



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 7

GZ. RV/0277-G/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Dr. Alexander Haas, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und Grunderwerbsteuer, jeweils vom 8. 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 strittig, ob in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage neben dem Grundkaufpreis auch die Kosten für die Errichtung des Gebäudes einzubeziehen sind oder nicht.

(2) Mit Kaufvertrag vom 23. bzw. 29. Jänner 2001 haben die Bw. und ihr Ehegatte (welche im Weiteren gemeinsam als die Berufungswerber bzw. die Bw. bezeichnet werden) von der L-GmbH als Verkäuferin je zur Hälfte zwei Grundstücke sowie 1/18-Anteile zweier weiterer Grundstücke um den Kaufpreis von insgesamt ATS 410.820,- erworben.

Punkt I. des Vertrages lautet:

"Der Verkäufer ist auf Grund des Kaufvertrages vom 8. Juni 2000 Eigentümer der EZ 2628, 1207 sowie 2728 je KG F., einkommend im Bezirksgericht F. In diesem Zusammenhang werden die Grundstücke 890/19 im Ausmaß von 799 m², 898/9 im Ausmaß von 91 m², 890/34 im Ausmaß von 150 m² sowie 895/1 im Ausmaß von 47 m² neu hergestellt. Kaufgegenstand sind nunmehr die Grundstücke 890/19 sowie 898/9 sowie 1/18 des Grundstückes 890/34 sowie 1/18-Anteil des Grundstückes 895/1, sämtliche KG ... F.

(3) Auf Grund dieses Vertrages hat das Finanzamt den Bw. zunächst mit Bescheiden vom 9. März 2001 die Grunderwerbsteuer, ausgehend jeweils von der Hälfte des genannten Gesamtkaufpreises, vorgeschrieben.

(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 einerseits und den Bw. andererseits abgeschlossenen Bauträgervertrag vom 19. Dezember 2000 vorgelegt. Mit diesem Vertrag hat sich die L-GmbH gegenüber den Bw. zur Lieferung und Herstellung eines Hauses auf dem Grundstück der EZ 2628 der KG F. verpflichtet. Als Entgelt für die Gebäudeerrichtung wurde ein Gesamtfixpreis von ATS 1.466.615,- 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. 19 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 den Bw. die Grunderwerbsteuer nunmehr jeweils auf Basis der halben Grund- sowie der halben Baukosten zur Vorschreibung gebracht. Die Wiederaufnahme wurde damit begründet, dass durch den Bauträgervertrag das Nichtvorliegen der Bauherreneigenschaft (der Bw.) neu hervorgekommen sei.

(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 Rechtserwerb 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 hätten die Bw. am 29. Jänner 2001 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, die Bw. hätten 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). Im vorliegenden Fall seien die Bw. nicht dazu verpflichtet gewesen, ein fixfertiges Konzept unveränderbar zu übernehmen. Sie seien daher als Bauherren anzusehen, da sie auf die bauliche Gestaltung des Hauses, und zwar auf die Gesamtkonstruktion, Einfluss nehmen hätten können. 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 hätten die Bw. auch Grundstücke von anderen Mitbewerbern besichtigt. Sie hätten 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 den Bw. nicht zum Nachteil gereichen, dass ihr 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 Grundriss des Gebäudes sei ebenso wie die Situierung der Fenster durch die Bw. selbst geplant bzw. festgelegt worden. An weiteren Umplanungen seien seitens der Bw. insbesondere vorgenommen worden: Herstellung einer Eingangsüberdachung, Vergrößerung der Terrasse, veränderte Raumaufteilung im Keller bzw. im Gebäude, Verlegung der Heizungsanlage, eigenständige Garten- und Zaungestaltung sowie Errichtung der Elektroinstallation etc.

Es widerspreche 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 die Bw. für den Erwerb des unbebauten Grundes aufgebracht hätten.

(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 der Bw. der Vorlageantrag gestellt.

(8) Das zuständige Erhebungsorgan des Finanzamtes hat im Weiteren bei der L-GmbH einige bezughabende Unterlagen ausgehoben:

Die L-GmbH (als Käuferin) hat am 27. Mai 2000 mit A. S. und B. S. (als Verkäufer) einen Vorvertrag über den Erwerb der betreffenden Liegenschaften EZ 2628, 1207 und 2728, je KG F., abgeschlossen. In diesem Vorvertrag wird unter Punkt II. die Absicht der L-GmbH festgehalten, auf diesen Liegenschaften Häuser zu errichten. Schließlich hat die L-GmbH die gegenständlichen Liegenschaften mit Kaufvertrag vom 8. bzw. 15. Juni 2000 erworben.

Des Weiteren liegt eine Projektvorstellung der L-GmbH betreffend "F. – Wohnstraße Lw." (EZ 2628) - zuzüglich eines Finanzierungsbeispiels mit Stand 1. Juni 2001 - vor. Darin heißt es auszugsweise:

"Diese Unterlage ... soll einen Überblick über die zukünftige Verbauung gewähren. ...

Die Verbauung der Einfamilienhäuser wird von der Fa. L. als Bauträger abgewickelt, wobei neben der individuellen Planung in Ziegelmassiv- und in Holzriegelbauweise gebaut werden kann.

*... Neben der herkömmlichen Auf- und Erschließung beinhaltet die Wohnstraße einen zentral gelegenen Kinderspielplatz und eine ... Müllsammelstelle. Durch die Art der Grundstücks-
teilung entsteht eine in sich geschlossene Häusergruppe, die einen hohen Wohncharakter aufweist. Der angenehmen Gestaltung ... der Wohnstraße wurden ausreichend Parkmöglichkeiten hinzugefügt, die harmonisch in das Gesamtbild der Anlage eingefügt wurden. Das Projekt orientiert sich ... "*

In der beigefügten Grundstücksliste ist unter den insgesamt 18 Grundstücken auch der von den Bw. erworbene Baugrund (mitsamt Anteil am zentral gelegenen Kinderspielplatz und an der Müllsammelstelle) ausgewiesen.

(9) Auf Grund des vom Finanzsenat ergangenen – die Berufung gegen den Wiederaufnahmsbescheid betreffenden - Mängelbehebungsauftrages vom 15. Dezember 2003 haben die Bw. durch ihren 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 jedoch unterlassen.

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 9. März 2001 lagen dem Finanzamt nur die von den Bw. erstattete Grunderwerbsteuererklärung, in der als Gegenleistung nur der Grundstückskaufpreis angeführt war, und der Kaufvertrag vom 23. bzw. 29. Jänner 2001 vor. Daraus ergaben sich keinerlei Hinweise auf das Vorliegen eines einheitlichen Leistungsangebotes (Grund mitsamt Haus im Rahmen des Projektes "Wohnstraße Lw.") der L-GmbH. Darauf wurde das Finanzamt erst durch den im Zuge der Vorhaltsbeantwortung im Jänner 2003 vorgelegten Bauträgervertrag aufmerksam. Dieser 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).

Das Finanzamt hat in der Begründung des berufungsgegenständlichen Wiederaufnahmebescheides auch ausdrücklich angeführt, dass durch den nachträglich vorgelegten Bauträgervertrag hervorgekommen sei, dass bei den Bw. keine Bauherreneigenschaft gegeben sei. Das Berufungsvorbringen, wonach das Finanzamt "ohne nähere Begründung" auf das Vorliegen neuer Tatsachen verweise, ist daher nicht nachvollziehbar.

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 durchaus 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 bebautem Zustand auch dann, wenn zwischen den Verträgen über den Erwerb des unbebauten Grundstücks einerseits und des darauf zu errichtenden Gebäudes andererseits ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber 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 kann für den hier zur Beurteilung stehenden Fall gelten: Der Bauträgervertrag wurde am 19. Dezember 2000 abgeschlossen, der Grundkaufvertrag wenige Wochen später am 23. bzw. 29. Jänner 2001. Im Bauträgervertrag wurde das Baugrundstück bereits exakt angeführt (Grundstück Nr. 19 EZ 2628 KG F.). Auf Veräußererseite tritt als Vertragspartner der Bw. in beiden Verträgen die L-GmbH auf.

Mit Erkenntnis vom 18. Juni 2002, 2001/16/0437, hat der VwGH überdies 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.

Nach der nunmehr ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes spielt es keine Rolle, wenn das Gesamtvertragswerk in mehrere Urkunden – und uU. sogar auf mehrere Vertragspartner des Erwerbers - aufgespaltet 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, Zl. 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.

Dass der Grunderwerb im Rahmen eines Gesamtkonzeptes erfolgt ist, ergibt sich überdies nicht zuletzt aus der vorliegenden – auch das gegenständliche Grundstück umfassenden – Projektvorstellung der "Wohnstraße Lw." und deren Beilagen. In diesem Zusammenhang ist auch auf den oa. Vorvertrag vom 27. Mai 2000 (Punkt II.) zu verweisen, in welchem die Absicht der L-GmbH, die von ihr erworbenen Liegenschaften – darunter auch die nunmehrige der Bw. - zu bebauen, explizit festgehalten wurde.

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 des Hauses jeweils um ein und dieselbe Rechtsperson. Zum Anderen war eine (weiter gehende) Absicherung der Bebauung nicht erforderlich, da 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 Bauherrneigenschaft 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. 5f.) verwiesen werden. Die Bw. übersehen allerdings, dass die Fakten in ihrem Falle anders gelagert sind, da sie zum Zeitpunkt des Bauvertragsabschlusses noch nicht – weder bürgerlich, noch außerbürgerlich – 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, nichts für den Standpunkt der Bw. zu gewinnen. Überdies hat der VwGH beispielsweise im Versetzen von Zwischenwänden, in der Änderung des Kellergrundrisses, in der Änderung der Fensteranzahl sowie im Hinzufügen eines Wintergartens uä. ohnehin nur unwesentliche Details im Zusammenhang mit dem Begriff der Schaffung erblickt (*Fellner*, aaO, S. 57 Z ff.).

Entscheidungsrelevant ist im vorliegenden Fall jedoch allein die Tatsache, dass die Bw. ein ihnen vorgelegtes einheitliches Angebot (Erwerb von Grund mit Haus, zuzüglich Anteilen an Kinderspielfeld und Müllsammelstelle) 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 (s. dazu nochmals das bereits oa. VwGH-Erkenntnis 2001/16/0437 vom 18. Juni 2002)

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 Grund und Haus von ein und demselben Verkäufer im Zuge eines einheitlichen Geschäftes veräußert werden.

Wollte man daher im Berufungsfalle tatsächlich der Argumentation der Bw. folgen und diese als Bauherren qualifizieren, so wären die Baukosten iHv. ATS 1.466.615,- 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 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, 30. Jänner 2004