2004