

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 11. April 2003 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage (Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG 1987): 86.332,27 €,
Grunderwerbsteuer: 3.021,66 €

Die Fälligkeit der Abgabe bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 9./14. Juli 1999 erwarben der Berufungswerber (Bw.) und seine Ehegattin (als gemeinsame Käufer) von der Gemeinde K. als Verkäuferin das Grundstück Nr. x/16 Grundbuch V. in K. um den Gesamtkaufpreis von 553.500 S je zur ideellen Hälfte.

Für diesen Erwerbsvorgang schrieb das Finanzamt dem Bw. Grunderwerbsteuer vor. Als Bemessungsgrundlage wurden 276.750 S angesetzt.

Mit Ausfertigungsdatum 4. Oktober 2002 erließ das Finanzamt einen "Bescheid im gemäß § 303 BAO wiederaufgenommenen Verfahren", mit dem die Grunderwerbsteuer - unter Einbeziehung von 50 % der Bau- und Projektkosten eines in der Folge errichteten Reihenhauses (955.000 S + 30.000 S) - neu bemessen wurde. Begründend führte das Finanzamt aus, durch die Firma A.GmbH sei das Projekt entwickelt und die Planung organisiert, aber auch der Bauvertrag über die Errichtung des Hauses vermittelt worden. Durch die Einbindung des Organisators auch in die Vermittlung des Grundstücks selbst liege trotz zivilrechtlicher Trennung der Rechtsgeschäfte - betreffend Grundstückserwerb und

Hausbau - wirtschaftlich ein Erwerb des Grundstücks samt Bauwerk vor. Die Intention des Organisators bzw. Vermittlers sei dahin gegangen, ein ausbau- bzw. schlüsselfertiges Objekt zu vermitteln; auch sei das Interesse der Käufer auf den Erwerb des Grundstücks samt Bauwerk gerichtet gewesen. Demnach sei aus steuerlicher Sicht die Bauherreneigenschaft des Bw. zu verneinen, die Baukosten seien der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer hinzuzurechnen. Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 des Grunderwerbsteuergesetzes zählten zur Bemessungsgrundlage neben dem Kaufpreis sämtliche Leistungen, welche der Erwerber aufwenden müsse, um in den Genuss der Sache zu kommen, also auch die von der Firma A.GmbH in Rechnung gestellten Projektierungskosten. Weiters wurde (im Begründungsteil des Bescheides) ausgeführt, dass auf Grund dieser Feststellungen gemäß § 303 Abs. 4 in Verbindung mit § 307 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung "unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt" werde.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schreiben vom 29. Oktober 2002 Berufung erhoben und vorgebracht, die Vereinbarung mit der Firma A.GmbH sei nicht eingehalten worden; diese habe "nur den Grund vermittelt". Der Bw. sei selbst als Bauherr aufgetreten und habe "alle Geschäfte ab Grundkauf bis zur Fertigstellung des Hauses allein und ohne Beteiligung der A.GmbH getätigt". Er habe von der A.GmbH weder Baumaterial noch Arbeitsleistungen noch den gesamten Rohbau (wie laut Vereinbarung) bezogen. Der Bw. ersuche daher, seine Bauherreneigenschaft anzuerkennen.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 11. April 2003 wurde der Bescheid vom 4. Oktober 2002 "wegen Mangelhaftigkeit des Spruches" gemäß § 299 BAO aufgehoben, da verabsäumt worden sei, "die Wiederaufnahme des Verfahrens auszusprechen" (Spruchpunkt 1 des Bescheides vom 11. April 2003). Sodann verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens (Spruchpunkt 2 dieses Bescheides) und erließ einen berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid (Spruchpunkt 3), mit dem (wie bereits im Bescheid vom 4. Oktober 2002) Baukosten von 955.000 S sowie Projektkosten von 30.000 S in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurden. Der Bescheid enthält den Hinweis, dass die Berufung vom 29. Oktober 2002 gemäß § 274 BAO auch als gegen den berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid (Ersatzbescheid) eingebracht gelte.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Mai 2003 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Im Bauvertrag vom 3./6. September 1999 sei als Vertragsgrundlage unter anderem die Bau- und Ausstattungsbeschreibung gemäß Projektunterlagen angeführt. Für die Erstellung des Bebauungsplanes sei bereits ein Gesamtkonzept vorgelegen. Diese Planung sei auch für die Vermittlungsfähigkeit des Projektes von ausschlaggebender Bedeutung gewesen, sodass eine betreffende Planung üblicherweise bereits vor Abschluss des Kaufgeschäftes bestanden habe und der Bw. auf die bauliche Gestaltung keinen wesentlichen Einfluss mehr haben konnte. Durch Abschluss des bereits fertig ausverhandelten

Bauvertrages sei das Preis- und Baurisiko nicht beim Bw. gelegen. In rechtlicher Hinsicht sei auf Grund des angebotenen Vertragsbündels und des vom Organisator angebotenen Gesamtkonzeptes die Bauherreneigenschaft des Bw. nicht gegeben.

Mit Schreiben vom 19. Juni 2003 beantragte der Bw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend führte er aus, er habe am 6. Juni 1999 das Kaufanbot für das Baugrundstück unterschrieben. Danach sei der Einreichplan "über die Firma S.GmbH." gefertigt worden, wobei der Bw. entgegen der Ansicht des Finanzamtes wesentlichen Einfluss auf die bauliche Gestaltung genommen habe. Am 13. Juni 1999 (Anmerkung: richtig 13. Juli 1999) habe die Bauverhandlung stattgefunden, der Baubescheid sei am 30. Juni 1999 (Anmerkung: richtig 30. Juli 1999) an den Bw. ergangen. Am 6. September 1999 sei der Bauvertrag mit der Firma S.GmbH. unterschrieben worden; am 29. September 1999 sei die Kaufsumme um 147.583,50 S vermindert worden, weil Fenster und Haustüre aus dem Bauvertrag herausgenommen worden seien. Die A.GmbH habe lediglich eine Vermittlungsprovision erhalten, während "alle sonstigen Zahlungen und somit auch Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem Neubau" vom Bw. als Bauherr vorgenommen worden seien.

Im Zuge ergänzender Ermittlungen wurden vom Finanzamt Auskünfte beim Zeichenbüro C.OEG (Niederschrift mit H.C. und M.C. vom 2. Juni 2004) und bei der S.GmbH. (Niederschrift mit Baumeister H.S. vom 23. Juli 2004) eingeholt. H.C. und M.C. sagten aus, J.X. sei an das Zeichenbüro herangetreten, um sich für die sechs Häuser der Doppelhausanlage in K./Zentrum einen Vorentwurf erstellen zu lassen. Dabei habe J.X. eine Planübersicht aus dem Grundkataster sowie Musterbaupläne beigestellt. Von der C.OEG seien ein Grundteilungsvorschlag (vom 27. November 1998) sowie Vorentwürfe der Häuser (vom 14./15. Dezember 1998) erstellt worden, die von J.X. für die Bewerbung des Projektes verwendet worden seien. Die zukünftigen Bauwerber seien dem Zeichenbüro von J.X. zur Erstellung der Einreichpläne geschickt worden. Den Auftrag hiezu habe J.X. erteilt, die Verrechnung (der Leistungen des Zeichenbüros) sei gegenüber der A.GmbH erfolgt. Die Kunden seien von J.X. mit einer von drei jeweils hinsichtlich der Dachform unterschiedlichen Varianten gekommen, welche von diesem ausgewählt worden sei. Der Bw. und dessen Bruder hätten als Eigentümer der beiden Mittelparzellen für die dort zu errichtenden Häuser 3 und 4 die Pultdachvariante gehabt und seien glaublich bereits mit dieser Variante gekommen. Bei den Mittelhäusern habe J.X. die Pultdachvariante haben wollen (Vorplanung vom 15. Dezember 1998). Die Erker der Mittelhäuser seien laut Vorplanung in rechteckiger Form vorgesehen gewesen, laut Bebauungsplan (vom 25. März 1999) seien sie trapezförmig. Die Kunden seien an die bereits vorhandene Planung weitgehend gebunden gewesen. Die Außenhülle der Häuser sei mit Ausnahme eventueller Änderungswünsche bei den Fenstern vorgegeben gewesen; hinsichtlich der Innenraumgestaltung seien Änderungen im Rahmen der statischen Erfordernisse möglich gewesen.

H.S. gab an, unter anderem bei dem Reihenhausprojekt in K./Zentrum sei J.X. mit den Einreichplänen und einer Bau- und Ausstattungsbeschreibung an die Bauunternehmung herangetreten, um sie als Generalunternehmer zu gewinnen. Die Verhandlungen mit den Subunternehmern habe ebenfalls J.X. geführt. Die Fixpreise, welche J.X. mit der Bauunternehmung (im Wege der Anbotslegung) ausgehandelt habe, hätten später keine Änderung mehr erfahren. Sonderausstattungen, welche in der Bau- und Ausstattungsbeschreibung nicht enthalten, jedoch von J.X. den Kunden zugesagt worden seien, seien bei der Provision, welche die A.GmbH für die Vermittlung der Bauverträge in Rechnung gestellt habe, in Abzug gebracht worden. Die Bauvertragsgrundlagen stammten von J.X., ebenso die Vertragsformulare. Sonderwünsche bzw. Änderungen gegenüber der Einreichplanung seien zwischen J.X. und den jeweiligen Kunden "abgewickelt" worden, zB sei das Bauvorhaben des Bw. ohne Einbau von Fenstern ausgeführt worden. Die von J.X. übergebenen Einreichpläne seien in der Folge mit dem Firmenstempel der S.GmbH. versehen worden. Nach Aussage von H.S. habe er den Bw. bei einem allgemeinen Gespräch auch einmal gefragt, warum dieser den Bauvertrag über J.X. abgeschlossen und nicht selbst einen Bauführer ausgewählt habe; hierauf habe der Bw. geantwortet, dass er das Grundstück von J.X. sonst nicht zum Kauf erhalten hätte.

Der Bw. schilderte den Hergang des Bauvorhabens im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wie folgt (Besprechung vom 12. April 2005):

Auf Grund einer Zeitungsannonce von B.Immobilien im Sommer/Herbst 1998 betreffend eine Doppelhausanlage in K./Zentrum habe der Bw. mit der B.GmbH., und zwar mit J.X., Kontakt aufgenommen. J.X. habe dem Bw. Grundrisszeichnungen mit Parzellen und Häusern gezeigt und auch ungefähr die Baupreise beziffert, und zwar für Holzhäuser. Die Häuser seien dem Bw. zu klein gewesen. Daraufhin habe J.X. die Parzellierung geändert, sodass die Parzelle Grundstück Nr. x/16 sowie die Nachbarparzelle Grundstück Nr. x/15 die heutige Größe aufwiesen. Die Pläne für die (entsprechend vergrößerten) Häuser seien im Prinzip gleich geblieben wie im ursprünglichen Angebot. Ob J.X. auch geänderte Baupreise für die größeren (Anmerkung: in der Folge in Massivbauweise errichteten) Häuser auf den Parzellen x/16 und x/15 mitgeteilt habe, sei dem Bw. nicht mehr erinnerlich. Der Name H.S. sei bereits genannt worden. Sodann habe J.X. den Bw. an das Zeichenbüro C.OEG verwiesen, wo die Pläne nach seinen Wünschen geändert worden seien: Statt des vorgesehenen Satteldaches sollte das Haus ein Pultdach bekommen mit der Möglichkeit, eine Solaranlage zu installieren; der Erker an der Südseite sollte statt der geplanten rechteckigen eine trapezförmige Form erhalten; weiters sollten der Balkon verbreitert und die Innenraumeinteilung wesentlich verändert werden. Die Wünsche des Bw. bezüglich der Dachform müssten demnach schon in den Vorentwurf des Zeichenbüros vom 15. Dezember 1998 eingeflossen sein. Der Kaufinteressent für die Nachbarparzelle, ein guter Bekannter des Bw., sei mit der Variante Pultdach einverstanden gewesen, habe später (im Jänner 1999) aber von einem Kauf

Abstand genommen. Die Nachbarparzelle sei sodann vom Bruder des Bw. (und dessen Ehegattin) erworben worden. Die Bauverträge (für beide Doppelhaushälften) habe J.X. vermittelt, indem er die S.GmbH. empfohlen habe. Dass das Grundstück nur zusammen mit dem Haus verkauft werde, habe J.X. gegenüber dem Bw. nie geäußert. Die im Bauvertrag erwähnte Bau- und Ausstattungsbeschreibung habe der Bw. erhalten. Bei einer gemeinsamen Besprechung mit J.X. und H.S. in den Räumen der B.GmbH. in W. habe der Baumeister sein Angebot erläutert. Die Vereinbarung mit der A.GmbH sei insofern nicht eingehalten worden, als sich J.X. entgegen seinen Zusagen während der Bauarbeiten "um nichts mehr gekümmert" habe. Auch aus diesem Grund betrachte sich der Bw. als Bauherr.

Am 13. April 2005 ergänzte H.C. seine Aussage (telefonisch) dahin, dass die C.OEG als Erstes den Grundteilungsvorschlag vom 27. November 1998 und sodann den Vorentwurf vom 14./15. Dezember 1998 erstellt habe. Allfällige frühere Entwürfe stammten nicht von der C.OEG. Der Vorentwurf vom 14./15. Dezember 1998 mit drei Dachvarianten sei J.X. übergeben worden, dieser habe die drei Varianten haben wollen. Kopien dieser Vorentwürfe könne der Bw. nur von J.X. erhalten haben - dass die C.OEG Kopien der Vorentwürfe an einen Kunden ausgehändigt habe, sei ausgeschlossen. Auch wenn die Variante Pultdach erst auf dem mit 15. Dezember 1998 datierten Zeichenblatt aufscheine, handle es sich bei dem Vorentwurf vom 14./15. Dezember 1998 um eine einzige Ausgabe mit drei Dachvarianten. Der zeitliche Ablauf habe sich nicht etwa so zugetragen, dass die C.OEG zunächst nur den mit 14. Dezember 1998 datierten Vorentwurf erstellt und diesen erst über weitere Anforderung am 15. Dezember 1998 um die Variante Pultdach ergänzt habe. Besprechungen mit dem Bw. habe es laut Arbeitsaufzeichnungen der Firma C.OEG erst ab März 1999 gegeben; dass schon früher solche Besprechungen (im Beisein des J.X.) stattgefunden hätten, sei möglich. Der Einreichplan sei, wie aus der Honorarnote an die A.GmbH hervorgehe, im Zeitraum April bis Juli 1999 erstellt worden. Was die Form des Erkers angehe, werde es sich so verhalten haben wie vom Bw. geschildert: Der Erker werde über Wunsch des Bw. bei einer der Besprechungen mit dem Zeichenbüro C.OEG geändert worden sein.

J.X. konnte zum Bauvorhaben des Bw. (nur) noch sagen, er glaube sich erinnern zu können, dass beim Reihenhausprojekt K./Zentrum ursprünglich Häuser mit Satteldächern vorgesehen gewesen seien (Anmerkung: Die übrigen vier Häuser der Anlage wurden in der Folge in Holzbauweise mit Satteldächern errichtet). Ob vor dem Vorentwurf des Zeichenbüros C.OEG schon eine Parzellierungsskizze und Grundrisspläne (mit kleineren Mittelparzellen und entsprechend kleineren Häusern) vorhanden waren, sei ihm nicht mehr erinnerlich. J.X. habe mitunter Parzellierungsskizzen selbst gezeichnet, möglicherweise habe er auch Grundrisspläne von Häusern aus anderen Projekten verwendet. Es könne durchaus sein, dass der Bw. schon während der Zeit der Projektierung der Reihenhausanlage an ihn herangetreten sei und den Wunsch geäußert habe, das Haus mit einem Pultdach (an Stelle eines Satteldaches) auszustatten (Telefonat vom 13. April 2005). Der Bw. habe das

Grundstück nur mit dem angebotenen Haus kaufen können, dies sei bei den Projekten des J.X. durchwegs so gehandhabt worden (Besprechung vom 23. Februar 2005).

Über die Berufung wurde erwogen:

a) Nach den vorliegenden Verträgen, den Auskünften des Bw. sowie der übrigen im Berufungsverfahren befragten Personen und nach Einsichtnahme in den Bauakt der Gemeinde K. steht folgender Sachverhalt fest:

Geschäftsgegenstand der mit Gesellschaftsvertrag vom 21. Februar 1997 gegründeten A.GmbH war die Projektierung von Wohnbauanlagen und die Vermittlung von Immobiliengeschäften. Im Firmenbuch eingetragener Alleingesellschafter und Geschäftsführer war M.X.; auf Grund einer Treuhandvereinbarung kam diesem jedoch in Bezug auf 51 % des Stammkapitals der Gesellschaft lediglich die Stellung eines Treuhänders für seinen Vater J.X. zu. J.X. war (dienstältester) Angestellter der B.GmbH., Zweigstelle W., die ebenfalls im Bereich der Immobilienvermittlung tätig war.

Die Gemeinde K. war grundbücherliche Eigentümerin des Grundstücks Nr. x/1 in K., Grundbuch V., im Ausmaß von 3.600 m². Dieses Grundstück hat die Gemeinde K. der B.GmbH. (gegen Einräumung einer Kreditpromesse der B.Bank) zum Verkauf zur Verfügung gestellt. Dazu wurde das Grundstück in mehrere Parzellen - unter anderem in die Bauparzellen x/13, x/14, x/15, x/16, x/17 und x/18, auf denen in der Folge die Doppelhausanlage K./Zentrum entstand - geteilt (siehe die Vermessungsurkunde vom 6. April 1999).

Bereits im Sommer/Herbst 1998 hatte die B.GmbH. in einer Tageszeitung eine Doppelhausanlage K./Zentrum beworben. Die dem Bw. hierauf bei der B.GmbH., Zweigstelle W., von J.X. unterbreiteten Parzellierungsskizzen bzw. Grundrisspläne sahen für die Doppelhausanlage Holzhäuser mit Satteldächern vor. Aktenkundig sind - offensichtlich später entstandene - Projektunterlagen betreffend eine aus Holzhäusern (Niedrigenergiehäusern) bestehende Doppelhausanlage K./Zentrum (mit dem Aufdruck: "Beratung und Verkauf: B.Immobilien, Zweigstelle W."), in denen für die Parzellen GstNrn. x/13 bis x/18 das heutige Flächenausmaß angegeben ist. Der zu Grunde liegende Grundteilungsvorschlag (der die Parzellen x/13 bis x/18 in der heutigen Größe ausweist) wurde vom Zeichenbüro C.OEG am 27. November 1998 im Auftrag des J.X. (für die A.GmbH) erstellt. Von der C.OEG stammt auch ein - gleichfalls von J.X. (namens der A.GmbH) in Auftrag gegebener - Vorentwurf der Häuser. Dieser Vorentwurf besteht aus Grundrissplänen sowie Ansichten und Schnitten, die Varianten von Satteldächern und eine "Variante 1" mit Pultdach zeigen. Das Zeichenblatt mit der Variante Pultdach trägt das Datum 15. Dezember 1998, die übrigen Zeichenblätter sind mit 14. Dezember 1998 datiert. Bei allen Häusern sind rechteckige Erker vorgesehen. Der Vorentwurf vom 14./15. Dezember 1998, bei dem es sich nach den Angaben des

Zeichenbüros um eine (einige) Ausgabe handelt, wurde dem Auftraggeber J.X. übergeben (vgl. die telefonische Auskunft des H.C. vom 13. April 2005). Bei der Besprechung am 12. April 2005 hat der Bw. Kopien der Zeichenblätter vorgelegt, die er demnach nur von J.X. erhalten haben kann.

Am 25. März 1999 hat die Gemeinde K. den (allgemeinen und ergänzenden) Bebauungsplan erlassen. Im ergänzenden Bebauungsplan sind für die Häuser auf den beiden Mittelparzellen trapezförmige und für die übrigen vier Häuser der Doppelhausanlage rechteckige Erker festgelegt.

Schon in der Projektierungsphase hatten der Bw. und seine Ehegattin (auf Grund des erwähnten Zeitungsinserates) als Kaufinteressenten mit der B.GmbH. Kontakt aufgenommen. Die "Vergrößerung" der beiden Mittelparzellen im Grundteilungsvorschlag vom 27. November 1998 erfolgte, nachdem der Bw. und seine Ehegattin den Kauf einer der zuvor vorgesehenen kleineren Parzellen nicht in Betracht gezogen hatten. Auch die Dachvariante "Pultdach" (mit der Möglichkeit des Einbaues einer Solaranlage) im Vorentwurf vom 14./15. Dezember 1998 geht auf einen diesbezüglich vom Bw. geäußerten Wunsch zurück.

Der Einreichplan für die Doppelhaushälfte wurde vom Zeichenbüro C.OEG im Auftrag des J.X. (für die A.GmbH) erstellt. Die an die A.GmbH gerichtete Honorarnote vom 12. August 1999 weist als Leistungszeitraum die Monate April bis Juli 1999 aus. In den Arbeitsaufzeichnungen des Zeichenbüros sind Besprechungen mit dem Bw. jedenfalls ab Mitte März 1999 vermerkt. Im Zuge der Erstellung des Einreichplanes wurde - offenkundig noch vor Ergehen des Bebauungsplanes vom 25. März 1999 - über Wunsch des Bw. die Form des Erkers verändert. Der Einreichplan weicht vom Vorentwurf vom 14./15. Dezember 1998 weiters hinsichtlich der nach den Vorstellungen des Bw. umgestalteten Innenraumeinteilung des Gebäudes ab, auch wurde der Balkon verbreitert.

Am 6. Juni 1999 hatten der Bw. und seine Ehegattin bei der B.GmbH. ein Kaufanbot betreffend das Grundstück unterschrieben, das von der B.GmbH. an die Gemeinde K. weitergeleitet wurde. Das an die Gemeinde K. (als Baubehörde) gerichtete Bauansuchen trägt das Eingangsdatum 25. Juni 1999. Es lautet auf den Bw. als Bauwerber, weist jedoch keine Unterschrift auf. Laut telefonischer Auskunft des Bauamtsleiters vom 20. April 2005 wurde das Bauansuchen (ebenso wie jenes für die zweite Doppelhaushälfte) dem Bürgermeister der Gemeinde K. von J.X. persönlich übergeben. Die Bauabsteckung (vom 19. Juli 1999) weist als Bauherrn "B.Immobilien, W." aus. Die Bauverhandlung hat am 13. Juli 1999 für beide Doppelhaushälften gemeinsam stattgefunden. Die Baubescheide sind am 30. Juli 1999 an den Bw. (betrifft das Haus 4) bzw. dessen Bruder (betrifft das Haus 3) als Bauwerber ergangen.

Am 9. Juli 1999 haben der Bw. und seine Ehegattin den Grundstückskaufvertrag unterschrieben; von den Vertretern der Gemeinde K. wurde dieser Vertrag am 14. Juli 1999 unterfertigt.

Am 12. August 1999 schlossen der Bw. und seine Ehegattin eine Vereinbarung mit der A.GmbH, welche lautet:

"I.

Frau A.S. und Herr W.S. (Anmerkung: der Bw.) - in der Folge kurz Bauherr genannt - beabsichtigen, die Liegenschaft GSt Nr. x/16 Katastralgemeinde K. zu erwerben und darauf gemäß Bauvertrag mit der Firma S.GmbH. als Generalunternehmer eine Reihenhaushälfte zu errichten.

Die A.GmbH hat das Projekt für diese Reihenhausanlage entwickelt, die Planung organisiert, den Baubescheid erwirkt und den Abschluss des Bauvertrages vermittelt.

Die A.GmbH ist dabei mit Projektierungskosten, insbesondere Planungs- und Ausschreibungskosten in Vorlage getreten.

"II.

Der Bauherr verpflichtet sich nunmehr, der A.GmbH für die vorgenannte Organisationstätigkeit ein Honorar von 60.000 S inklusive Mehrwertsteuer zu bezahlen.

Das Honorar ist dann zur Zahlung fällig, wenn der Kaufvertrag über den Erwerb der Liegenschaft und der Bauvertrag von allen Vertragsteilen unterfertigt worden sind und der Baubescheid über die Errichtung der Reihenhaushälfte rechtskräftig geworden ist.

"III.

Die A.GmbH haftet in keiner Weise für die Verpflichtungen, die sich für die Vertragspartner des Bauherren aus dem Kaufvertrag bzw. Bauvertrag ergeben. Sie haftet auch in keiner Weise für die Durchführbarkeit der Planunterlagen sowie des Baubescheides und der Beschaffenheit des Bauplatzes, die A.GmbH garantiert nur die Rechtskraft des Baubescheides.

"IV.

Sofern sich aus einer Unzulänglichkeit der Planunterlagen ein Anspruch gegenüber dem Planverfasser für die Bauherren ergeben sollte, vereinbaren die Vertragsteile hiermit bereits die Abtretung von allfälligen Ansprüchen der A.GmbH gegenüber dem Planverfasser an die Bauherren.

"V.

Vom Vermittlungshonorar nicht eingeschlossen sind die im Zusammenhang mit dem Kaufvertrag stehenden Kosten und Vermittlungsgebühren, das gegenständliche Vertragsverhältnis bezieht sich ausschließlich auf die im Zusammenhang mit dem Bauwerk erbrachte Organisationsleistung und inkludiert die von der A.GmbH aufgewendeten Kosten für Bauplanung. Der Bauherr verpflichtet sich daher, der B.GmbH. für die Vermittlung des Kaufgeschäftes die übliche Maklerprovision von 3 % + 20 % MwSt des Kaufpreises nach Unterfertigung des Kaufvertrages zu bezahlen.

"VI.

Die Vertragsteile verzichten darauf, diese Vereinbarung wegen Irrtums anzufechten oder im Prozessfall eine derartige Einrede zu erheben."

Auf Grund dieser Vereinbarung hat die A.GmbH dem Bw. und seiner Ehegattin am 15. September 1999 einen Betrag von 60.000 S an "Vorleistungskosten" für das Bauvorhaben in K. ("Zentrum") in Rechnung gestellt.

Mit Bauvertrag vom 3./6. September 1999 erteilten der Bw. und seine Ehegattin der S.GmbH. den Auftrag, auf der Grundparzelle Nr. x/16 in K. "auf Basis der nachstehend angeführten Vertragsgrundlagen" als Generalunternehmer eine Reihenhaushälfte zu errichten. Als Vertragsgrundlagen sind in Punkt III des Bauvertrages unter anderem der Baubescheid und die dem Baubescheid zu Grunde liegenden Planunterlagen sowie die "Bau- und Ausstattungsbeschreibung gemäß Projektunterlagen" angeführt. Als Entgelt ist im Bauvertrag ein Fixpreis von 1,910.000 S brutto genannt (Punkt VI), der alle Leistungen beinhaltet, wie sie in den unter Punkt III des Vertrages aufgelisteten Vertragsgrundlagen angeführt seien (Punkt VIII). Die Vertragsparteien bestätigten, sämtliche unter Punkt III. angeführten Vertragsunterlagen erhalten bzw. diese vollinhaltlich zur Kenntnis genommen zu haben (Punkt XII). Tatsächlich wurde an die S.GmbH. ein Entgelt von 1,762.416 S brutto bezahlt, weil der Leistungsumfang (hinsichtlich der Lieferung von Fenstern und Haustüre) vermindert wurde.

J.X. war mit den Einreichplänen - die in der Folge den Firmenstempel der S.GmbH. erhielten - und einer Bau- und Ausstattungsbeschreibung an die Bauunternehmung herangetreten, um sie für die Doppelhausanlage als Generalunternehmer zu gewinnen. Die Bauvertragsgrundlagen stammten von J.X., ebenso die Vertragsformulare. Das Angebot der S.GmbH. vom Mai 1999 wurde an B.Immobiliens, zu Handen J.X., gerichtet. Dem Bw. wurde das Angebot der S.GmbH. bei einer gemeinsamen Besprechung mit H.S. und J.X. in den Räumen der B.GmbH. in W. erläutert. Die Preise der Bauunternehmung waren Fixpreise. Mit Schreiben der B.GmbH. vom 1. September 1999, unterfertigt von J.X., wurde dem Bw. zugesagt, dass sich die Baukosten laut Bauvertrag um 147.583,50 S brutto verminderten. Fenster und Haustüre für das Bauvorhaben würden nämlich - "wie besprochen" – vom Bw. selbst zugeliefert.

b) Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987, BGBl. Nr. 309/1987 (GrEStG 1987), unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen. Die Steuer wird nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 vom Wert der Gegenleistung berechnet. Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG 1987 ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff und nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 4 ff zu § 5, und die dort zitierte Judikatur).

Zur wortidenten Vorgängerbestimmung des § 11 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1955 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass unter Gegenleistung auch alles zu verstehen

ist, was der Erwerber über einen 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 im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegenden Kaufvertrages kann nämlich auch eine künftige Sache sein. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll; das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Entscheidend ist dabei der Zustand, in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 117b zu § 1 und Rz 88a zu § 5, und die dort wiedergegebene Rechtsprechung). Ist der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, dann ist ein Kauf eines Grundstückes mit herzustellendem Gebäude anzunehmen, selbst wenn über diese Herstellung ein gesonderter Werkvertrag abgeschlossen wird. Bei einem solchen Käufer zählen auch die Herstellungskosten für das projektierte Gebäude zur Gegenleistung (VwGH 22.2.1997, 95/16/0116, sowie VwGH 26.1.1995, 93/16/0089, VwGH 18.12.1995, 93/16/0072, VwGH 30.5.1994, 92/16/0144 und VwGH 21.3.2002, 2001/16/0429). Gegenstand des Erwerbsvorganges ist ein Grundstück in bebautem Zustand auch dann, wenn zwischen den Verträgen ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist der Fall, wenn dem Erwerber auf Grund einer konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten wird und er dieses Angebot als einheitliches annimmt oder nur annehmen kann. Dabei können auf der Veräußererseite auch mehrere Personen als Vertragspartner auftreten. Nicht ausschlaggebend ist, dass der Grundstücksübereignungsanspruch und der Anspruch auf Errichtung des Gebäudes sich zivilrechtlich gegen verschiedene Personen richten. Entscheidend ist vielmehr, dass (auch) der den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag in ein Vertragsgeflecht miteinbezogen ist, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet ist, dem Erwerber als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück in bebautem Zustand zu verschaffen. Ohne Bedeutung ist es auch, wenn der Erwerber zunächst den Grundstückskaufvertrag abschließt und erst danach - wenn auch in engem zeitlichem Zusammenhang - den zur Errichtung des Gebäudes notwendigen Vertrag. Denn bereits die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebotes durch den Erwerber indiziert einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Grundstückserrichtung unabhängig von der

zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse, ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können. Der Annahme eines objektiven engen sachlichen Zusammenhangs steht nicht entgegen, wenn der Erwerber die Möglichkeit gehabt hätte, nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages den Vertrag über die Errichtung des Gebäudes nicht abzuschließen (BFH vom 23.11.1994, II R 53/94, BStBl. 1995 II 331, siehe Fellner, aaO, Rz 88b zu § 5, Ergänzung N 56/1 N).

c) Gemessen an diesen Kriterien sind der Bw. und seine Ehegattin hinsichtlich der von der S.GmbH. auf Grund des Bauvertrages vom 3./6. September 1999 ausgeführten Bauleistungen nicht als Bauherren im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes anzusehen:

Das Gebäude ist Teil einer aus sechs Häusern bestehenden Doppelhausanlage. Die Grundparzellen wurden von der B.GmbH., Zweigstelle W., zum Verkauf angeboten. Namens der B.GmbH. wurde aber auch für eine Doppelhausanlage in K./Zentrum geworben (vgl. das vom Bw. erwähnte Zeitungsinserat aus dem Jahr 1998 sowie die oben beschriebenen Projektunterlagen). Projektierung und Planung der Häuser wurden von der A.GmbH in Auftrag gegeben.

Für beide Gesellschaften war J.X. (einerseits Angestellter der B.GmbH., andererseits Mehrheitsgesellschafter der A.GmbH) tätig: J.X. hat nicht nur die Grundstücksgeschäfte (für die Gemeinde K. als Verkäuferin) abgewickelt; gleichzeitig hat er - in Abstimmung mit der Gemeinde K. - die Projektierung der Doppelhausanlage betrieben und ein Zeichenbüro mit der Planung beauftragt, wobei dieser Planungsauftrag auch die Erstellung der Einreichpläne für die (künftigen) Käufer der Grundparzellen umfasste. In Vereinbarungen mit der A.GmbH (Punkt III) wurde den Käufern die "Rechtskraft des Baubescheides" garantiert.

Neben der Organisation von Grundverkauf und Planung hatte J.X. jeweils mit einem Generalunternehmer den Bauvertrag ausgehandelt, wobei es sich bei den vereinbarten Preisen um Fixpreise handelte. Dem Bw. wurde das Angebot bei einer gemeinsamen Besprechung mit J.X. und dem Baumeister präsentiert. Über seinen Wunsch, bestimmte Leistungen (Lieferung der Fenster und der Haustüre) nicht von der S.GmbH. zu beziehen, wurde ihm von J.X. schriftlich zugesagt, dass sich die Baukosten laut Bauvertrag dadurch um einen bestimmten Betrag verringerten.

Insgesamt hat J.X. dem Bw. (und seiner Ehegattin) damit ein einheitliches Angebot unterbreitet, das sich auf den Erwerb des Grundstücks samt zu errichtendem Gebäude bezog. Nach Aussage des J.X. wäre - wie bei allen seinen Projekten - das Grundstück allein nicht verkauft worden. Dies musste den Käufern auch bewusst gewesen sein: So konnte sich etwa Baumeister H.S. an ein Gespräch erinnern, bei dem der Bw. geäußert habe, er hätte das Grundstück nicht erhalten, wenn er nicht auch den Bauvertrag über J.X. abgeschlossen hätte.

Dem Bw. ist einzuräumen, dass er auf die bauliche Gestaltung der Doppelhaushälfte Einfluss nehmen konnte. Da der Bw. schon in der Phase der Projektierung der Doppelhausanlage bei J.X. ein Kaufinteresse bekundet hatte, konnte sowohl bei der (endgültigen) Festlegung der Größe der Parzellen und Häuser als auch bei der Wahl der Dachform seitens des Organisators auf die Kundenwünsche Rücksicht genommen werden (Grundteilungsvorschlag vom 27. November 1998 und Vorentwurf der Häuser vom 14./15. Dezember 1998). In dieser Phase konnte der Bw. aber nicht schon als "Bauherr" auftreten, setzt doch die Bauherreneigenschaft begrifflich die Verfügungsmöglichkeit über jenes Grundstück voraus, auf dem der Bau errichtet werden soll.

Veränderungen der Innenraumeinteilung, am Erker und am Balkon, wie sie weiters im Zuge der Einreichplanung über Wunsch des Bw. vorgenommen wurden, stellen für sich gesehen keine wesentliche Einflussnahme auf die Gesamtkonstruktion eines Gebäudes dar (zur Innenraumgestaltung siehe VwGH 24.3.1994, 93/16/0168; vgl. weiters Fellner, aaO, Rz 92 zu § 5). Bis zum Abschluss des Grundstückkaufvertrages im Juli 1999, der erst dem Bw. eine rechtlich gesicherte Position in Bezug auf das Baugrundstück verschaffen konnte, war im Übrigen auch die Einreichplanung bereits abgeschlossen.

Im Ergebnis kann dem Finanzamt nicht entgegengetreten werden, wenn es im Hinblick auf das dem Bw. von J.X. unterbreitete und von ihm letztlich auch angenommene einheitliche Angebot zum Ergebnis gekommen ist, dass Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück samt dem (zu einem Fixpreis) zu errichtenden Gebäude war. Auf Grund dieses Angebotes bestand zwischen Grundstückserwerb und Hausbau ein enger sachlicher Zusammenhang bzw. hätte der Bw., wie ausgeführt, das Grundstück allein ohne Abschluss eines Bauvertrages nicht erhalten. Dass auf der Anbieterseite mehrere Gesellschaften auftraten und Verträge (Grundstückskaufvertrag, Bauvertrag, Projektkostenvereinbarung) deshalb mit verschiedenen Vertragspartnern abgeschlossen wurden, ist rechtlich unerheblich.

Zur Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG zählten daher auch die Baukosten sowie die von den Käufern zu erbringenden sonstigen Leistungen, nämlich die mit der A.GmbH vereinbarte Projektkostenabgeltung. Im Hinblick auf die von J.X. zeitgleich mit dem Abschluss des Bauvertrages zugesagte Reduktion der Baukosten (siehe Schreiben vom 1. September 1999) war die im angefochtenen Bescheid angesetzte Bemessungsgrundlage, in der die Baukosten mit 955.000 S (50 % von 1.910.000 S laut Bauvertrag) enthalten sind, jedoch um 73.792 S (50 % von 147.584 S) zu vermindern.

Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer und die darauf entfallende Abgabe errechnen sich demnach wie folgt (Beträge in Schilling):

Gegenleistung laut angefochtenem Bescheid	1.261.750
Minderung Baukosten	<u>-73.792</u>
Gegenleistung laut Berufungsentscheidung	1.187.958
davon Grunderwerbsteuer 3,5 %	41.579

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 19. Oktober 2005

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei