



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Graz
Senat 7

GZ. RV/0739-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Erwin HUBER, gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr in Linz vom 20. März 2001 über die Festsetzung der Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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 19. September 1996 erwarb die Bw. von C. W. aus dem Gutsbestand der ihm allein gehörigen Liegenschaft EZ 704 KG St. das neugebildete Restgrundstück 1643/4 Baufläche im Ausmaß von 270 m² und von Frau I.W. aus der dieser allein gehörigen

Liegenschaft EZ 705 KG St. das neugebildete Grundstück 1643/23 Baufläche im Ausmaß von 17 m² (Anmerkung: Autoabstellplatz) um einen Gesamtkaufpreis von 169.330,00 S. Auf diesem Grundstück wurde in der Folge ein Reihenhaus errichtet und ist strittig, ob die Errichtungskosten für das Gebäude der Grunderwerbsteuer unterliegen.

Für diesen Erwerbsvorgang wurde die Grunderwerbsteuer ausgehend lediglich vom Erwerbspreis für die unbebauten Grundstücke laut oa. Grundstückskaufvertrag in Höhe von 5.576,00 S selbst berechnet und entrichtet.

Auf den berufungsgegenständlichen Grundstücken und drei weiteren neugebildeten Grundstücken wurde von der W-H. Bauträger GmbH das Projekt Sb. bestehend aus insgesamt vier Wohnhäusern in Holztafelbauweise geplant und projektiert.

Die Objekte wurden in gekuppelter Bauweise errichtet, wobei je zwei Wohnhäuser aneinander gebaut wurden.

Das Bauverfahren für alle vier Wohnhäuser des Projektes Sb., welche auf neuvermessenen Grundstücken (laut Vermessungsurkunde des DI M. vom 15. Mai 1996) errichtet wurden, wurde von der Baubehörde gemeinsam abgewickelt und langten *alle vier Ansuchen um Baubewilligung bei der Baubehörde am 3. Juni 1996 ein.*

Auch die schriftlichen Grundstückskaufverträge wurden jeweils am selben Tag (17/19. September 1996) ausgefertigt.

Das Ansuchen um Baubewilligung an die Marktgemeinde A. von der Bw. und den drei anderen Erwerbern (einer davon war die W-H Bauträger GmbH selbst) beruhte auf den Einreichplänen der W.H. Baugruppe GmbH, einem mit der W-H Bauträger GmbH *verbundenen* Unternehmen, als Bauführer und Planverfasser.

Laut Verhandlungsschrift der Marktgemeinde A. vom 10. Juni 1996, aufgenommen mit einem Vertreter der W-H Bauträger GmbH, wurde zuvor ein Ansuchen um *Vorprüfung* gemäß § 30 Oö. Bauordnung am 11. April 1996 von der W-H Bauträger GmbH eingebracht.

Der W-H Bauträger GmbH wurde zuvor mit Schreiben der Marktgemeinde A. vom 7. Mai 1996 mitgeteilt, dass eine Bauverhandlung nicht stattfinden könne, bevor nicht ein gesonderter Prüfbericht über das Brandverhalten der im Projekt Sb. zur Ausführung gelangenden Wandsysteme vorliege.

Mit Schreiben der Marktgemeinde A. vom 13. Juni 1996 wurde die W-H Bauträger GmbH zur Nachbesserung der Einreichunterlagen betreffend das Vorprüfungsverfahren aufgefordert.

Die Brandverhütungsstelle für Oberösterreich erstellte am 5. Juli 1996 für die W.H. Baugruppe GmbH ein Gutachten betreffend das Bauvorhaben Projekt Sb.

Der Baubewilligungsbescheid an die Bw. vom 19. August 1996 wurde entsprechend den Plänen der W.H. Baugruppe GmbH. erteilt.

Laut Baubeginnmeldung der W.H. Baugruppe GmbH vom 5. November 1996 wurde für alle vier Häuser der Reihenhausanlage des Projektes Sb. am 6. November 1996 mit dem Bau

begonnen.

Hinsichtlich der Auftragsvergabe an die W-H Bauträger GmbH hinsichtlich der Errichtung des Reihenhauses legte die Bw. dem Finanzamt ein als Kaufanbot bezeichnetes, **nicht unterfertigtes** und **undatiertes** Vertragswerk mit der Bw. als Anbotstellerin und der W-H Bauträger GmbH als Anbotempfängerin vor.

Darin war ein Erwerbspreis für das Gebäude einschließlich Aufschließungskosten von 1.922.670,00 **ohne Grundstückskosten** festgelegt.

Seitens des Nachfolgeunternehmens der W-H Bauträger GmbH wurde im nunmehrigen Berufungsverfahren dem unabhängigen Finanzsenat *aber* ein Kaufanbot vom

18. Dezember 1995, mit der Bw. als Anbotstellerin und der W-H Bauträger GmbH als Anbotempfängerin, welches von beiden Vertragsteilen unterfertigt worden war, vorgelegt.

Dieses Vertragswerk wurde durch Mitunterfertigung der W-H Bauträger GmbH rechtswirksam. Danach hat die Bw. von der W-H Bauträger GmbH das Reihenhaus Nr.: **8**. um einen Kaufpreis von 2.092.000,00 S erworben. Den Kaufgegenstand bildete das genannte Reihenhaus samt der zugeordneten Grundfläche und 1/8 der als Gemeinschaftsanlage dienenden Grundfläche.

Mit Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 9. September 2003, zugestellt am 15. September 2003, wurde der Bw. eine Kopie des Kaufanbotes vom 18. Dezember 1995 übermittelt und darauf hingewiesen, dass dieses Kaufanbot gegen die Bauherreneigenschaft der Bw. spreche. Der Bw. wurde eine Frist von drei Wochen zu einer etwaigen Äußerung eingeräumt, die bis dato nicht eingelangt ist.

Hinsichtlich der übrigen Punkte waren die beiden Anbote inhaltsgleich.

Laut *Punkt I.* des Kaufanbotes erwarb die Käuferin den Vertragsgegenstand in **Kenntnis** der derzeit gültigen Bebauungsbedingungen, der *Bau- und Lagepläne* und der Finanzierungsbedingungen zu dem unter *II.* angeführten Kaufpreis.

Nach *Punkt II. 2)* wurde der Kaufpreis als **Fixpreis** vereinbart, der auch durch allfällige Lohn- und Preiserhöhungen während der Bauzeit nicht verändert werden durfte.

Die Bauführung (Anmerkung: W-H Bauträger GmbH) war nach *Punkt III.* ermächtigt, während des Baues geringfügige Planungs- und Ausführungsänderungen vorzunehmen, sofern dadurch die für das Reihenhaus festgesetzten Nutzwerte nicht geändert würden. Außerdem war sie zu Änderungen der Außenanlagen, soweit dies notwendig und zweckmäßig war, ermächtigt.

Laut *Punkt IV Sonderausstattung* waren Sonderwünsche hinsichtlich Ausstattungsänderung auf Kosten der Anbotstellerin nur bis zum Baubeginn möglich, wobei diese weder für die Fassade noch für tragende Zwischenwände möglich war. Derartige Änderungen waren aber nur möglich, soweit sie nicht behördlich untersagt würden und die berechtigten Interessen anderer Miteigentümer beeinträchtigten.

Über die Berücksichtigung von Sonderwünschen, die *während der Bauzeit* bekannt gegeben würden, war von der Anbotempfängerin bzw. dem von dieser beauftragten Bauleiter zu entscheiden.

Laut Schlussrechnung der W-H Bauträger GmbH vom 11. Juni 1997 wurde ein Betrag von 1.922.682,00 S in Rechnung gestellt.

Mit Bescheid über die Festsetzung der Grunderwerbsteuer vom 20. März 2001, setzte das Finanzamt Urfahr Grunderwerbsteuer in Höhe von 73.220,00 S ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 2.092.012,00 S , bestehend aus dem Erwerbspreis für das Grundstück und den Errichtungskosten für das Gebäude laut Schlussrechnung, fest. Dadurch ergab sich eine Nachzahlung von 67.644,00 S gegenüber der Selbstberechnung.

Begründet wurde diese Vorschreibung damit, dass Gegenstand des Erwerbes ein Grundstück mit einem darauf zu errichtenden Reihenhaus gewesen sei, weshalb die Bemessungsgrundlage aus den Grund- und Baukosten zu bilden war.

In der dagegen eingebrochenen Berufung bekämpfte die Bw. die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer.

Die Bw. führt darin aus, dass sich im Grunderwerbsteuerrecht für die Auslegung des § 5 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1997 eine Verselbständigung des Begriffes "Bauherr" entwickelt habe. Der Begriff "Bauherr" sei von der Rechtsprechung als Hilfsmittel eingeführt worden. Erst durch die Bemühungen, den Bauherrenmodellen als Steuerspar- und Verlustbeteiligungsmodellen entgegenzuwirken, sei vom Bundesfinanzhof eine Rechtsprechung eingeleitet worden, der der Verwaltungsgerichtshof contra legem gefolgt sei. Der derzeitige Bauherrenbegriff entspreche nicht den Bestimmtheitsanforderungen des Artikel 18 Bundesverfassungsgesetz.

Es sei irrational und unökonomisch, wenn ein Bauprojekt deshalb abgeändert werden müsse, um die von der Rechtsprechung aufgestellten Merkmale als Bauherr zu erfüllen.

Bei den betroffenen Erwerbern handle es sich nicht um Kapitalanleger, sondern sollte Wohnraum für den eigenen Bedarf geschaffen werden.

Die Tragung des vollen Baurisikos (finanzielle und sonstige Risiken) sei bei den Wohnraumschaffenden gelegen. Diese hätten auch das Baugeschehen beherrscht. Damit seien alle von der gegenwärtigen Rechtsprechung für die Bauherreneigenschaft geforderten Merkmale vorhanden.

Die Grunderwerbsteuer sei daher lediglich von den Anschaffungskosten für das Grundstück zu entrichten gewesen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. April 2001 wurde das Berufungsbegehren abgewiesen. Darin führte das Finanzamt aus, dass die W-H Bauträger GmbH das Projekt Sb., ein Bauvorhaben bestehend aus vier Objekten in Holztafelbauweise geplant und in rechtlicher und technischer Hinsicht vorbereitet habe.

Ein Objekt bestehe jeweils aus zwei aneinandergebauten Häusern.

Bereits mehr als drei Monate vor Abschluss des Grundkaufvertrages habe die Bw. um Baubewilligung auf diesem Grundstück angesucht, welche schließlich mit Bewilligungsbescheid vom 19. August 1996 gewährt worden sei. Der Erwerb des Reihenhauses sei in Form von Kaufanbot/Annahme abgeschlossen worden.

Zum Zeitpunkt des Grundstückserwerbes sei daher bereits Einigung über das Grundstück und das zu errichtende Haus erzielt gewesen.

Laut Anbot sei ein Fixpreis vereinbart worden, womit das finanzielle Risiko, ein wesentliches Merkmal des Bauherren nicht gegeben sei.

Entscheidend für die Zuerkennung der Bauherreneigenschaft sei weiters das Recht der Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Bauvorhabens. Da das Projekt in seiner Gesamtheit vorprojektiert gewesen sei, habe die Bw. keinen Einfluss auf die bauliche Gestaltung der Gesamtkonstruktion gehabt. Diese habe sich lediglich auf die Ausstattung und die Lage der Zwischenwände beschränkt.

Auf Grund des dargestellten Sachverhaltes und der Chronologie stehe fest, dass nur solche Interessenten Grundeigentum erwerben konnten, die sich in das Gesamtkonzept einbinden hätten lassen und auch den Auftrag für die Errichtung des Wohnhauses erteilt hätten.

Es sei auch ohne Belang, ob die Schaffung von Wohnraum für den Eigenbedarf oder zur Kapitalanlage diene.

In der Folge stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und wurde gegebenenfalls eine mündliche Verhandlung beantragt.

Im Übrigen setzte sich der Vorlageantrag mit den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung nicht weiter auseinander.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Verfahren ist die Frage strittig, ob die Bw. hinsichtlich der auf dem erworbenen Grundstück errichteten Doppelhaushälfte als Bauherrin anzusehen ist. Von dieser Frage hängt es ab, ob das für den Erwerb des Reihenhauses an die W-H Bauträger GmbH geleistete Entgelt neben dem Erwerbspreis für das Grundstück in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer mit einzubeziehen ist.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987, BGBl. 309/1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet.

Die Steuer wird gemäß § 4 Abs. 1 dieses Gesetzes vom Wert der Gegenleistung berechnet. Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Für die Feststellung, was als Gegenleistung anzusehen ist, sind die wirtschaftlichen Merkmale des Erwerbsvorganges zu berücksichtigen.

Auch alle Aufwendungen eines Käufers, der an ein vorgegebenes Objekt gebunden ist, sind als grunderwerbsteuerlich relevante Gegenleistung zu betrachten. Dies gilt insbesondere für einen Käufer, der zwar betreffend die Herstellung eines Gebäudes einen gesonderten Werkvertrag abschließt, dabei aber an ein bereits durch Planung der Verkäufer vorgegebenes Gebäude gebunden ist.

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 (siehe auch BFH vom 27. Oktober 1999, II R 17/99, NJW 2000, 3592).

Gegenstand eines der Grunderwerbsteuer im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 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 (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, 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 weiters, 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 **also 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.

Laut dem Anbot **vom 18. Dezember 1995**, welches rechtswirksam angenommen worden war, wurde der Erwerb eines zu errichtenden Reihenhauses samt dazugehörigem Grundstück vereinbart.

Das seitens der Bw. vorgelegte, **undatierte** und von **keiner Seite** unterfertigte Anbot, welches nur den Erwerb des Gebäudes umfasste, kann daher schon mangels Unterfertigung nicht als rechtswirksam erachtet werden.

Entsprechend dem Kaufanbot vom 18. Dezember 1995 ist von den Vertragsteilen Willenseinigung über den Erwerb eines Gebäudes samt Grundstück erzielt worden.

Diese Willenseinigung stellt eindeutig bereits ein Verpflichtungsgeschäft dar, das als einheitlicher Erwerbsvorgang zur Gänze der Grunderwerbsteuerpflicht unterliegt.

Darüber hinaus wird diese grunderwerbsteuerliche Beurteilung vom gesamten Geschehensablauf untermauert.

Der schriftliche Grundstückskaufvertrag wurde schließlich erst am 19. September 1996 ausgefertigt.

Bereits drei Monate zuvor wurde das Bauansuchen für ein von der W-H Bauträger GmbH fertig projektiertes Objekt in *gekoppelter Bauweise* gestellt.

Zum Zeitpunkt der Ausfertigung des schriftlichen Grundstückskaufvertrages war daher bereits Einigung über das Grundstück und das zu errichtende Haus erzielt gewesen.

Die Planung erfolgte von einem mit der W-H Bauträger GmbH verbundenen Unternehmen und hat die W-H Bauträger GmbH das Projekt in technischer und rechtlicher Hinsicht (Einhaltung diverser Gutachten und Bewilligungen) vorbereitet.

Die Ansuchen um Baubewilligung von allen Bauwerbern der vier geplanten Wohnhäuser langten gleichzeitig am 3. Juni 1996 unter der Bezeichnung Objekt Sb. nach den Plänen der W.H. Baugruppe GmbH bei der Baubehörde ein und wurde das Bauverfahren für alle vier Wohnhäuser von der Baubehörde zusammengezogen.

Auch die jeweiligen Grundstückskaufverträge wurden am selben Tag abgeschlossen, was das Vorliegen eines Gemeinschaftsprojektes verdeutlicht.

Das von der Bw. in Auftrag gegebene Haus ist Teil eines Gesamtprojektes in gekoppelter Bauweise und war daher eine individuelle Verbauung gar nicht denkbar.

Unter Punkt I. des Kaufanbotes wurde zudem ausdrücklich festgehalten, dass die Bw. in Kenntnis der gültigen Bebauungsbedingungen und der Bau- und Lagepläne den Vertragsgegenstand erwirbt, was klar erkennen lässt, dass die Bw. hinsichtlich der Bebauung des Grundstückes nicht frei war.

Damit stand aber die Absicht, ein bebautes Grundstück zu erwerben, bereits vor Vertragsabschluß fest. Dass der gesamte Vorgang in zwei Urkunden mit verschiedenen Vertragspartnern in je einen Erwerbsvorgang hinsichtlich des Wohnhauses und des Grundstückes aufgespaltet wurde, ist für die Beurteilung der Gegenleistung ohne Belang, weil nicht die äußere Form der Verträge maßgebend ist, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) zu ermitteln ist (siehe auch VwGH vom 26.3.1992, 90/16/0211 und die entsprechende Vorjudikatur). Abgesehen davon kommt dem von der Bw. vorgelegten Kaufanbot mangels Unterfertigung keine verbindliche Wirkung zu.

Da das berufungsgegenständliche Projekt eine untrennbare Einheit bildete, ist klar ersichtlich, dass das Grundstück nur in bebautem Zustand erworben werden sollte und dass der Gesamtwillen auf den Erwerb eines bebauten Grundstückes gerichtet war.

Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, kann aus dem dargestellten Sachverhalt geschlossen werden, dass nur solche Interessenten Grundeigentum erwerben konnten, die sich in das Gesamtkonzept einbinden ließen und auch den Auftrag für die Errichtung des Wohnhauses erteilten.

Im vorliegenden Fall war daher der wohlverstandene und einheitliche Vertragswillen auf den Erwerb eines im Rahmen einer Mehrhäuseranlage zu errichtenden Hauses gerichtet. Allein die hier tatsächlich gegebene Einbindung in ein von der Veräußererseite bzw. eines Organisators vorgegebenes und vom Erwerber voll akzeptiertes Gesamtkonzept schließt es aus, dem Erwerber die Qualifikation eines selbständig "Schaffenden" zuzubilligen (siehe dazu auch VwGH 18.12.1995, 93/16/0072).

Im Berufungsfall bestand zwischen dem Auftrag zur Gebäudeerrichtung und dem Grundstückskaufvertrag ein objektiv und sachlich derartiger Zusammenhang, dass die Bw. bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhielt.

Diese Voraussetzung liegt unter anderem regelmäßig in allen Fällen immer dann vor, wenn der Erwerber (*spätestens*) bei Abschluss des Grundstückskaufvertrages über das "Ob" und "Wie" einer Bebauung gegenüber der Veräußererseite nicht mehr frei war (siehe auch Fellner,

aaO, § 5 Rz. 88a).

Zum Zeitpunkt der Ausfertigung des schriftlichen Grundstückskaufvertrages (ca. 9 Monate nach Kaufanbot) war die Bw. aber nicht mehr frei in ihrer Entscheidung und an ein vorgegebenes, bereits bewilligtes Objekt gebunden, weshalb sie die Bauherreneigenschaft nicht erfüllte.

Abgesehen davon hat sie sich bereits im Kaufanbot vom 18. Dezember 1995 zum Grundstückserwerb verpflichtet.

Auf Grund des im Werkvertrag mit der W-H Bauträger GmbH vereinbarten *Fixpreises* hatte die Erwerberin auch **kein finanzielles Risiko** zu tragen.

Das Bauvorhaben wurde zur Gänze von der W-H Bauträger GmbH projektiert und geplant und lag zum Zeitpunkt des Grundstückserwerbes durch die Bw. –wie schon ausgeführt- ein bereits bewilligtes Projekt vor.

Die Bw. hatte somit *keinen Einfluss auf die grundlegende bauliche Gestaltung* des zu errichtenden Hauses und wurde dies von der Bw. auch nicht behauptet.

Das Recht zu Änderungen beschränkte sich im Berufungsfall auf die Ausstattung und Zwischenwände und lag selbst die Berücksichtigung derartiger Änderungen nach Baubeginn im Ermessen der W-H Bauträger GmbH.

Von grundlegender Bedeutung für die Bauherreneigenschaft des Erwerbers ist es aber, ob dem Abgabepflichtigen ein Recht und eine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zugestanden wird. Ein Käufer ist nämlich **nur dann** als Bauherr anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung des Hauses, und zwar auf die Gestaltung der **Gesamtkonstruktion Einfluss** nehmen kann (vgl. VwGH vom 27.6.1994, 92/16/0196, 17.10.2001, 2001/16/0230 und Fellner, aaO, § 5 Rz. 92 unter Anführung der dazu ergangenen umfangreichen VwGH-Judikatur).

Da die Bw., wie dies der Geschehensablauf dokumentiert, aber keinen wesentlichen Einfluss auf die Gestaltung und Planung des zu errichtenden Gebäudes nehmen konnte, was im Übrigen von der Bw. auch nicht näher dargelegt wurde, ist dieses wesentliche Erfordernis der Bauherreneigenschaft nicht erfüllt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zudem im Erkenntnis vom 14.12.1994, 94/16/0084 zum Ausdruck gebracht, dass schon wegen der für die äußere Gestaltung eines Objektes maßgeblichen *tatsächlichen* Einbindung des Hauses des Beschwerdeführers in das bereits

zur Zeit des Erwerbsvorganges vorliegende Gesamtkonzept (vgl. dazu auch das Erkenntnis vom 24.3.1994, Zl. 93/16/0168), keine Bauherreneigenschaft der Erwerber gegeben war. Im Berufungsfall war das erworbene Wohnhaus Teil eines solchen Gesamtkonzeptes, weshalb eine Verbauung nach eigenen Plänen auch nicht denkbar war und kommt der Erwerberin auch diesbezüglich keine Bauherrenrolle zu.

Die gesamte Bauabwicklung lag zudem bei der W-H Bauträger GmbH, welche auch die Professionisten beauftragte und hatte die Bw. demnach auch **kein Baurisiko** getragen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 19.5.1988, 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 29.1.1996, 95/16/0121).

Dass diese Voraussetzungen nicht erfüllt waren, wurde bereits dargestellt.

Damit gehen aber die von der Bw. in der Berufung vorgetragenen Einwendungen –die sich im Übrigen nur auf Behauptungen ohne nähere Darlegungen beschränken- hinsichtlich Tragung des Baurisikos, des finanziellen Risikos sowie der Gestaltungsmöglichkeit ins Leere und kommt der Bw. danach keine Bauherreneigenschaft zu.

Diese Merkmale, die nach der Rechtsprechung für das Vorliegen der Bauherrenqualität aufgestellt wurden, stellen keineswegs, wie im Vorlageantrag vermeint, unbedeutende Formalerfordernisse dar, sondern sind diese durchaus substantiell begründet.

Es soll damit eine ungerechtfertigte Steuerersparnis durch Aufspaltung eines einheitlichen Erwerbsvorganges vermieden werden.

Es ist dem Steuerrecht eigen, dass unterschiedliche Gestaltungen von Geschehensabläufen mit unterschiedlichen steuerlichen Konsequenzen verbunden sind.

Wenn die Lieferung eines bebauten Grundstückes beabsichtigt war, ist daher auch der

gesamte Erwerbspreis der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen.

Es ist dabei auch ohne Belang, ob der Erwerb zur Schaffung von Wohnraum für den Eigenbedarf oder als Kapitalanlage gilt.

Zu den Ausführungen der Bw. im Vorlageantrag hinsichtlich der Unbestimmtheit des Begriffes "Bauherr" ist zu bemerken, dass dieser im § 5 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz gar nicht verankert ist.

Die Rechtsprechung hat aber für die Frage der Miteinbeziehung der Bauerrichtungskosten in die grunderwerbsteuerliche Gegenleistung Kriterien aufgestellt, wonach je nach dem, ob diese erfüllt sind oder nicht, diese Teil der Gegenleistung darstellen oder nicht.

In einer derartigen Vorgabe von Merkmalen zur Würdigung eines abgabenrechtlichen Sachverhaltes kann aber keine Verfassungswidrigkeit erblickt werden und hat dies die Bw. auch nicht näher aufgezeigt.

Es waren daher gemäß § 4 Abs. 1 iVm § 5 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 neben den Anschaffungskosten für das Grundstück auch die Errichtungskosten des Gebäudes der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen.

Das Berufungsbegehren war daher abzuweisen.

Zu der im Vorlageantrag beantragten mündlichen Verhandlung ist auszuführen:

Bis zur Neuordnung des abgabenbehördlichen Rechtsmittelverfahrens durch das Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz (AbgRmRefG), BGBl. I Nr. 97/2002, war eine mündliche Verhandlung nur in den durch § 260 Abs. 2 BAO dem Berufungssenat zugewiesenen Fällen (wozu die Entscheidung über eine Berufung betreffend die Festsetzung der Grunderwerbsteuer nicht zählt) anzuberaumen.

Gemäß § 260 BAO in der ab 1. Jänner 2003 geltenden Fassung des AbgRmRefG hat über Berufungen ua. gegen von Finanzämtern erlassene Bescheide grundsätzlich der unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zu entscheiden. Nach § 323 Abs. 10 BAO ist dieser auch für die am 1. Jänner 2003 unerledigten Berufungen zuständig.

Für die hier interessierende Frage der Beantragung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat sieht die Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 12 BAO zum einen vor, dass nach § 284 Abs. 1 BAO in der Fassung vor dem AbgRmRefG gestellte Anträge auf mündliche Verhandlung (was nach alter Rechtslage nur in Fällen möglich war, über welche der Berufungssenat zu entscheiden hatte) ab 1. Jänner 2003 als auf Grund des § 284 Abs. 1 Z. 1 BAO gestellt gelten. Zum anderen wird für eine Berufung, über die nach der

vor dem 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war, ein gesondert auszuübendes bis 31. Jänner 2003 befristetes Antragsrecht auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung eröffnet.

Ein derartiger Antrag wurde von der Bw. aber nicht gestellt.

Vor dem Hintergrund der aufgezeigten Rechtslage vermittelte der im Jahr 2001 im Rahmen eines Vorlageantrages unzulässigerweise gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung der Bw. keinen Anspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat (siehe VwGH vom 16.9.2003, 2003/14/0057).

Eine mündliche Verhandlung hatte daher nicht stattzufinden.

Graz, 23.Oktober 2003