



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 11. April 2003 betreffend Bescheidbehebung gemäß § 299 BAO, Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Grunderwerbsteuer sowie Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Bescheidbehebung gemäß § 299 BAO sowie Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Grunderwerbsteuer wird als unbegründet abgewiesen. Diese angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Grunderwerbsteuer wird teilweise Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage (Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG 1987): 90.676,07 €,

Grunderwerbsteuer: 3.173,69 €

Die Fälligkeit der Abgabe bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Kaufvertrag vom 6./12. November 1998 erwarben der Berufungswerber (Bw.) und Frau Alexandra W. (als gemeinsame Käufer) von der A.GmbH als Verkäuferin das neu gebildete Grundstück Nr. x/15 in K. um den Gesamtkaufpreis von 877.500 S jeweils in ihr ideelles Hälfteeigentum.

Mit Bescheid vom 20. April 1999 schrieb das Finanzamt dem Bw. Grunderwerbsteuer vor. Als Bemessungsgrundlage wurden Kaufpreis, Vermessungskosten und anteilige Vertragserrichtungskosten (jeweils zur Hälfte) angesetzt.

Mit Ausfertigungsdatum 30. September 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 (816.685,92 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 diese von der Verkäuferin des Grundstücks erbrachte "weitere Organisation" liege trotz zivilrechtlicher Trennung der Rechtsgeschäfte - betreffend Grundstückserwerb und Hausbau - wirtschaftlich ein Erwerb des Grundstückes samt Bauwerk vor. Die Intention des Organisators bzw. Vermittlers und Verkäufers sei dahin gegangen, ein ausbau- bzw. schlüsselfertiges Objekt zu vermitteln; auch sei das Interesse der Käufer auf den Erwerb des Grundstückes 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, die Vermessungskosten sowie die Vertragserrichtungskosten. 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 Schriftsatz vom 4. November 2002 von einem Rechtsanwalt in Vertretung des Bw. Berufung erhoben. Eine Vollmachtsurkunde wurde nicht vorgelegt, jedoch enthält der Schriftsatz den Vermerk "Vollmacht erteilt". Begründend wurde ausgeführt, der Bw. habe erst nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages die Verkäuferin als Projektgesellschaft damit beauftragt, einen Bauvertrag für die Errichtung eines Reihenhauses auszuarbeiten. Zum Abschluss des Bauvertrages mit einem Bauunternehmen sei es am 7. Februar bzw. 22. März 1999 gekommen. Für diese Projektierung habe der Bw. ein (anteiliges) Honorar von 30.000 S an die Projektgesellschaft bezahlt. Schon aus der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse ergebe sich, dass Kaufvertrag und Bauvertrag kein einheitliches Rechtsgeschäft bildeten. Auch sei dem Kaufvertrag in keiner Weise zu entnehmen, dass der Erwerber verpflichtet gewesen wäre, einen Bauvertrag oder einen sonstigen Vertrag abzuschließen. Der Bw. habe ein unbebautes Grundstück erworben. Dass er sich nach Abschluss des Kaufvertrages der Dienste des Verkäufers bedient habe, ihm einen geeigneten Bauführer zu vermitteln, sei keine Bedingung des Kaufgeschäftes gewesen. Die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer für den vom Bw. erteilten Bauvertrag sei daher

"gänzlich losgelöst von den gesetzlichen Bestimmungen". Beantragt werde, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 11. April 2003 wurde der Bescheid vom 30. September 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 30. September 2002) Baukosten von 816.685,92 S sowie Projektkosten von 30.000 S in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurden. Der Bescheid enthält den Hinweis, dass die Berufung vom 4. November 2002 gemäß § 274 BAO auch als gegen den berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid (Ersatzbescheid) eingebracht gelte. Ungeachtet des im Berufungsschreiben vom 4. November 2002 enthaltenen Vertretungshinweises ("Vollmacht erteilt") ist der Bescheid vom 11. April 2003 an den Bw. persönlich adressiert worden.

Mit Schriftsatz vom 28. April 2003 erhob der anwaltliche Vertreter des Bw. auch gegen "die drei Bescheide vom 11. April 2003" Berufung. Die Bescheide seien nichtig, da sie nicht ordnungsgemäß zugestellt worden seien. Die Zustellung hätte nur an den ausgewiesenen Vertreter des Bw. erfolgen dürfen. Nach der Neufassung des § 299 BAO sei eine Aufhebung des Vorbescheides wegen eines Verfahrensfehlers, wie er der Abgabenbehörde bei Erlassung des Bescheides vom 30. September 2002 unterlaufen sei, nicht mehr zulässig. Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen diene nicht dazu, Verfahrensfehler zu korrigieren. Mit der Kassation des Aufhebungsbescheides sei auch die Erlassung eines neuerlichen Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht möglich, womit auch der berichtigte Grunderwerbsteuerbescheid "nichtig" sei. Ergänzend sei darauf zu verweisen, dass der Bescheid vom 30. September 2002 gleichfalls nichtig sei, da diesem Bescheid ein Aufhebungsbescheid hätte vorangehen müssen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Mai 2003 wies das Finanzamt die Berufung "gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens und den berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid vom 30.9.2002 und vom 11.4.2003" als unbegründet ab. Laut Vereinbarung des Bw. mit der A.GmbH habe diese Firma das Projekt für die Reihenhausanlage entwickelt, die Planung organisiert, den Baubescheid erwirkt und den Abschluss des Bauvertrages vermittelt. Im Bauvertrag sei als Vertragsgrundlage unter anderem die Bau- und Ausstattungsbeschreibung gemäß Projektunterlagen angeführt. Für die Erstellung des Bebauungsplanes sei also 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. Dem Hinweis des Bw. auf die zeitliche Abfolge der

Verträge sei entgegenzuhalten, dass er bereits vor Abschluss des Kaufvertrages mit der konkreten Abwicklung des Bauvorhabens konfrontiert gewesen sei. Durch den Abschluss des bereits 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 Bauherrneigenschaft des Bw. nicht gegeben. Die Berufungsvorentscheidung wurde dem anwaltlichen Vertreter des Bw. zugestellt.

Mit Schriftsatz vom 20. Juni 2003 beantragte der Vertreter des Bw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend wurde vorgebracht, dass der angefochtene Bescheid vom 30. September 2002, den die Abgabenbehörde mit Bescheid vom 11. April 2003 gemäß § 299 BAO aufgehoben habe, rechtlich nicht mehr existiere. In der Sache selbst sei die Argumentation des Finanzamtes insoweit verfehlt, als die Verkäuferin der Liegenschaft ehemals nicht mit der Errichtung des Wohnhauses beauftragt worden sei. Die Käufer hätten lediglich die von der Verkäuferin erstellte Planung übernommen, jedoch eigenständig den Bauauftrag erteilt. Sie hätten jedoch nicht von der Verkäuferin gleichsam das Reihenhaus selbst miterworben. Gegenüber der Verkäuferin bestünden im Hinblick auf die Errichtung des Hauses keinerlei Gewährleistungsansprüche. Die Annahme eines einheitlichen Grund- und Hauskaufes sei eine tatsachenwidrige Fiktion der Abgabenbehörde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 31. Juli 2003 wies das Finanzamt auch die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO sowie (neuerlich) die Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens und den berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid vom 11. April 2003 als unbegründet ab. Auch diese Berufungsvorentscheidung wurde dem anwaltlichen Vertreter des Bw. zugestellt, der mit Schriftsatz vom 4. September 2003 (neuerlich) die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragte.

Im weiteren Verlauf des Verfahrens hat das Finanzamt im Zuge ergänzender Ermittlungen Auskünfte bei Architekt DI K.E., der die Reihenhausanlage in K. konzipiert und geplant hatte, sowie beim Bauunternehmen H.GmbH. eingeholt. Die mit Architekt DI K.E. aufgenommene Niederschrift vom 9. Juni 2004, die Niederschrift mit Ing. W.H. und A.H. vom 26.5.2004 und die von den Auskunftspersonen erhaltenen Unterlagen wurden dem Vertreter des Bw. mit Schreiben vom 11. August 2004 zur Kenntnis gebracht. In einer Stellungnahme vom 27. August 2004 wies der Vertreter des Bw. nochmals darauf hin, dass die Fa. A.GmbH zwar den Bauvertrag vorbereitet und als Maklerin vermittelt habe, die Bauwerber sodann jedoch selbst mit dem Bauführer kontrahiert hätten.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **I. Zur Zustellung der Bescheide vom 11. April 2003:**

Gemäß § 8 Rechtsanwaltsordnung ersetzt vor allen Gerichten und Verwaltungsbehörden die Berufung eines Rechtsanwaltes auf die Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis. Eine allgemeine Vollmacht schließt grundsätzlich auch die Zustellvollmacht mit ein. Nach § 103 Abs. 2 BAO in der Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2003, BGBl. I Nr. 124/2003, war jedoch eine Zustellungsbevollmächtigung Abgabenbehörden gegenüber unwirksam, wenn sie sich nicht auf alle Erledigungen erstreckte, die im Zuge eines Verfahrens ergehen oder Abgaben betreffen, hinsichtlich derer die Gebärung gemäß § 213 BAO zusammengefasst verbucht wird. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war die Abgabenbehörde in den Fällen des § 103 Abs. 2 BAO nur dann zur Zustellung von Erledigungen an einen (gewillkürten) Vertreter verpflichtet, wenn dieser die ausdrückliche Erklärung abgegeben hatte, dass alle dem Vollmachtgeber zugedachten Erledigungen dem Bevollmächtigten zuzustellen seien, die im Zuge eines Verfahrens ergehen (oder Abgaben betreffen, hinsichtlich derer die Gebärung gemäß § 213 BAO zusammengefasst verbucht wird, was hier nicht vorliegt). Dies galt auch dann, wenn ein Rechtsanwalt einschritt. Auch dieser musste ungeachtet des Umstandes, dass die Berufung auf die Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis ersetzt, auf Grund des im Abgabenverfahren anzuwendenden § 103 Abs. 2 BAO eine Erklärung hinsichtlich der Zustellungsbevollmächtigung abgeben; ohne eine solche Erklärung war die Abgabenbehörde zur Zustellung von Erledigungen an den einschreitenden Rechtsanwalt nicht verpflichtet (VwGH 19.12.2002, 98/15/0210; VwGH 17.12.2001, 97/14/0105; VwGH 28.1.1998, 95/13/0273; VwGH 10.12.1997, 97/13/0212 nach Ablehnung der Beschwerde mit Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 8.10.1997, B 3674/95).

Nach § 103 Abs. 2 BAO in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2003, BGBl. I Nr. 124/2003, ist eine Zustellungsbevollmächtigung Abgabenbehörden gegenüber unwirksam, wenn sie ausdrücklich auf nur einige dem Vollmachtgeber zugedachte Erledigungen eingeschränkt ist, die im Zuge eines Verfahrens ergehen, oder ausdrücklich auf nur einige jener Abgaben eingeschränkt ist, deren Gebärung gemäß § 213 BAO zusammengefasst verbucht wird. Nach der (ab 20. Dezember 2003 geltenden) Neufassung des § 103 Abs. 2 BAO ist nun die Berufung des Rechtsanwaltes auf die ihm erteilte Vollmacht auch für die Zustellungsbevollmächtigung ausreichend. Diese verfahrensrechtliche Bestimmung ist (seit dem 20. Dezember 2003) in allen offenen Abgabenverfahren anzuwenden. Die Frage aber, ob ein Bescheid ordnungsgemäß (und damit rechtswirksam) zugestellt wurde, muss nach der Rechtslage im Zeitpunkt seiner Bekanntgabe (§ 97 BAO) beurteilt werden. Zum Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide (vom 11. April 2003) war das Finanzamt nach der damals geltenden Rechtslage nicht verpflichtet, die Zustellung an den einschreitenden Rechtsanwalt vorzunehmen. Diese Bescheide sind mit der Zustellung an den Bw. daher rechtswirksam geworden.

## **II. Zu den Verfahrensbescheiden:**

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO in der Fassung des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes, BGBl. I Nr. 97/2002, kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid (der Abgabenbehörde erster Instanz) wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufheben. Durch das Abgabenänderungsgesetz 2003, BGBl. I Nr. 124/2003, wurde der Wortlaut dieser Bestimmung neu gefasst. Danach kann die Abgabenbehörde erster Instanz einen Bescheid auf Antrag der Partei oder von Amts wegen aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und 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. Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheid ist unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden (§ 307 Abs. 1 BAO).

Nach Ergehen des Erstbescheides vom 20. April 1999 hat das Finanzamt mit Bescheid vom 30. September 2002 die Grunderwerbsteuer neu festgesetzt, ohne allerdings im Bescheidspruch die Wiederaufnahme des Verfahrens (mit der Wirkung der Aufhebung des Erstbescheides) zu verfügen. Dieser somit ohne verfahrensrechtliche Grundlage ergangene Bescheid war entgegen der Auffassung des Bw. inhaltlich rechtswidrig und daher einer Aufhebung gemäß § 299 BAO zugänglich (Ritz, BAO-Kommentar, 2. Auflage, Rz 13 zu § 299). Nachdem der (rechtswidrige) Bescheid vom 30. September 2002 durch Aufhebung gemäß § 299 BAO aus dem Rechtsbestand beseitigt war, hat das Finanzamt "unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides" (also des Erstbescheides vom 20. April 1999) die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt und sich dabei auf den Wiederaufnahmetatbestand des Hervorkommens neuer Tatsachen gestützt, nämlich darauf, dass die A.GmbH "neben Projektentwicklung und Organisation der Planung auch einen Bauvertrag über die Errichtung des Hauses vermittelt" habe. Bei der Frage, ob Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO "neu hervorgekommen" sind, kommt es auf den Wissensstand der Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides an, mit welchem jenes Verfahren abgeschlossen wurde, welches wiederaufgenommen werden soll. Maßgeblich war demnach der Wissensstand des Finanzamtes zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides vom 20. April 1999. Damals war dem Finanzamt lediglich der mit der Abgabenerklärung übermittelte Grundstückskaufvertrag bekannt, die von der Grundstücksverkäuferin erbrachten weiteren Leistungen waren aus der Aktenlage hingegen nicht ersichtlich. Diese für die Beurteilung der Bauherreneigenschaft des Bw. wesentlichen Umstände (siehe dazu unten Punkt III) sind dem Finanzamt erst im Zuge einer im Jahr 2002 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung zur

Kenntnis gelangt. Damit sind Tatsachen neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des mit Bescheid vom 20. April 1999 abgeschlossenen Grunderwerbsteuerverfahrens rechtfertigten.

Sowohl die Bescheidbehebung gemäß § 299 BAO als auch die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens sind in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Zur Ermessensübung hat das Finanzamt auf das Prinzip der Rechtsrichtigkeit und hinsichtlich der Wiederaufnahmsverfügung zudem auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verwiesen, dem der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit eingeräumt worden sei. Mit dem Hinweis, das Ermessen sei "nicht dazu da, Verfahrensfehler zu korrigieren", zeigt der Bw. eine fehlerhafte Ermessensübung durch das Finanzamt nicht auf. Angesichts der dem Erstbescheid hinsichtlich der herangezogenen Bemessungsgrundlage anhaftenden, nicht bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit kam einem Interesse des Bw. am Rechtsbestand dieses (fehlerhaften) Bescheides keine vorrangige Bedeutung zu. Was die Ausübung des Ermessens bei der Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO angeht, ist ein Interesse des Bw. am Rechtsbestand des ohne verfahrensrechtliche Grundlage ergangenen, zu einer Nachforderung führenden Bescheides vom 30. September 2002 überhaupt nicht erkennbar.

Sowohl der Aufhebungsbescheid als auch der Bescheid, mit dem die Wiederaufnahme des Grunderwerbsteuerverfahrens verfügt wurde, erwiesen sich daher als rechtmäßig.

### **III. Zur Frage der Bauherreneigenschaft:**

a) Nach den vorliegenden Verträgen und den Auskünften der im Berufungsverfahren befragten Personen steht folgender Sachverhalt fest:

Geschäftsgegenstand der mit Gesellschaftsvertrag vom 21. Februar 1997 gegründeten A.GmbH war die Projektierung von Wohnbauanlagen und die Vermittlung von Immobilien-geschäften. 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 auch im Bereich der Immobilienvermittlung tätig war.

Die Grundparzelle Nr. x/15 war Teil des von der A.GmbH mit Kaufvertrag vom 19. August/2. September 1998 erworbenen Grundstückes Nr. x/3 in K.. Nach Teilung dieses Grundstückes erfolgte der Verkauf der neu gebildeten Grundparzellen über die B.GmbH. als Vermittlerin. Im Auftrag von J.X. hatte Architekt DI K.E. für dieses Grundareal das Projekt "Doppelhausanlage X.", bestehend aus mehreren Doppelhäusern sowie einem Einzelhaus (auf der später vom Bw. und Frau Alexandra W. erworbenen Grundparzelle Nr. x/15), konzipiert und geplant. Der

Auftrag an den Architekten umfasste auch die (spätere) Erstellung von Einreichplänen, wobei die Baueinreichungen - je nach Verkaufsfortschritt - auf die Namen der von J.X. bekannt gegebenen Kunden oder noch auf die A.GmbH lauten sollten. Das vereinbarte Planungshonorar sollte der Architekt der A.GmbH in Rechnung stellen. Dieses Honorar beinhaltete auch ein Gespräch mit den (künftigen) Kunden und eventuelle von diesen gewünschte Umplanungen, welche aber nur in geringfügigem Ausmaß (zB Änderungen im Innenbereich, Versetzung von Fenstern) möglich waren. Baubeschreibung und Einreichplanung wurden, von Architekt K.E. gestempelt und unterschrieben, der B.GmbH., W, zur Weitergabe an die Kunden zugeleitet.

J.X. ist weiters an die Fa. H.GmbH. herangetreten, um sich Angebote (für die Bauführung als Generalunternehmer) erstellen zu lassen, und zwar auf Grundlage der Pläne von Architekt K.E.. Das Anbot der Fa. H.GmbH., gerichtet an die B.GmbH., Zweigstelle W, datiert vom 2. Februar 1998. Die von der Fa. H.GmbH. mit dem Anbot erstellte Leistungsbeschreibung wurde als Basis für die von der B.GmbH., Zweigstelle W, den Kunden präsentierten Projektunterlagen verwendet. Eine aktenkundige Modellzeichnung der Anlage trägt den Aufdruck "Beratung und Verkauf B.Immobilien".

Am 6. November 1998 hat der Bw. (zusammen mit Frau Alexandra W.) den Grundstückskaufvertrag mit der A.GmbH unterschrieben.

Am 7. Februar 1999 unterfertigten der Bw. und Frau Alexandra W. einen Bauvertrag, mit dem sie der Fa. H.GmbH. den Auftrag erteilten, auf der Grundparzelle x/15 in K. "auf Basis der nachstehend angeführten Vertragsgrundlagen" als Generalunternehmer ein Einfamilienhaus 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 1,691.800 S brutto genannt (Punkt VI.), der die Leistungen enthalte, wie sie in den unter Punkt III. des Vertrages aufgelisteten Vertragsgrundlagen angeführt seien. Für darüber hinausgehende Leistungen bedürfe es eines schriftlichen Zusatzauftrages der Bauherren (Punkt VIII.). Die Vertragsparteien bestätigten, sämtliche unter Punkt III. angeführten Vertragsgrundlagen erhalten bzw. diese vollinhaltlich zur Kenntnis genommen zu haben (Punkt XII.). In einer Zusatzvereinbarung zum Bauvertrag legten die Vertragsteile fest, dass in einem Anhang aufgezählte Arbeiten (zB Zwischenwände, Fassadenputz) von den Bauherren selbst durchgeführt werden sollten, wodurch sich das Pauschalentgelt um 146.738 S brutto verringere. Vermerkt wurde, dass die Baufirma für die von den Bauherren "in Eigenregie" durchgeführten Arbeiten keine Gewährleistung übernehmen könne. Die Wahl der Körnung bzw. der Farbe des Oberputzes bei der Fassade sei nur "mit Absprache der Bauleitung möglich, um das einheitliche Bild der Anlage nicht zu gefährden". Bereits am 27. November 1998 hatte die H.GmbH. ein neues Angebot an die

B.GmbH. gerichtet, in dem von der im Schreiben vom 2. Februar 1998 genannten Anbotsumme für beabsichtigte Eigenleistungen insgesamt 135.868,55 S netto abgezogen wurden. Die dem Angebot vom 27. November 1998 beigefügte "Kostenaufstellung für Sonderwünsche" (Eigenleistungen) ist mit dem Anhang zum Bauvertrag, den der Bw. und Frau Alexandra W. am 7. Februar 1999 und der Bauführer am 22. März 1999 unterschrieben haben, ident.

Nach Auskunft von Ing. W.H. und A.H. wurden die Kunden der Bauunternehmung durch J.X. vermittelt. Die Vordrucke der Bauverträge stammten ebenfalls von J.X.. Die darin enthaltenen Fixpreise waren zwischen der Fa. H.GmbH. und J.X. ausverhandelt worden.

Ebenfalls am 7. Februar 1999 unterfertigten der Bw. und Frau Alexandra W. eine Vereinbarung mit der A.GmbH, welche lautet:

*I.*

*Frau Alexandra W. und Herr R. (Anmerkung: der Bw.) - in der Folge kurz Bauherr genannt - beabsichtigen, die Liegenschaft GSt Nr. x/15 KG K. zu erwerben und darauf gemäß Bauvertrag mit der Firma H.GmbH. als Generalunternehmer ein Einfamilienhaus zu errichten.*

*Die A.GmbH hat das Projekt für diese Anlage 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 des Einfamilienhauses rechtskräftig geworden ist.*

*III.*

*Die A.GmbH haftet in keiner Weise für die Verpflichtungen, die sich für die Vertragspartner des Bauherrn 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 und Vermessung.*

*Der Bauherr verpflichtet sich daher der B.GmbH. für die Vermittlung des Kaufgeschäftes die übliche Maklerprovision von 3 % + 20 % Mehrwertsteuer 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."*

Für die A.GmbH war diese Vereinbarung (von deren Geschäftsführer M.X.) bereits am 25. Jänner 1999 unterfertigt worden.

Auf dem mit Februar 1999 datierten Einreichplan des Architekten DI K.E. scheinen der Bw. und Frau Alexandra W. als Bauwerber auf. Auf Grund ihres Bauansuchens wurde ihnen mit Bescheid der Gemeinde K. vom 2. Juni 1999 die Baubewilligung erteilt.

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. 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.

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 bebaute 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 Zusammenhanges 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 Frau Alexandra W. hinsichtlich der von der H.GmbH. auf Grund des Bauvertrages vom 7. Februar/22. März 1999 ausgeführten Bauleistungen nicht als Bauherren (im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes) anzusehen:

Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrages (vom 6./12. November 1998) lag bereits das von Architekt DI K.E. im Auftrag der Verkäuferin (bzw. des J.X.) entwickelte Gesamtkonzept der Anlage vor. Auf Grund der vom Architekten erstellten Pläne hatte der (spätere) Bauführer über Initiative von J.X. ein Angebot (samt Leistungsbeschreibung) erarbeitet, das in die von der B.GmbH. den Kunden präsentierten Projektunterlagen Eingang gefunden hatte und die Bauführung zu einem Fixpreis vorsah. Die Darstellung im Berufungsschreiben, wonach der Bw. erst nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages die Verkäuferin als Projektgesellschaft mit der Ausarbeitung eines Bauvertrages für die Errichtung eines Reihenhauses "beauftragt" habe, ist demnach nicht zutreffend. Vielmehr war der Inhalt des Bauvertrages schon in der Anfangsphase des Projektes von J.X. mit dem späteren Generalunternehmer (vgl. dessen Angebot vom 2. Februar 1998) ausgehandelt worden. Am

27. November 1998, also kurz nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages, hat das Bauunternehmen an die B.GmbH ein neues Angebot gerichtet, das sich vom bisherigen Angebot (vom 2. Februar 1998) nur darin unterschied, dass Wünsche der Käufer, bestimmte (einzeln angeführte) Arbeiten aus dem bisherigen Leistungsangebot (vom 2. Februar 1998) herauszunehmen, Berücksichtigung fanden. Dieses Angebot war Grundlage des am 7. Februar/22. März 1999 unterfertigten Bauvertrages. Den Käufern wurde somit von der Projektgesellschaft (bzw. dem auch für die B.GmbH handelnden J.X.) nicht nur das Grundstück, sondern auch eine baureife Planung und ein fertig ausverhandelter Bauvertrag (über die Errichtung des Gebäudes zu einem Fixpreis) verschafft. Dem Finanzamt kann daher nicht entgegengetreten werden, wenn es auf Grund dieses von Veräußererseite vorbereiteten und vom Bw. (sowie Frau Alexandra W.) angenommenen einheitlichen Angebotes zu dem Schluss gekommen ist, dass Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück samt dem zu errichtenden Gebäude gewesen ist. Dass der Abschluss des Bauvertrages im Grundstückskaufvertrag nicht zur Bedingung des Grundkaufes gemacht wurde, ist rechtlich unerheblich.

Der Bw. wendet ein, dass er selbst mit Abschluss des Bauvertrages (vom 7.2./22.3.1999) Rechtsbeziehungen mit dem Bauführer eingegangen war und nur diesem gegenüber Gewährleistungsansprüche aus dem Hausbau geltend gemacht werden konnten.

Auf Grund der Begründung von Rechtsbeziehungen mit dem Bauführer (als Generalunternehmer) ist zwar das Baurisiko bei den Erwerbern (dem Bw. und Frau Alexandra W.) gelegen, da sie selbst aus dem Bauvertrag unmittelbar berechtigt und verpflichtet wurden; nach Punkt III. der Vereinbarung vom 25. Jänner/7. Februar 1999 war eine Haftung der Verkäuferin für die sich aus dem Bauvertrag ergebenden Verpflichtungen (der H.GmbH.) ausdrücklich ausgeschlossen. Nach den in der Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes erarbeiteten Kriterien ist der Käufer aber nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er neben dem Baurisiko auch das finanzielle Risiko der Bauführung zu tragen hat und auf die bauliche Gestaltung des Hauses – und zwar auf die Gesamtkonstruktion - Einfluss nehmen kann; die genannten Voraussetzungen müssen gemeinsam vom Beginn der Planungsphase an auf Seiten der Erwerber vorliegen, wollen sie als Bauherren angesehen werden (vgl. Fellner, aaO, Rz 90 zu § 5 GrEStG und die dort zitierte Judikatur). Dem Bauherrn obliegt es, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten. Diese typischerweise vom Bauherrn wahrgenommenen Agenden hat hier jedoch die Verkäuferin als Projektgesellschaft übernommen. Im Rahmen des Gesamtkonzeptes der Anlage und der von Architekt DI K.E. im Auftrag der Verkäuferin erstellten Planung konnten die Käufer auf die bauliche Gestaltung ihres Hauses in seiner Gesamtkonstruktion keinen Einfluss mehr nehmen: Nach Auskunft des Architekten waren (bei der Erstellung der Einreichpläne) nur mehr geringfügige Planänderungen - wie das Versetzen von Fenstern und Änderungen im Innenbereich (siehe dazu VwGH 24.3.1994, 93/16/0168) - möglich. Im

Anhang der Zusatzvereinbarung zum Bauvertrag ist etwa auch ausdrücklich festgehalten, dass bei Arbeiten an der Fassade, welche die Käufer "in Eigenregie" vornehmen wollten, Rücksprache mit der Bauleitung zu halten sei, um das einheitliche Bild der Anlage nicht zu gefährden. Durch die im Bauvertrag getroffene Fixpreisvereinbarung war den Erwerbern auch das Preisrisiko weitgehend abgenommen.

Hinsichtlich der im Bauvertrag (samt Zusatzvereinbarung) festgelegten Bauleistungen kam den Käufern somit nicht die Stellung von Bauherren (im Sinne des Grunderwerbsteuerrechtes) zu. Das hierfür an den Bauführer zu leistende Entgelt zählte daher gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ebenso zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer wie die an die Verkäuferin zu zahlende Projektkostenabgeltung und der Kaufpreis für das Grundstück selbst.

Die im angefochtenen Bescheid angesetzten Baukosten entsprechen der Schlussrechnung der H.GmbH. vom 18. September 2000, vermindert um die Gutschrift vom 12. Juli 2001 (Rechnungssumme laut Schlussrechnung 1,680.133 S brutto, abzüglich Gutschrift 46.761 S = 1,633.372 S, davon 50 % = 816.686 S). Die Preisdifferenz zum Bauvertrag (Fixpreis unter Berücksichtigung der Zusatzvereinbarung 1,545.062 S, davon 50 % = 772.531 S) entfällt laut Auskunft von Ing. W.H. und A.H. auf Mehrkosten für Sonderausstattungen, welche die Käufer mit dem Bauführer vereinbart hatten. Diese Sonderausstattungen waren nicht Teil des von der Verkäuferin angebotenen Leistungspaketes und vom vereinbarten Fixpreis nicht gedeckt. Die daraus entstandenen Mehrkosten gehören deshalb nicht zur Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987. Die anzusetzenden Baukosten betragen (laut Bauvertrag und Zusatzvereinbarung) 772.531 S.

Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer war daher um 44.155 S auf 1,247.730 S (90.676,07 €) zu reduzieren. Die Grunderwerbsteuer errechnet sich mit 3,5 % der Bemessungsgrundlage, das sind 43.671 S (3.173,69 €).

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 28. Oktober 2004

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei