



GZ. RV/0449-G/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Heinz Pratter, 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 8./10.3.1999 erwarben die Bw. und WR von KM je zur Hälfte das neugebildete Grundstück 397/8 aus der Liegenschaft EZ GB im Ausmaß von 601 m<sup>2</sup> sowie je 1/18 einer neugebildeten Wegparzelle.

Als Kaufpreis wurde insgesamt ein Betrag von 240.400,- S vereinbart.

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

Mit Bescheid vom 20.5.1999 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 Projektträger 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 Angebotes verpflichtet sich der Anbotgeber alle zur Durchführung dieses Angebotes erforderlichen Urkunden, insbesondere die entsprechenden Kaufverträge, ..... zu unterfertigen.....*

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

In der Folge wurde am 23.11.2000 mit der Bw. eine Niederschrift aufgenommen, wonach diese mitteilte, dass sie durch eine Anzeige in der Fundgrube auf das Projekt aufmerksam geworden war, lt. welcher ein Fertigteil- oder Massivhaus incl. Grundstück angeboten wurde. Ein Vertreter der LGmbH habe der Bw. eines der noch freien Grundstücke incl. zu errichtendem Wohnhaus zum Kauf angeboten. Weiters habe sie ein Prospekt der GGmbH mit einem Musterhaus sowie einen Finanzierungsplan zur Finanzierung des Grundstückskaufpreises sowie der Hauserrichtungskosten incl. aller Nebenkosten erhalten. Ihr wurde die Möglichkeit eingeräumt entweder das angebotene Musterhaus oder ein nach eigenen Wünschen geplantes Haus von der GGmbH errichten zu lassen. Bei der Auswahl der noch freien Parzelle war KM anwesend. Die Verhandlungen bezüglich des Kaufpreises für das Grundstück sowie die Errichtung des Grundstückskaufvertrages wurden mit der LGmbH geführt, welche auch den Vertragserrichter namhaft machte. Nach Einigung über die zu erwerbende Parzelle wurde von der Bw. bei der LGmbH eine Reservierungsbestätigung hinsichtlich des zu erwerbenden Grundstückes unterfertigt. Diese Reservierung war bis zur Einigung über die Hauserrichtung durch die GGmbH zeitlich begrenzt. Falls es zu keiner Einigung über die Hauserrichtung mit der GGmbH gekommen wäre, hätte der Grundstückskaufvertrag nicht unterschrieben werden müssen und wären auch keine Stornokosten entstanden. Die Verhandlungen mit der GGmbH haben ca. drei Monate gedauert.

Nach Einigung mit der GGmbH wurde die Auftragsbestätigung bzw. der Bauvertrag am 12.2.1999 unterzeichnet, der Grundstückskaufvertrag am 8.3.1999.

Als Fixpreis für die Errichtung des Wohnhauses wurde mit der GGmbH ein Betrag von 1,782.200,-- S incl. USt vereinbart, welcher auch den endgültigen Preis darstellte. Die Bezahlung erfolgte nach Baufortschritt.

Die diesbezüglichen Unterlagen wurden von der Bw. vorgelegt.

Dem Projektentwurf (Prospekt 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.

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 die Bw. als Bauherr im Rahmen der Angebotspalette der GGmbH die volle Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des zu erwerbenden Eigenheims gehabt hätte. Sie sei nicht an ein bestimmtes durch Planung des Verkäufers oder damit zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden gewesen. KM sei bei seinem Vorhaben bezüglich Projektierung von der LGmbH begleitend unterstützt worden. KM habe lt. Kaufvertrag Aufschließungskosten für die Herstellung der elektrischen Anschlussleitung getragen, welche der Bw. anteilig verrechnet wurden. Überdies habe KM die Kosten der Erstellung der Teilungsurkunde getragen. Projektierungskosten seien von der LGmbH anteilig in Rechnung gestellt worden. Ein Vorvertrag oder eine Reservierungsbestätigung bezüglich des Grundstückes sei nicht abgeschlossen worden. Inwieweit eine rechtliche oder wirtschaftliche Beziehung zwischen KM, der LGmbH bzw. der GGmbH bestanden habe, sei nicht festgestellt worden. Es sei zwar eine Fixpreisvereinbarung mit der GGmbH getroffen worden, wobei jedoch für die Bauherrenfrage entscheidend sei, mit wem eine derartige Vereinbarung getroffen werde. Nur wenn Vertragspartner der Verkäufer oder ein Organisator sei und an diese das Risiko der planmäßigen Ausführung überwältzt werde, spräche das gegen die Bauherreneigenschaft des Erwerbers. Vom Vorliegen eines einheitlichen Vertragswillens, auch unter Einbeziehung eines allfälligen Organisators, könne nicht gesprochen werden. Es sei durch nichts bewiesen oder festgestellt, dass die Bw. das Grundstück auch ohne Hausbauvertrag erhalten hätte.

Am 26.4.2002 erging seitens des Finanzamtes die abweisliche Berufungsvorentscheidung.

Dagegen 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 Erwerbsvorganges ist das Grundstück in bebautem Zustand auch dann, wenn die Verträge über den Erwerb des unbebauten Grundstücks einerseits und des darauf zu errichtendem Gebäudes andererseits zwar nicht durch den Willen der Parteien rechtlich verknüpft sind, zwischen den Verträgen jedoch ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist dann der Fall, wenn der Veräußerer auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbietet und der Erwerber dieses Angebot als einheitliches annimmt oder nur insgesamt annehmen kann (vgl. VwGH vom 9. 8 2001, 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 Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 1 Rz 117b und § 5 Rz 92, und die dort wiedergegebene Rechtsprechung). Ist der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Konzept eingebunden, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude

anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung gesonderte Verträge abgeschlossen werden und diese zeitlich nachgelagert sind.

Bei einem solchen Käufer zählen auch die Herstellungskosten für das projektierte Gebäude zur Gegenleistung (vgl. die bei Fellner, aaO, § 5 Rz 88a dargestellte Rechtsprechung, siehe diesbezüglich auch VwGH vom 14.10.1999, 97/16/0219 und vom 17.10.2001, 2001/16/0230, VwGH 21.3.2002, 2001/16/0429).

Nicht von Bedeutung ist es, wenn sich der Grundstücksübereignungsanspruch und der Anspruch auf Errichtung des Gebäudes gegen verschiedene Personen richten.

Entscheidend ist vielmehr, dass der den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag in ein Vertragsgeflecht einbezogen ist, das unter Berücksichtigung aller Umstände, darauf gerichtet ist, dem Erwerber als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück in dem zukünftigen (bebauten) Zustand zu verschaffen.

Die Bauherrenrolle ist in einem solchen Vertragsgeflecht dem jeweiligen Initiator des Projektes zuzuordnen.

Für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung ist demnach der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll, das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vorhandene Zustand sein. Gegenstand eines Kaufvertrages kann ohne weiteres auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer bzw. Bauorganisator erst geschaffen werden müssen.

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

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

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

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

Hinsicht individuell angepasst bzw. neu erarbeitet werden kann.

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

Ebenso wie in den Fällen, in denen der Erwerber an ein bereits fertig vorgegebenes Konzept der Bebauung des Grundstückes gebunden ist, so ist auch im Falle des Erwerbes eines Fertighauses zur Errichtung auf einem dazu bereit gestellten Grundstück davon auszugehen, dass auch der Bauvertrag in den grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen ist. Gegenstand des vorliegenden Erwerbsvorganges war somit das mit einem bestimmten Fertighaus (von der Bw. ausgesucht und "geplant") bebaute Grundstück. Der Erwerb des Fertighauses und der Erwerb des Grundstückes standen in einem derart engen und sachlichen Zusammenhang, dass ein einheitlicher Vorgang gegeben ist. Besonders verdeutlicht wird dies im gegenständlichen Fall durch den Umstand, dass die Bw. den Bauauftrag bereits vor der Errichtung der Urkunde über den Erwerb des Grundstückes erteilt hat (vgl. hiezu VwGH vom 18.6.2002, 2001/16/437).

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

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

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat (vgl. zB. das Erkenntnis vom 19. Mai 1988, 87/16/0102-0104, 0105, 0108, und die darin erwähnte

Vorjudikatur und Lehre), ist der Erwerber einer Liegenschaft nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

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

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

Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass die Bw. ein einheitliches Angebot, nämlich der Erwerb des Grundstückes in Verbindung mit einem von der GGmbH zu errichtenden Haus, angenommen hat.

Schon die Ausführungen der Bw. lt. Niederschrift vom 23.11.2000 machen dies deutlich:

Verhandlungen mit der LGmbH betreffend auszusuchendes Grundstück, dessen Preis, diesbezügliche Reservierungsbestätigung (wobei dies in der Berufung gegenteilig dargestellt wird) mit zeitlicher Begrenzung bis zur Einigung über die Hauserrichtung mit der GGmbH, Bezahlung anteiliger Projektierungskosten, Bauvertragsunterzeichnung am 12.2.1999 mit der GGmbH, Unterzeichnung des Grundstückskaufvertrages am 8.3.1999.

Weiters geht aus den vorgelegten Unterlagen 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.

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

Die Einbeziehung der Hauserrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer war somit zu Recht erfolgt.

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

Graz, 16. März 2004