

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. , Adresse, vom 7. Jänner 1997 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz, vertreten durch R.P., vom 4. Dezember 1996 betreffend Grunderwerbsteuer 1996 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene vorläufige Bescheid wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

### **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

Am 19. September 1996 wurde zwischen Bw. und J.A. ein Kaufvertrag über die Liegenschaft X.Y. geschlossen. Der mit der Grundstücksnummer 1529/17 bezeichnete Teil der Liegenschaft im Ausmaß von 365 m<sup>2</sup> sei um 400.770,00 S erworben worden.

Punkt III des Vertrages lautet unter Anderem:

*"Die Berichtigung des Kaufpreises erfolgt durch Barzahlung des Kaufpreises bei Unterfertigung des Kaufvertrages zu Handen Rechtsanwalt S.E..*

*Rechtsanwalt S.E. wird angewiesen, den Kaufpreis erst dann an den Verkäufer gut zu bringen, wenn der Kaufvertrag verbüchert ist."*

Unter Punkt V und VI des Vertrages wird Folgendes festgehalten:

*"Die Übergabe und Übernahme des Vertragsobjektes in den tatsächlichen Besitz und Genuss des Käufers erfolgt am Tag der Vertragsunterfertigung, und zwar durch einvernehmliche Begehung des Kaufobjektes.*

*Ab diesem Zeitpunkt gehen Vor- und Nachteile, Gefahr und Zufall auf den Käufer über.*

*Zwischen Käufer und Verkäufer besteht Einigkeit darüber, dass – sollte mit dem Bau des projektierten Hauses auf der mit diesem Kaufvertrag gekauften Liegenschaft nicht längstens am 1. Juni 1997 begonnen werden – dieser Kaufvertrag rückabgewickelt wird.*

*Die mit Errichtung des Vertrages verbundenen Kosten und Gebühren trägt der Käufer."*

Mit Abgabenerklärung gemäß § 10 GrEStG 1987 wurde obiger Vertrag bei der Abgabenbehörde erster Instanz am 28. Oktober 1996 eingereicht.

Durch die Abgabenbehörde erster Instanz wurde zur Überprüfung der Bauherreneigenschaft folgender Ergänzungsvorhalt an Bw. abgefertigt:

"1.	<i>War der Erwerb des Grundstückes im Zusammenhang mit der beabsichtigten Bebauung desselben an irgendwelche Bedingungen oder Auflagen geknüpft? (z.B. Bauverpflichtung)</i>
2.	<i>Erfolgte der Grunderwerb unter Zwischenschaltung eines Vermittlers (Treuhänders, wirtschaftlichen Eigentümers), eines Organisators oder Initiators oder unmittelbar vom Veräußerer?</i>
3.	<i>Auf welche Art und Weise erfolgte die Abwicklung der Kaufpreiszahlung, gibt es hierfür Belege?</i>
4.	<i>Wie und von wem wurde das Projekt beworben?</i>
5.	<i>Gibt es dazu Prospekte und sonstige Unterlagen? Bitte Vorlage.</i>
6.	<i>Wie haben Sie von dem Projekt Kenntnis erlangt?</i>

7.	<i>Von wem wurde das zu errichtende Gebäude (Sanierung) geplant?</i>
8.	<i>Wer hat den Auftrag dazu gegeben?</i>
9.	<i>Welchen Einfluss nahmen die Erwerber auf die Gesamtkonstruktion?</i>
10.	<i>Wer hat um Baubewilligung angesucht und wem wurde diese erteilt?</i>
11.	<i>Wann wird mit dem Bau begonnen?</i>
12.	<i>Wem wurde (wird) der Bauauftrag erteilt?</i>
13.	<i>Welche Verträge wurden mit dem Bauführer abgeschlossen? Bitte um Vorlage sämtlicher schriftlicher Vereinbarungen und Verträge (Bau-, Werk-, Treuhandverträge, Vollmachten).</i>
14.	<i>Sind die Erwerber den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet? Vorlage der diesbezüglichen Verträge.</i>
15.	<i>Wem wird von den Baufirmen bzw. den Professionisten Rechnung gelegt und in welcher Form? (Unterlagen vorlegen)</i>
16.	<i>Wurde für die Errichtung (Sanierung) ein Fixpreis vereinbart?</i>
17.	<i>Höhe der vorläufigen Baukosten?</i>
18.	<i>Wurde dem gewerblichen Bauträger Neubauförderung des Landes gewährt? a: Höhe des zu übernehmenden Darlehens? b: Laufzeit dieses Darlehens?"</i>

Mit Schreiben vom 19. November 1996 wurde durch Bw. wie folgt geantwortet:

1.	Der Erwerb des Grundstückes im Zusammenhang mit der beabsichtigten Bebauung wäre an keinerlei Bedingung oder Auflagen geknüpft gewesen.
2.	Der Grunderwerb sei direkt vom Veräußerer erfolgt.
3.	Der Kaufpreis sei bei Abschluss des Kaufvertrages bar bezahlt worden. Es gebe hierfür Belege.
4.	Das Projekt sei seines Wissens nicht beworben worden.
5.	Es gebe keine Prospekte darüber.
6.	Er hätte von dem Projekt zufällig Kenntnis erlangt.
7.	Das zu errichtende Gebäude sei von der Firma C. geplant worden.

8.	Das entziehe sich seiner Kenntnis.
9.	Keine, ihm hätte das Haus als solches gefallen.
10.	Firma C.
11.	Nach Erhalt des vorzeitigen Baubeginnes (aber bis spätestens Mai 1997)
12.	Der Bauauftrag sei der Firma C. erteilt worden.
13.	Es sei ein Werkvertrag geschlossen worden, welcher beigelegt worden sei.
14.	Bw. sei der Firma Creartiv Bau GmbH unmittelbar berechtigt und verpflichtet, ansonsten siehe Punkt 13.
15.	Siehe Punkt 13.
16.	Siehe Punkt 13.
17.	Siehe Punkt 13.
18.	Nein

Am 19. September 1996 wurde zwischen Bw. und der Firma C. ein Werkvertrag im Hinblick auf eine Doppelhaushälfte am oben vertragsgegenständlichen Grundstück abgeschlossen.

Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Punkte dieser Vereinbarung lauten:

*'Bw. beabsichtigt auf der ihm eigentümlichen Liegenschaft wie unten näher beschrieben auf eigene Rechnung eine Doppelhaushälfte zu errichten.*

*Zu diesem Zweck erteilt dieser der Firma C. den Werkvertrag, das nachgenannte Haus unter den nachfolgend aufgeführten Bedingungen zu errichten.*

Dieser Vertrag besteht aus:

<i>Teil A</i>	<i>Grundstück</i>
<i>Teil B</i>	<i>Umfang des Werkvertrages</i>
<i>Teil C</i>	<i>Leistungsverzeichnis</i>
<i>Teil D</i>	<i>Sonstige Ausbauleistungen - Nebenkosten</i>
<i>Teil E</i>	<i>Kosten - Zahlungsvereinbarung</i>
<i>und Beilagen</i>	

.....

*B Umfang des Angebotes*

*I.*

Gegenstand des Werkvertrages ist die Errichtung des von der Firma C. dargestellten und im Lageplan mit Haus Nr.3 bezeichneten Hauses. Grundlage ist der Einreichplan vom 16. Jänner 1996, welcher Bw. bekannt ist.

II.

Der Auftrag umfasst die Errichtung der Doppelhaushälfte in dem Leistungsumfang und Ausstattung, entsprechend dem Leistungsverzeichnis (Teil C des Vertrages) ohne Innenausbau und Außenanlagen im Umfang der Baustufe I.

Aus dem Leistungsverzeichnis ergeben sich die von der Auftragssumme umfassten, von C. zu erbringenden Bauleistungen (entsprechend nach den Ö-Normen) und in Verbindung mit dem Einreichplan, der insoweit Bestandteil dieses Auftrages ist, der Umfang des Ausbaugrades I.

III.

C. sichert eine den Regeln der Technik und nach den Ö-Normen ordnungsgemäß Bauausführung zu. Die Gewährleistung richtet sich nach den gesetzlichen Bestimmungen. Bei Auftreten von Mängeln hat die C. die Verbesserungen unmittelbar durchzuführen.

IV.

Als Baubeginn ist voraussichtlich April 1997 (eventuell Oktober 1996) vorgesehen. Wird der voraussichtliche Baubeginn bis 31. Mai 1997 nicht eingehalten, hat Bw. das Recht, aus dem Vertrag zurückzutreten. Bw. stimmt jedoch einem früheren Baubeginn zu.

Der Baubeginn wird Bw. von der C. schriftlich bekannt gegeben werden.

Verzögerungen der Bauausführung (Rohbau) werden von der Bauherrschaft nur dann akzeptiert, wenn es sich um Wettereinflüsse handelt, die einen Baufortschritt unmöglich machen. Verzögerungen, die durch Subunternehmer (beauftragt von der C.) verschuldet werden, werden von Bw. nicht akzeptiert. Die C. ist berechtigt, den Baufortschritt davon abhängig zu machen, dass die jeweils fällige Teilzahlung von Bw. ordnungsgemäß entrichtet wird.

.....

VI.

Aus dem Leistungsverzeichnis ergibt sich der von diesem Werkvertrag umfasste Leistungsumfang.

.....

VII.

Bw. bestätigt das Leistungsverzeichnis samt Baubeschreibung und planlicher Darstellungen sowie beiliegende Allgemeine Geschäftsbedingungen und Einreichplan vor Unterfertigung des Angebotes erhalten und Einsicht genommen zu haben und erklärt ihre ausdrückliche Zustimmung zu diesen Allgemeinen Geschäftsbedingungen sowie zum Einreichplan als Vertragsbestandteil.

Bw. ist in Kenntnis der Baubewilligung vom 13. März 1996 im gesamten Umfange.

Die am 10. September 1996 im Gemeindehaus stattgefundenen Besprechung mit dem

Bürgermeister und der Bauabteilung gestattet die Änderung des Bebauungsplanes derart, dass das Doppelhaus um circa 1m nördlich versetzt werden kann.

Der Einreichplan gilt als Vertragsbestandteil.

Sonderausstattungen, die über den Umfang dieses Werkvertrages hinausgehen, werden von der C. auf Grund gesonderter Vereinbarungen, in denen auch die Kosten festzuhalten sind, erbracht.

VIII.

Die Bauherrschaft hat zur Kenntnis genommen, dass es sich bei dem Objekt um ein Doppelhaus handelt, die gleichzeitige Errichtung der zweiten Doppelhaushälfte ist Grundlage der Kalkulation.

.....

#### C Leistungsverzeichnis

Einfamilienhaus/Reihenhaus auf Grundstück Nr.1529/17;

Bauherrschaft: Bw.

Ausbaustufe I

.....

#### D Sonstige Ausbauleistungen Nebenkosten

d) Sonstige Nebenkosten (Liegenschaftskauf)

Vermessungskostenbeitrag	im Grundpreis enthalten
Vertragserrichtungskosten und Grundbuchsgesuch nach Vorschreibung des Schriftenverfassers	nach Tarif Rechtsanwalt
Grunderwerbsteuer	gesetzliche 3,5%
Einverleibungskosten Grundbuch	gesetzliche 1%

#### E Kosten – Zahlungsvereinbarung

Als Pauschalpreis für die Errichtung der Doppelhaushälfte in der vereinbarten Form wird der Betrag von 1.560.000,00 S inklusive gesetzlichen Mehrwertsteuer (zum damaligen Zeitpunkt 20%) vereinbart.

Der oben angeführten Auftragssumme liegt die Preisbasis zum Zeitpunkt der Angebotsunterzeichnung zu Grunde. Dieser Preis gilt als Fixpreis bis zur Beendigung der Arbeiten für die Ausbaustufe I und ist dabei bauindexunabhängig.

Die vereinbarte Auftragssumme ist von der Bauherrschaft in folgenden Teilbeträgen an die von der C. noch bekannt zu gebende Zahlstelle zu entrichten:

1.	260.000,00 S	bei Werkvertragsunterzeichnung	260.000,00 S
----	--------------	--------------------------------	--------------

2.	25% von 1,3 Mio.S	<i>bei Baubeginn</i>	325.000,00 S
3.	25% von 1,3 Mio.S	<i>nach Fertigstellung der Kellerdecke</i>	325.000,00 S
4.	30% von 1,3 Mio.S	<i>nach Fertigstellung der EG-Decke</i>	390.000,00 S
5.	10% von 1,3 Mio.S	<i>nach Fertigstellung des Dachstuhls</i>	130.000,00 S
6.	10% von 1,3 Mio.S	<i>nach Übergabe des Bauwerkes</i>	130.000,00 S

.....

#### *Allgemeine Geschäftsbedingungen*

##### *1. Vertragsänderungen/Ergänzungen*

*Sie sind nur gültig, wenn sie von der C. schriftlich bestätigt werden. Die C. ist berechtigt, ihre Leistungen durch konzessionierte Subunternehmen ausführen zu lassen.*

##### *2. Bau- und Leistungsbeschreibung*

*Die Bauherrschaft bestätigt, dass sie ein Exemplar der Bau- und Leistungsbeschreibung in der aktuellen Fassung erhalten hat. Die Bau- und Leistungsbeschreibung ist ein integrierender Bestandteil dieses Vertrages.*

.....

##### *6. Haftung und Gewährleistung*

*Die C. haftet dem Bauherren im Rahmen der ÖNORM bzw. laut bürgerlichem Gesetzbuch bis 3 Jahre nach Fertigstellung der beauftragten Lieferung und Leistung bzw. Übergabe und Nutzung für die fachgemäße Konstruktion und Ausführung sowie die Verwendung zweckmäßiger und solider Materialien.*

.....

*Wesentliche Mängel hat die C. zu beseitigen.*

.....

*Nach Fertigstellung der von der C. übernommenen Leistungen werden diese an die Bauherrschaft übergeben und abgenommen. Bis zur Hausübergabe hat die C. das Hausrecht auf der Baustelle und Eigentumsvorbehalt bis zum Eingang der Schlusszahlung.*

....."

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 4. Dezember 1996 wurde durch die Abgabenbehörde erster Instanz in Bezug auf obigen Kaufvertrag vom 19. September 1996 mit 68.627,00 S vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO festgesetzt.

Dies würde sich gemäß § 7 Z 3 GrEStG 1987 aus 3,5% von der Bemessungsgrundlage in Höhe von 1.960.770,00 S ergeben.

Die Bemessungsgrundlage sei wie folgt ermittelt worden:

Kaufpreis	400.770,00 S
-----------	--------------

Sonstige Leistungen	1,560.000,00 S
Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG 1987	1,960.770,00 S

Begründet wurde dieser Bescheid wie folgt:

Sonstige Leistungen = Baukosten laut Werkvertrag

Die Bauherreneigenschaft sei nicht gegeben, da der Erwerb auf ein Grundstück samt Rohbau gerichtet sei. Der Erwerb eines mit einer Parzelle verbundenen Gebäudeteiles (=Rohbau) zu einem Fixpreis trage nicht das preisliche Risiko der Bauherstellung; bei Vereinbarung eines solchen Fixpreises schaffe daher nicht der Erwerber das Bauwerk.

Binnen offener Frist wurde gegen obigen Bescheid Berufung eingereicht mit im Wesentlichen folgender Begründung:

Bw. würde die Bezahlung des über die Bemessungsgrundlage für den Kaufpreis der Liegenschaft hinausgehenden Betrages (400.770,00 S) ablehnen. Er würde daher die Bemessung vom Grundstückspreis beantragen.

Er hätte ein Grundstück gekauft und nichts Anderes. Würde die Abgabenbehörde erster Instanz glauben, dass ihm dabei eingefallen wäre, damit zugleich ein Haus kaufen zu müssen? Es hätte ihm eben gefallen, was ihm für die Bebauung des Grundstückes angeboten worden sei. Es würden sich daher für ihn überhaupt keine Sachverhalte ergeben, die eine Einbeziehung der Kosten für das Haus rechtfertigen würden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. April 1997 wurde die obige Berufung durch die Abgabenbehörde erster Instanz als unbegründet abgewiesen. Die Grunderwerbsteuer würde weiterhin gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt bleiben.

Dies mit folgender Begründung:

Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 würde der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft unterliegen, das den Anspruch auf Übereignung begründe. Die Steuer werde gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 vom Wert der Gegenleistung berechnet.

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 sei die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Unter der Gegenleistung sei auch alles zu verstehen, was der Erwerber über einen Kaufpreis für das unbebaute Grundstück hinaus aufwenden muss.

Erbringe ein Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben einem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen – an wen auch immer – sei demnach zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungstatbestand zurückzugreifen.

Für die Beurteilung sei der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden solle; das müsse nicht unbedingt der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Kaufgegenstand könne ohne Weiteres auch eine künftige Sache oder eine

Sache sein, hinsichtlich derer zur Erfüllung des Vertrages gewisse Eigenschaften erst geschaffen werden müssten. Diese zivilrechtliche Betrachtung hätte steuerlich zur Folge, dass alle Aufwendungen eines an ein bestimmtes Objekt gebundenen Käufers – also auch für die Herstellung des Gebäudes – Bestandteil der grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage seien. Sei der Erwerber an ein bestimmtes, durch Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, dann sei ein Kauf eines Grundstückes mit – herzustellendem – Gebäude anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung ein gesonderter Werkvertrag abgeschlossen werde.

Mit Kaufvertrag vom 19. September 1996 hätte Bw. das gegenständliche Grundstück von J.A. ins Alleineigentum erworben.

Ebenfalls am 19. September 1996 hätte Bw. mit der C. einen Werkvertrag über die Errichtung einer Doppelhaushälfte auf dem Kaufgrundstück abgeschlossen. Die Einreichpläne für die Errichtung der vorliegenden Reihenhausanlage seien von der C. verfasst worden, denen zu Folge dieselbe Firma auch Bauführer und Bauwerber war. Die Bauansuchen vom 22. Jänner 1996 seien von der C. gestellt worden und an dieselbe Firma seien auch die Baubewilligungsbescheide vom 12. Februar bzw. 13. März 1996 ergangen.

Die unlösbare Verbindung zwischen Werkvertrag einerseits und Kaufvertrag andererseits könnte bei diesem Sachverhalt wohl nicht ernsthaft bestritten werden. Nur solche Interessenten könnten Grundeigentum erwerben, die gleichzeitig dem Organisator den Bauauftrag erteilen würden und sich damit in ein im Wesentlichen vorgegebenes Konzept einbinden lassen würden.

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO könne die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei. Der Bemessungsvorbehalt bleibe aufrecht, weil erst in der nach Fertigstellung des Bauwerkes ergehenden Endabrechnung seitens des Organisators die endgültige Höhe der Baukosten und somit die endgültige Bemessungsgrundlage feststehe.

Mit Schreiben vom 21. Mai 1997 wurde der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Dies mit folgender Begründung:

Seit dem 7. Februar 1997 würde keine werkvertragliche Bindung mit der C. bestehen. Der Vertragsrücktritt sei durch den Rechtsanwalt des Bw. eingebracht worden.

Damit würde Bw. seit dem 7. Februar 1997 das volle Bauherrenrisiko im Hinblick auf die Bebauung seines Grundstückes tragen.

Am 13. Juni 1997 wurde obige Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Am 1. Juni 2004 wurde durch den Senat folgender Ergänzungsvorhalt an Bw. abgefertigt:

1.	Im Rahmen des Parteiengehörs würde der beiliegende Auszug aus dem
----	---

	Bemessungsakt der Abgabenbehörde erster Instanz übermittelt werden.
2.	<p>Laut den Angaben des Berufungswerbers sei ein Rücktritt vom Werkvertrag mit der C. vom 19. September 1996 erfolgt.</p> <p>Wie sei es zu diesem Rücktritt gekommen? Welche Leistungen würden von beiden Vertragsteilen jeweils bereits zum Zeitpunkt der Auflösung des Vertrages erbracht worden sein? Es sei die Erbringung der Leistungen und deren Rückabwicklung zu dokumentieren.</p> <p>Es seien sämtliche Verträge mit der C. einzureichen. Es seien Belege über die Rückabwicklung des Vertrages einzureichen.</p> <p>Sei auch der Grundstücksverkauf rückabgewickelt worden? Wenn ja, sei dies zu dokumentieren.</p>
3.	Es seien sämtliche neu geschlossenen Werkverträge mit bauausführenden Unternehmen einzureichen. Es seien die diesbezüglichen Endabrechnungen einzureichen.
4.	Sei schließlich eine gänzlich andere Konstruktion verwirklicht worden? Wenn ja, seien die diesbezüglichen neuen Pläne einzureichen. Sei neuerlich um Baubewilligung angesucht worden?
5.	<p>Laut Punkt II des Werkvertrages vom 19. September 1996 handle es sich um eine Doppelhaushälfte. Wie sei das Gesamtprojekt schließlich verwirklicht worden? Sei auch der zweite Teil des gegenständlichen Doppelhauses nicht von der C. erbaut worden?</p> <p>Es sei der Eigentümer der Zweiten Doppelhaushälfte mit Namen und Adresse zu nennen.</p>

Beigelegt wurde das Deckblatt bezüglich des Einreichplanes für das gegenständliche Haus. Darin geht die C. sowohl als Bauwerber, als auch als Bauführer und Planverfasser hervor. Die Baubewilligung würde vom 13. März 1996 stammen, die Bauverhandlung wäre am 5. Februar 1996 abgehalten worden.

Weiters wurde ein Baubewilligungsbescheid vom 13. März 1996 übermittelt, der auf das Ansuchen vom 22. Jänner 1996 verweist und als Adressaten die C. aufweist.

Mit Schreiben vom 16. Juli 2004 wurde wie folgt geantwortet:

Zu Punkt 2:

Wegen grob mangelhafter Ausführung bzw. nicht technischer Möglichkeit der durchzuführenden Arbeiten (siehe Werkvertrag) durch die C. sei es zum Rücktritt gekommen (siehe Auszug Beweissicherung und –gutachten).

Die Leistungen seien mittels Teilrechnungen beglichen worden (siehe Werkvertrag).

Die Dokumentation der erbrachten Leistungen sei im Werkvertrag abgehandelt bzw. die Rückabwicklung mittels Kaufvertrag mit M.S..

Weiters siehe Beilagen Kaufvertrag J.A. (Grundstückskauf), Werkvertrag C. (Errichtung einer Doppelhaushälfte), Kaufvertrag M.S..

Rückabwicklung Grundstückskaufvertrag siehe Kaufvertrag M.S..

Zu Punkt 3:

Siehe Beilagen, keine Endabrechnung, da die Rückabwicklung bzw. ein neuer Käufer für die Doppelhaushälfte von der Firma C. gefunden worden sei.

Zu Punkt 4:

Die Konstruktion bzw. die Einreichpläne zur Doppelhaushälfte seien bis zur Rückabwicklung bzw. dem Verkauf eingehalten worden.

Zu Punkt 5:

Wie das Gesamtprojekt wirklich umgesetzt worden sei, entziehe sich seiner Kenntnis, da ihn das Bauvorhaben nach den auftretenden Mängeln nicht mehr interessiert hätte und nur noch die Rückabwicklung des Projektes im Mittelpunkt gestanden wäre. Der Eigentümer der zweiten Doppelhaushälfte sei ihm nicht bekannt.

Eingereicht wurden die bereits aktenkundlichen Verträge vom 19. September 1996 (Kaufvertrag bezüglich Grundstück und Werkvertrag mit der C.).

Weiters der gegenständliche Bescheid und die gegenständliche Berufungsschrift, ebenfalls aktenkundlich.

Weiters ein Schreiben des Berufungswerbers an die C. vom 16. Jänner 1997 in Bezug auf die Verbesserung und Behebung von aufgetretenen Baumängeln.

Nach Auflistung der Mängel und Beweissicherungsfragen wird darin wie folgt ausgeführt:

*"Da meine Mandantschaft zu Recht auf dem Standpunkt steht, dass diese Baustufe keinesfalls auf bedungene Weise seitens der C. – und sie sei schließlich für die Ausführungen eines von ihr beauftragten Subunternehmers verantwortlich – hergestellt bzw. fertig gestellt wurde, ist davon auszugehen, dass die C. ihre vertraglichen Verpflichtungen in Bezug auf diese Baustufe bis jetzt noch nicht erfüllt hat und sie werde deshalb aufgefordert, in einer Frist von drei Wochen alle Maßnahmen zu setzen, die bestehenden Mängel zu beheben bzw. das Bauwerk (exakt: die Baustufe) so auszuführen, wie es vertraglich bedungen ist, da widrigenfalls Bw. den Rücktritt vom Vertrag erklärt."*

Zusätzlich ein Beweissicherungsbeschluss samt Sachverständigenbestellung des Bezirksgerichtes vom 11. März 1997 sowie die Abrechnung des Sachverständigen vom 26. Mai 1997.

Beigelegt wurde auch das Beweissicherungsgutachten des Sachverständigen vom 26. Mai 1997.

Weiters ein Schreiben des Berufungswerbers an die C. vom 12. Juni 1997. In diesem wird die Frage erörtert, ob nach Vorliegen des Beweissicherungsgutachtens die C. den erklärten

Rücktritt zur Kenntnis nehme und die Baustelle und Grundfläche des Berufungswerbers räume.

Weiters wurde eingereicht der undatierte Kaufvertrag zwischen Bw. als Verkäufer und M.S. als Käufer im Hinblick auf die gegenständliche Liegenschaft.

Die für die Berufungsentscheidung relevanten Teile des Vertrages lauten wie folgt:

"I.

.....

*Der Verkäufer hat auf diesem Grundstück einen erst teilweise fertig gestellten Rohbau einer Doppelhaushälfte errichtet.*

.....

II.

*Der Verkäufer verkauft und übergibt an den Käufer.....um den vereinbarten Kaufpreis von 1,670.000,00 S*

.....

*Weiters wird einseitig unwiderruflich vereinbart, dass der Restkaufpreis in Höhe von 300.000,00 S M.S. direkt an die C. binnen 3 Tagen nach Unterzeichnung des Kaufvertrages bezahlt.*

.....

III.

*Die Übergabe und Übernahme des Kaufobjektes in den physischen Besitz und Genuss des Käufers erfolgt am 4. Dezember 1997.*

....."

Zusätzlich ein Schreiben des Bw. an die C. vom 28. Oktober 1997 bezüglich der Abwicklungsmöglichkeiten im Hinblick auf den gegenständlichen Werkvertrag.

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

Gemäß § 1 Abs.1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen, der GrESt.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

§ 5 Abs. 1 GrEStG 1987 bestimmt, dass als Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ist.

Gegenleistung ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (siehe etwa das Erkenntnis vom 31.3.1999, 96/16/0213) auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Erbringt der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen, an wen auch immer, ist zur Ermittlung

der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird. Das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 18.12.1995, 93/16/0072).

Die Einwendungen des Berufungswerbers dahingehend, dass das gegenständliche Grundstück zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch nicht bebaut gewesen ist und er lediglich ein leeres Grundstück erworben hätte, gehen daher ins Leere.

Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten des Gebäudes ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht, wenn der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist (siehe das Erkenntnis des VwGH vom 31.3.1999, 99/16/0066).

Es kommt dabei nicht darauf an, dass über den Grundstückskauf und die Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden. Dass das Vertragswerk in mehreren Urkunden auf mehrere Vertragspartner des Erwerbers aufgespaltet wird, 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 iSd § 21 BAO zu ermitteln ist (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 26.3.1992, 90/16/0211).

Im gegenständlichen Fall wurden zwar der Kaufvertrag Grundstück und der Werkvertrag getrennt – aber am gleichen Tag – abgeschlossen, im ersten wurde jedoch vereinbart, dass der Kaufvertrag dann rückabgewickelt werde, wenn mit dem Bau des projektierten Hauses nicht bis 1. Juni 1997 begonnen werde.

Weiters findet sich im gegenständlichen Werkvertrag die Formulierung, dass die gleichzeitige Errichtung der zweiten Doppelhaushälfte die Grundlage für die Kalkulation bilde.

Sowohl das Ansuchen um Baubewilligung vom 22. Jänner 1996, als auch der Baubewilligungsbescheid vom 13. März 1996 im Hinblick auf gegenständliches Gebäude sind zeitlich den Verträgen vorgelagert. Die Baubewilligung wurde der C. erteilt.

Auf Grund dieser Vertragskonstellation steht demnach fest, dass Bw. nicht frei in der Entscheidung war, ein bebautes oder ein unbebautes Grundstück zu erwerben (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 16.11.1995, 93/16/0017).

Vielmehr lag ein Gesamtkonzept der Firma C. vor, in das der Berufungswerber eingebunden war, denn zum Zeitpunkt der Unterzeichnung der Verträge stand das Projekt der Firma C. bereits fest.

Konkret wurde ein mit einem Gebäude laut Werkvertrag in Ausbaustufe I bebautes Grundstück gekauft.

Das von Bw. eingereichte Vorbringen, dass keine Bauverpflichtung bestanden hätte, ist daher

als unrichtig anzusehen und widerspricht den eingereichten Verträgen und vorliegenden Schriftstücken.

Die Herstellungskosten des projektierten Gebäudes sind nur dann nicht als Gegenleistung iSd § 5 GrEStG 1987 zu sehen und zur Bemessungsgrundlage zu zählen, wenn der Erwerber selbst als Bauherr anzusehen ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (siehe etwa das Erkenntnis vom 12.11.1997, 95/16/0176) ist aber ein Erwerber nur dann als Bauherr anzusehen, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen:

- Wenn der Erwerber auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- er das Baurisiko zu tragen hat, das heißt den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist,
- und er auch das finanzielle Risiko tragen muss, das heißt, dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.

Bw. gab im Schreiben vom 11. November 1996 an, dass er der C. gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet gewesen wäre. Es sei lediglich ein Werkvertrag – eben jener mit der C. – abgeschlossen worden. Die Baufirmen und Professionisten würden auch dieser die Rechnungen legen.

Es wurde demnach die Firma C. als Generalunternehmer zwischengeschaltet. Nur dieser gegenüber hätten Ansprüche geltend gemacht werden können, nur dieser gegenüber war man von Seiten des Berufungswerbers direkt verpflichtet und berechtigt.

Eindeutig lag daher das Baurisiko bei der Firma C. , nicht bei Bw. (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 15.12.1988, 88/16/0056-0059).

Aus dem vorliegenden Werkvertrag geht ein fixer Gesamtpreis von 1,560.000,00 S für die vereinbarte Leistung Ausbaustufe I hervor.

Ebenso wurde von Bw. selbst im Schreiben vom 19. November 1996 bestätigt, dass es sich beim vertraglich festgelegten Preis um einen Fixpreis laut Leistungsumfang handeln würde. Unstrittig ist daher, dass Bw. einen im vorhinein fixierten Preis zu zahlen hatte.

Sowohl das Baurisiko, als auch das finanzielle Risiko lag folglich nicht bei Bw., weshalb er nicht als Bauherr iSd ständigen Judikatur des VwGH angesehen werden kann.

Eine Prüfung der Frage, inwieweit der Berufungswerber auf die verwirklichte Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen konnte, erübrigts sich daher.

Die Herstellungskosten des Gebäudes in der Ausbaustufe laut Werkvertrag sind deshalb der Bemessungsgrundlage gemäß § 5 GrEStG 1987 zuzurechnen.

Die im Werkvertrag fix vereinbarten Baukosten sind in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen, maßgeblich ist die ursprünglich vereinbarte Gegenleistung (siehe auch VwGH vom 30.5.1994, 92/16/0144, sowie vom 6.11.2002, 99/16/0204).

Dass der Berufungswerber vor Beendigung der Bauarbeiten die Liegenschaft samt begonnenem Gebäude wieder veräußert hat, beseitigt die bereits entstandene Steuerschuld nicht (siehe etwa auch das Erkenntnis des VwGH vom 28.3.1996, 95/16/0019, 0022 bis 0025, 0040 im Hinblick auf die Verwirklichung eines gänzlich anderen Projektes).

In § 17 GrEStG 1987 findet sich unter der Überschrift "Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer" folgende Regelung:

§ 17 Abs. 1: "*Die Steuer wird auf Antrag nicht festgesetzt,*

*1. wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird,*

*2. wenn der Erwerbsvorgang auf Grund eines Rechtsanspruches rückgängig gemacht wird, weil die Vertragsbestimmungen nicht erfüllt werden,*

*3. wenn das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründen sollte, ungültig ist und das wirtschaftliche Ergebnis des ungültigen Rechtsgeschäftes beseitigt wird."*

§ 17 Abs. 5: "*Anträge nach Abs. 1 bis 4 sind bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres zu stellen, das auf das Jahr folgt, in dem das den Anspruch auf Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer begründende Ereignis eingetreten ist. Die Frist endet jedoch keinesfalls vor Ablauf eines Jahres nach Wirksamwerden der Festsetzung.*"

Ein solcher Antrag wurde von Bw. nicht gestellt. Zum Zeitpunkt der Berufungsentscheidung ist sowohl die Fünfjahresfrist (Rücktritt laut Angaben des Berufungswerbers am 7. Februar 1997), als auch die Einjahresfrist (Festsetzung der Grunderwerbsteuer mit Bescheid vom 4. Dezember 1996) bereits verstrichen.

Die Berufung wurde folglich als unbegründet abgewiesen.

Da die Herstellungskosten laut Werkvertrag keine Änderung erfahren haben und mit 1,560.000,00 S feststehen, ist der Umfang der Abgabepflicht nicht mehr ungewiss und wurde der vorläufige Bescheid für endgültig erklärt.

Linz, am 22. Juli 2004