



## Berufungsentscheidung

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

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage (Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG 1987): 134.514,07 €

Grunderwerbsteuer: 4.707,96 €

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erwarb mit Kaufvertrag vom 12. Jänner 1998 von den grundbücherlichen Eigentümern Josef und Hermine K. das (neu gebildete) Grundstück Nr. x/7 sowie einen ideellen 1/12-Anteil an der Wegparzelle Grundstück Nr. y/2 in B. um den Kaufpreis von 520.000 S. Gemäß Punkt VIII. des Vertrages hatte er auch die mit der Errichtung und Verbücherung dieses Vertrages verbundenen Kosten und Gebühren einschließlich eines Vermessungskostenanteiles von 9.600 S zu tragen. Zur Wasserversorgung wurde in Punkt X. des Kaufvertrages auf die bestehende Wassergenossenschaft hingewiesen, welcher der Käufer beizutreten habe. Die Anschlusskosten bis zur jeweiligen Grundgrenze hätten die Grundstückseigentümer im Verhältnis der einzelnen Baugrundstücke zu bezahlen, weshalb die Verkäufer die diesbezügliche Zahlungsverpflichtung ihren Rechtsnachfolgern überbinden bzw. im Falle einer

früheren Leitungserrichtung die anteilige Zahlung weiterverrechnen würden. In Punkt IX. des Kaufvertrages erklärte der Käufer, auf dem erworbenen Grundstück Nr. x/7 innerhalb der nächsten zehn Jahre ein Haus errichten zu wollen. Die Wegparzelle y/2 diene lediglich der Erschließung des Baugrundstückes.

Für diesen Erwerbsvorgang schrieb das Finanzamt Innsbruck dem Bw., ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 529.600 S (Grundkaufpreis und Vermessungskosten), Grunderwerbsteuer vor.

Mit Ausfertigungsdatum 30. September 2002 erließ das Finanzamt einen "Bescheid im gemäß § 303 BAO wiederaufgenommenen Verfahren", mit dem die Grunderwerbsteuer - unter Einbeziehung auch der Bau- und Projektkosten eines in der Folge errichteten Reihenhauses (1,238.000 S + 60.000 S) - neu bemessen wurde. Begründend führte das Finanzamt aus, durch die Firma A.GmbH sei das Projekt entwickelt und die Planung organisiert, aber auch der Bauvertrag über die Errichtung des Hauses vermittelt worden. Durch die Einbindung der Projektgesellschaft auch in die Vermittlung des Grundstückes selbst liege trotz zivilrechtlicher Trennung der Rechtsgeschäfte - betreffend Grundstückserwerb und Hausbau - wirtschaftlich ein Erwerb des Grundstückes samt Bauwerk vor. Die Intention des Organisators bzw. Vermittlers sei dahin gegangen, ein ausbau- bzw. schlüsselfertiges Objekt zu vermitteln; auch sei das Interesse des Bw. 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 sowie die Vermessungskosten. 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.

Mit Schriftsatz vom 15. Oktober 2002 erhob der Bw. durch seinen anwaltlichen Vertreter gegen die "Neufestsetzung der Grunderwerbsteuer" Berufung. Darin führte er im Wesentlichen aus, dass die Grunderwerbsteuer bereits verjährt, unabhängig davon aber zu Unrecht neu festgesetzt worden sei: Das vom Bw. erworbene Grundstück sei unbebaut gewesen. Der Verkauf sei von der B.GmbH. durchgeführt worden, den Kaufvertrag habe Rechtsanwalt Dr. D. errichtet. Mit der A.GmbH habe den Bw. zum Zeitpunkt des Grundstückserwerbs "nichts verbunden". In der Folge habe der Bw. herausgefunden, dass die A.GmbH bereits für vier Häuser eine Teilplanung vorgenommen habe. Die A.GmbH habe dem Bw. angeboten, dass er diese Teilplanung gegen einen Pauschalbetrag von 60.000 S

übernehmen könne. Der Bw. habe sodann von sich aus einen Baumeister mit der Planung und Bauführung beauftragt, der die vorliegende Teilplanung in die "neu von ihm zu tätigende" Planung einbezogen habe. Für die Teilplanungskosten habe der Bw. den Betrag von 60.000 S bezahlt. In der Folge habe der Bw. von dem von ihm beauftragten Baumeister, mit dem er einen eigenen Werkvertrag abgeschlossen habe, das Bauwerk errichten lassen. Die daraus resultierenden Rechnungen für Material und Arbeit seien auf den Bw. ausgestellt worden. Die A.GmbH habe auch angeboten, für mehrere aneinander grenzende Grundstücke die Zuleitung der Wasserleitung durchführen zu lassen. Dieses Angebot habe der Bw. angenommen und ein Achtel der diesbezüglichen Kosten bezahlt. Es sei daher völlig unrichtig, dass der Bw. ein Grundstück samt Gebäude habe erwerben wollen, dies sei ihm auch niemals so erklärt worden. Vielmehr sei es im Interesse des Bw. gewesen und habe er dies auch so organisiert, dass er ein unbebautes Grundstück erworben und danach selbst ein Bauwerk errichtet habe. Mit der Vermittlung des Grundstückes sei die Firma A.GmbH überhaupt nicht befasst gewesen, sie habe aber auch kein Bauwerk vermittelt. Unrichtig sei auch die Ansicht des Finanzamtes, es habe eine Vereinbarung mit der A.GmbH gegeben, wonach der Bw. Projektierungs- und Vermessungskosten an diese Firma bezahlt hätte, sei doch die Verpflichtung zur Bezahlung der Vermessungskosten in den Kaufvertrag über das unbebaute Grundstück aufgenommen worden. Zum Beweis würden angeboten: die Einvernahme des Bw. und weiters die Einvernahme des Geschäftsführers der B.GmbH., Mag. A., sowie des Rechtsanwaltes Dr. D. als Zeugen. 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 1,238.000 S sowie Projektkosten von 60.000 S in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurden. Der Bescheid enthält den Hinweis, dass die Berufung vom 15. Oktober 2002 gemäß § 274 BAO auch als gegen den berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid (Ersatzbescheid) eingebracht gelte.

Mit Schriftsatz vom 17. April 2003 erhob der Bw. durch seinen ausgewiesenen Vertreter auch gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO sowie den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens (vom 11. April 2003) Berufung. Dass im nunmehr aufgehobenen Bescheid (vom 30. September 2002) keine Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt worden war, stelle einen Verfahrensmangel dar, der das Finanzamt nicht zur Aufhebung dieses Bescheides berechtigt habe. Gemäß § 299 BAO dürfe nämlich die Abgabenbehörde erster Instanz einen Bescheid nur wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes

aufheben. Zur Sanierung eines Verfahrensmangels sei aber auch eine Wiederaufnahme des Verfahrens gesetzmäßig nicht vorgesehen. Sowohl der Aufhebungsbescheid als auch der Wiederaufnahmsbescheid seien daher rechtswidrig. Liege ein Verfahrensmangel vor, habe die Behörde die daraus resultierenden Konsequenzen zu tragen. In diesem Fall gehe das Prinzip der Rechtssicherheit und der Rechtskraft dem Argument der Rechtsrichtigkeit vor.

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. In der Bescheidbegründung führte das Finanzamt zum Sachverhalt ergänzend aus, die B.GmbH. habe am 28. Februar 1997 bei der Gemeinde B. das Bauansuchen eingebracht; an sie sei auch der mit 22. Mai 1997 datierte Baubescheid ergangen. Die Vereinbarung des Bw. mit der A.GmbH vom 12. Jänner 1998 laute dahin, dass diese Firma das Projekt für die Reihenhausanlage entwickelt, die Planung organisiert, den Baubescheid erwirkt und den Abschluss des Bauvertrages vermittelt habe und dabei mit Projektierungskosten, insbesondere Planungs- und Ausschreibungskosten in Vorlage getreten sei. Im Bauvertrag sei als Vertragsgrundlage unter anderem eine Bau- und Ausstattungsbeschreibung gemäß Projektunterlagen angeführt. Schon vor Abschluss des Kaufvertrages über das unbebaute Grundstück sei also bereits ein Gesamtkonzept vorgelegen. Der Bauvertrag sei vor bzw. zeitgleich mit dem Kaufvertrag über das Grundstück abgeschlossen worden. In rechtlicher Hinsicht verwies das Finanzamt auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach die Einbindung des Erwerbers in ein von Veräußererseite vorgegebenes und vom Erwerber akzeptiertes Gesamtkonzept dessen Bauherreneigenschaft ausschließe. Verjährung liege nicht vor. Dem Finanzamt sei mit der Abgabenerklärung lediglich eine Abschrift des Kaufvertrages übermittelt worden. Den Zusammenhang mit den weiteren Verträgen habe das Finanzamt erst im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung erkennen können. Es seien daher Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen, die gemäß § 303 Abs. 4 BAO zur Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigten.

Mit Schriftsatz vom 22. Mai 2003, beim Finanzamt eingelangt am 26. Mai 2003, beantragte der Berufungswerber die Entscheidung über die Berufung vom 17. April 2003 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

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 vom 11. April 2003 als unbegründet ab. Diese Berufungsvorentscheidung ist in Rechtskraft erwachsen.

Im Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz hat am 24. März 2004 ein Erörterungsgespräch stattgefunden. Dabei schilderte der Bw. den Hergang des Bauvorhabens wie folgt: Im Sommer/Herbst 1997 habe die B.GmbH., und zwar

deren Angestellter J.X., dem Bw. die Grundparzelle Nr. x/7 in B. zum Kauf angeboten, aber nur mit schlüsselfertigem Gebäude oder allenfalls in der Variante Ausbauhaus. Bei diesem Erstgespräch habe J.X. dem Bw. eine Mappe mit Modellzeichnung der Häuser, Plänen, Bau- und Ausstattungsbeschreibung samt Kostenangebot (Fixangebot einschließlich der Baukosten) mitgegeben. Dieses Angebot sei für den Bw. damals nicht in Frage gekommen. Ursprünglich habe die B.GmbH. den Bau einer aus acht Häusern bestehenden Doppelhausanlage geplant. Die Häuser auf den Grundparzellen x/5 und x/6 seien damals bereits im Rohbau fertig gewesen. Offensichtlich habe die B.GmbH. dann aber keine weiteren Käufer für das Projekt in B. finden können. Ende 1997 habe sich J.X. mit dem Bw. in Verbindung gesetzt und ihm angeboten, das Grundstück x/7 ohne Gebäude zu erwerben, allerdings müsse sich der Bw. dazu bereit erklären, ein Achtel der Kosten für die Heranführung der Wasserleitung zu übernehmen (23.354,63 S); die diesbezüglichen Rechnungen, die sich der Bw. von J.X. habe geben lassen, lauteten auf die A.GmbH. Die Übernahme dieser Kosten sei Bedingung für den Grundkauf gewesen. Im Jänner 1998 habe der Bw. - in einem Nebenzimmer des Büros der B.GmbH. in W. in Anwesenheit des Sohnes von J.X. - die Vereinbarung unterschreiben müssen, wonach er der A.GmbH 60.000 S für Projektkosten zu leisten hätte. Dazu sei ihm jedoch mitgeteilt worden, dass nicht der volle Betrag von 60.000 S zu zahlen sei, weil der Bw. nur den Grund kaufen wolle. Dem Umstand, dass in der Vereinbarung nicht die B.GmbH., sondern die A.GmbH als Vertragspartnerin aufschien, habe der Bw. keine Beachtung geschenkt. Noch im Dezember 1997 habe der Bw. das Ankaufsanbot betreffend den Grund unterschrieben. Diesen "Vorvertrag" besitze der Bw. nicht mehr. In der Folge - nach Abschluss dieses "Vorvertrages" und vor der Unterfertigung des Grundkaufvertrages am 12.1.1998 - habe J.X. "Druck gemacht" und dem Bw. mitgeteilt, er müsse gleich zu bauen beginnen und zwar jedenfalls so, dass von der Außenansicht her der Eindruck eines fertigen Gebäudes entstehe, also der Rohbau (verputzt) samt Dach errichtet werde. Der Bw. vermute, dass J.X. auf dem noch nicht verkauften Nachbargrundstück gleichzeitig schon mit der Bauführung des Bw. durch Baumeister G. den Keller für die zweite Doppelhaushälfte errichten lassen wollte, was dann auch geschehen sei. Mit dem Innenausbau könne sich der Bw. Zeit lassen. Noch im Jahr 1997 habe der Bw. ein Angebot eines Baumeisters bezüglich des Kellers eingeholt. Ein solches Angebot sei auch von Baumeister G. eingeholt worden, der eindeutig billiger gewesen sei. An Baumeister G. sei der Bw. deshalb herantreten, weil er dessen Namen auf der Bautafel bei den damals im Bau befindlichen Häusern gesehen habe. Nachdem J.X. bezüglich der Bauführung Druck gemacht hatte, habe der Bw. ein weiteres Angebot bezüglich des Rohbaues eingeholt und ein ebensolches Angebot von Baumeister G., der auch hier billiger gewesen sei. Deshalb sei der Bauvertrag mit Baumeister G. abgeschlossen worden. Der Bauvertrag sei dem Bw. demnach nicht von J.X. bzw. der A.GmbH vermittelt worden. Die Bau- und Ausstattungsbeschreibung, die der Bw. im Jahr 1997 mit der Projektmappe von J.X. erhalten hatte, sei entgegen der

Textierung im Bauvertrag nicht Vertragsgrundlage gewesen, sondern es habe Baumeister G. gleiche Materialien wie in der Bau- und Ausstattungsbeschreibung angeboten und die für die anderen Häuser verwendete Bau- und Ausstattungsbeschreibung entsprechend den Wünschen des Bw. abgeändert (Sichtdachstuhl statt abgehängter Decke, andere Fassadenfarbe, Kunststoffenster statt Holzfenster). Baumeister G. habe nur den Rohbau mit Dach errichtet, ohne Garage und ohne jeglichen Innenausbau (keine Innenwände). Die "Umschreibung" des Baubescheides auf den Namen des Bw. werde J.X. veranlasst haben. Der Bw. habe aber später bei der Gemeinde eine Änderungsanzeige erstattet, weil der Innenausbau gegenüber dem Baubescheid geändert wurde.

Die erwähnte, mit 23. Jänner 1998 datierte Rechnung der A.GmbH betreffend "Heranführung der Wasserleitung an die K.-Gründe" sowie den Zahlungsbeleg vom 5. Februar 1998 (über 23.354,63 S für "Kanalherstellung Reihenhause B.") lege der Bw. vor.

Im weiteren Verlauf des Verfahrens wurden von der A.GmbH per Fax Kopien einer (zweiten) Rechnung vom 23. Jänner 1998, mit welcher dem Bw. "vereinbarungsgemäß" die Vorleistungskosten für das Bauvorhaben in B. (K.-Gründe) von 60.000 S zur Zahlung vorgeschrieben wurden, sowie die Kopie des Überweisungsbeleges vom 26. Februar 1998 (über 60.000 S für "Vorleistungskosten Bauprojekt B.") übermittelt.

Von der Gemeinde B. wurde am 26. März 2004 (telefonisch) mitgeteilt, dass sich im Bauakt keine Änderungsanzeige befinde.

Der vom Bw. als Zeuge angebotene Geschäftsführer der B.GmbH., Mag. A., teilte am 20. April 2004 mit, er sei persönlich bei den Gesprächen des J.X. mit dem Bw. nie anwesend gewesen. Aus Gesprächen sowohl mit dem Bw. als auch mit J.X. wisse er aber, dass dem Bw. seitens der B.GmbH. nur das Grundstück vermittelt worden sei. Der Bw. habe ihm auch mitgeteilt, dass er mit J.X. nur über das Grundstück verhandelt, hingegen Gespräche betreffend Projektierungskosten mit dessen Sohn M.X. geführt habe.

Der vom Finanzamt Innsbruck am 30. Juni 2004 als Auskunftsperson befragte Baumeister G. teilte mit, J.X. sei seinerzeit an ihn herantreten, um verschiedene Bauvorhaben, unter anderem jenes in B., zu realisieren. J.X. habe dem Baumeister die betreffenden Einreichpläne und die Bau- und Ausstattungsbeschreibung eines vergleichbaren Projektes (als Kalkulationsgrundlage und Muster) übergeben. Jene Bau- und Ausstattungsbeschreibung, welche schließlich Grundlage der Bauverträge war, sei von Baumeister G. ausgearbeitet worden. Er habe sodann J.X. ein Angebot gelegt. Die späteren Bauvertragskunden, zB der Bw., hätten selbstständig bei Baumeister G. keine Angebote, auch nicht teilweise, etwa nur für den Keller, eingeholt. Basis sei jeweils nur der Bauvertrag gewesen, welchen der Baumeister mit J.X. bzw. dessen Söhnen (M.X. und H.X.) ausverhandelt habe. Die für den ordnungsgemäßen Baubeginn erforderlichen Baubescheide habe er von J.X. erhalten (zB den Baubescheid betreffend das Bauvorhaben Gp x/7 am 5. Juni 1997). Der Erstkontakt mit den Kunden,

welcher meistens in der Niederlassung der B.GmbH. in W. im Beisein der Herren X. stattgefunden habe, sei immer von einem der Herren X. hergestellt worden. Vor Abschluss der Bauverträge seien diese jeweils mit den Kunden durchgegangen worden, die im Bauvertrag erwähnte "Bau- und Ausstattungsbeschreibung gemäß Projektunterlagen" sei in sämtlichen Fällen Bestandteil des Bauvertrages bzw. Vertragsgrundlage gewesen. Lediglich die jeweiligen Zusatzvereinbarungen stellten Abweichungen bzw. Details dazu dar. Abänderungen von den Einreichplänen oder der Projektierung selbst seien im Außenbereich lediglich marginal (zB. im Fensterbereich) möglich gewesen; im Innenbereich seien einige Änderungen durchgeführt worden (zB Änderung der Innenwände, beim Haus des Bw. Verzicht auf die abgehängte Decke - stattdessen sei ein Sichtdachstuhl errichtet worden). Laut einem Besprechungsvermerk habe am 20. November 1997 eine Besprechung mit dem Bw. stattgefunden, bei der es um diverse Änderungs- bzw. Sonderwünsche gegangen sei. Die Änderungen hätten sich auch im Preis niedergeschlagen, indem der Preis laut Bauvertrag durch die erwähnten Zusatzvereinbarungen eine Änderung erfuhr.

Diese Ergebnisse des Beweisverfahrens wurden dem anwaltlichen Vertreter des Bw. mit Schreiben vom 12. Juli 2004 (zugestellt am 14. Juli 2004) zur Kenntnis gebracht. Eine Stellungnahme hiezu erfolgte nicht.

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

I. Verfahrensrechtlich ist voranzustellen, dass nach dem oben dargestellten Verfahrensgang nur mehr über die Berufung gegen den Sachbescheid betreffend Grunderwerbsteuer zu entscheiden ist. Diese Berufung war bereits gegen den (ohne vorhergehende Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens und damit ohne verfahrensrechtliche Grundlage erlassenen) Grunderwerbsteuerbescheid vom 30. September 2002 eingebracht worden. Nach Aufhebung dieses Bescheides gemäß § 299 BAO und Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO gilt diese Berufung nun als gegen den späteren (Sach-)Bescheid betreffend Grunderwerbsteuer (vom 11. April 2003) gerichtet (§ 274 BAO). Über die mit Schriftsatz vom 17. April 2003 erhobene Berufung gegen den Aufhebungsbescheid hat das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 31. Juli 2003 entschieden. Über die gleichfalls am 17. April 2003 eingebrachte Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens ist schon in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 20. Mai 2003 und nach Einlangen des Vorlageantrages vom 22. Mai 2003 neuerlich mit Berufungsvorentscheidung vom 31. Juli 2003 abgesprochen worden. Zwar hätte - hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens - eine zweite (abweisliche) Berufungsvorentscheidung ohne Zustimmung des Bw. nicht erlassen werden dürfen (§ 276 Abs. 5 BAO). Die Berufungsvorentscheidung vom 31. Juli 2003 ist jedoch in Rechtskraft erwachsen. Nur der Vollständigkeit halber sei noch angefügt, dass der ohne verfahrensrechtliche Grundlage ergangene Bescheid vom 30. September 2002 entgegen der Auffassung des Bw. inhaltlich

rechtswidrig und daher einer Aufhebung gemäß § 299 BAO zugänglich war (Ritz, BAO-Kommentar, 2. Auflage, Rz 13 zu § 299). Im Hinblick auf den erst nach Ergehen des Erstbescheides im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung festgestellten Sachverhalt (insbesondere die dem Finanzamt vorher nicht bekannte Vereinbarung des Bw. vom 12. Jänner 1998 mit der A.GmbH) und die sich daraus ergebenden steuerlichen Auswirkungen war auch die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens rechtmäßig.

II. Nach den vorliegenden Verträgen und den oben wiedergegebenen Aussagen der im Berufungsverfahren befragten Personen sowie nach Einsichtnahme in den Bauakt der Gemeinde B. steht folgender Sachverhalt fest:

Am 28. Februar 1997 reichte die B.GmbH. als Bauwerberin unter Anschluss der von Architekt F. erstellten Einreichpläne bei der Gemeinde B. ein Bauansuchen betreffend die Errichtung von zwei Doppelwohnhäusern auf den Grundparzellen x/8, x/7, x/6 und x/5 in B. ein. Die Bewilligung zur Errichtung eines Wohnhauses in Doppelbauweise auf der Grundparzelle x/7 wurde der B.GmbH. mit Bescheid der Gemeinde B. vom 22. Mai 1997 erteilt. Aus dem Baubescheid ergibt sich, dass die Bauwerberin (damals) außerbücherliche Eigentümerin des Baugrundstückes war und die Grundeigentümer Josef und Hermine K. ihre Zustimmung zu dem Bauvorhaben gegeben hatten. Der Bescheid enthält unter anderem die Auflage, dass die Bauwerberin die Bedingungen der Wassergenossenschaft einzuhalten habe, wozu auch die Verlegung einer Wasserleitung von der bestehenden Hauptleitung bis zum Grundstück auf Kosten der Bauwerberin zählte. Laut Vermerk des Bürgermeisters der Gemeinde B. wurde die Baubewilligung am 8. Jänner 1998 auf den Namen des Bw. geändert. Spätere Planänderungen, die einer Änderungsanzeige bedurft hätten, sind bei der Gemeinde B. nicht aktenkundig.

J.X. war damals (dienstältester) Angestellter der B.GmbH., Zweigstelle W.. Sein Sohn H.X. war ebenfalls Dienstnehmer der B.GmbH. Sein Sohn M.X. war im Firmenbuch als Alleingesellschafter und Geschäftsführer der A.GmbH in N. eingetragen; in Bezug auf 51 % des Stammkapitals dieser Gesellschaft kam M.X. allerdings lediglich die Stellung eines Treuhänders für seinen Vater J.X. zu; 24,5 % des Stammkapitals hielt er treuhändig für seinen Bruder H.X.. Geschäftsgegenstand der A.GmbH ist unter anderem die Projektierung von Wohnbauanlagen.

Die Grundparzellen x/8, x/7, x/6 und x/5 in B. wurden von der B.GmbH. zum Verkauf angeboten. Dabei wurde den Interessenten eine Informationsmappe präsentiert, die (auch) eine Modellzeichnung der Häuser, Pläne, eine Bau- und Ausstattungsbeschreibung sowie ein Kostenangebot, und zwar ein Fixangebot betreffend sowohl die Grund- als auch die Baukosten, beinhaltete. Der Bau- und Ausstattungsbeschreibung ist zu entnehmen, dass die Reihenhausanlage in einer "Ausbauhausvariante" angeboten werde und die Häuser wie folgt



"übergeben" werden sollten: "Außenfassade fertig, Allgemeinflächen befestigt, die Zufahrt befestigt, das Haus innen als Rohbau".

Hinsichtlich der Baukosten hatte J.X. ein Angebot von Baumeister G. eingeholt; die erwähnte Bau- und Ausstattungsbeschreibung war von Baumeister G. erarbeitet worden.

Mit Kaufvertrag vom 12. Jänner 1998 hat der Bw. - nachdem er bereits im Dezember 1997 bei der B.GmbH. ein (für ihn verbindliches) Kaufanbot unterzeichnet hatte - die Grundparzelle x/7 erworben. Die Häuser auf den Grundparzellen x/5 und x/6 befanden sich zu diesem Zeitpunkt im Rohbaustadium. Ebenfalls am 12. Jänner 1998 unterfertigte der Bw. einen Bauvertrag, mit dem er der Firma G. den Auftrag erteilte, auf der Grundparzelle x/7 in B. "auf Basis der nachstehend angeführten Vertragsgrundlagen" als Generalunternehmer ein Reihenhaus zu errichten. Als Vertragsgrundlagen sind in Punkt III. des Bauvertrages unter anderem der Baubescheid des Bürgermeisters der Gemeinde B. vom 22. Mai 1997 und die dem Baubescheid zu Grunde liegenden Planunterlagen sowie die "Bau- und Ausstattungsbeschreibung gemäß Projektunterlagen" angeführt. Als Entgelt ist im Bauvertrag ein Fixpreis von 1,400.000 S genannt (Punkt VI.), der die Leistungen enthalte, wie sie in den unter Punkt III. des Vertrages aufgelisteten Vertragsgrundlagen angeführt seien (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 im einzelnen aufgezählte Leistungen (alle Zwischenwände in Keller, Erdgeschoß und Obergeschoß, die Garage und die "abgehängte Decke") aus dem Leistungspaket des Bauvertrages herausgenommen werden sollten, wodurch sich das Pauschalentgelt um 162.000 S verringere. Einem Vermerk des Baumeisters zu Folge hat hinsichtlich dieser Einsparungen am 20. November 1997 eine Besprechung mit dem Bw. stattgefunden. Von Baumeister G. wurde der Bauvertrag samt Zusatzvereinbarung am 9. Jänner 1998 unterschrieben.

Schließlich unterfertigte der Bw. am 12. Jänner 1998 eine Vereinbarung mit der A.GmbH, welche lautet:

#### "I.

*Herr S. (Anmerkung: der Bw.) - in der Folge kurz Bauherr genannt - beabsichtigt, die Liegenschaft GSt Nr. x/7 und den 1/12 Anteil an GSt Nr. y/2 Grundbuch B. zu erwerben und darauf gemäß Bauvertrag mit der Firma G., Hoch- und Tiefbau, Zimmerei, V., als Generalunternehmer ein Reihenhaus zu errichten.*

*Die A.GmbH hat das Projekt für diese Reihenhauseanlage 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 MWSt. 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 Reihenhauses 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 den Bauherrn ergeben sollte, vereinbaren die Vertragsteile hiermit bereits die Abtretung von allfälligen Ansprüchen der A.GmbH gegenüber dem Planverfasser an den Bauherrn.*

### 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 Ausschreibung.*

*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."*

Am 23. Jänner 1998 hat die A.GmbH dem Bw. "vereinbarungsgemäß" Vorleistungskosten für das Reihenhause in B. von 60.000 S in Rechnung gestellt. Diesen Betrag hat der Bw. am 26. Februar 1998 an die A.GmbH überwiesen.

Ebenfalls mit Datum 23. Jänner 1998 hat die A.GmbH dem Bw. anteilige Kosten der Heranführung der örtlichen Wasserleitung von 23.354,63 S in Rechnung gestellt. Diesen Betrag hat der Bw. am 5. Februar 1998 an die A.GmbH überwiesen.

In der Folge wurde von der Firma G. das Reihenhause (Doppelhaushälfte) - wie vereinbart ohne jeglichen Innenausbau - als Generalunternehmer zu einem Fixpreis von 1,238.0000 S (1,400.000 S abzüglich 162.000 S laut Zusatzvereinbarung zum Bauvertrag) errichtet. Die Bauführung erfolgte auf Grund des Baubescheides vom 22. Mai 1997 (bzw. der diesem Bescheid zu Grunde liegenden Einreichplanung) und der von Baumeister G. erstellten, dem Bw. von J.X. als Teil der Projektunterlagen ausgehändigten Bau- und Ausstattungsbeschreibung mit den beim Erörterungsgespräch genannten Änderungen (Sichtdachstuhl statt abgehängter Decke, Kunststofffenster an Stelle von Holzfenstern, andere Fassadenfarbe). Den Inhalt des Bauvertrages, insbesondere auch den Fixpreis, hatte Baumeister G. mit J.X. bzw. dessen Söhnen ausgehandelt. Von ihnen war auch der Erstkontakt des Bw. mit dem Baumeister hergestellt worden, und zwar schon einige Zeit vor

dem Zustandekommen des Grundstückskaufvertrages (eine Besprechung zwischen dem Bw. und dem Baumeister betreffend dessen "Sonderwünsche" hat bereits im November 1997 stattgefunden).

Der Innenausbau hingegen war vom Bauvertrag mit dem Bauunternehmen G. nicht umfasst. Nur auf diesen Innenausbau beziehen sich die Ausführungen im Schriftsatz vom 15. Oktober 2002, wonach dem Bw. von Lieferanten und ausführenden Firmen Rechnungen für Material und Arbeiten ausgestellt worden seien. Die Kosten des Innenausbaues wurden vom Finanzamt in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer aber ohnehin nicht einbezogen.

III. Der Bw. behauptete zwar, der Bauvertrag mit G. sei nicht über Vermittlung von J.X. bzw. der A.GmbH zu Stande gekommen. J.X. sei schlussendlich damit einverstanden gewesen, dass der Bw. - über Vermittlung der B.GmbH. - lediglich die Grundparzelle erwerbe, weshalb auch die an die A.GmbH zu zahlende Projektkostenabgeltung (trotz schriftlicher Vereinbarung vom 12. Jänner 1998) auf einen Betrag von 23.354,63 S für die Heranführung der Wasserleitung reduziert worden sei (Erörterungsgespräch vom 24. März 2004). Noch im Berufungsschriftsatz war von "Teilplanungskosten" die Rede gewesen, für welche der Bw. an die A.GmbH den Betrag von 60.000 S bezahlt habe. Durch die vorgelegten Rechnungen und Zahlungsbelege ist jedoch erwiesen, dass der Bw. sowohl den Betrag von 60.000 S (als Projektkostenabgeltung) als auch den Betrag von 23.354,63 S (für die Heranführung der Wasserleitung) an die A.GmbH zu leisten hatte. Damit steht fest, dass die A.GmbH die in Punkt I. der Vereinbarung vom 12. Jänner 1998 aufgezählten Leistungen in vollem Umfang erbracht hat. Dass auch der Bauvertrag im Rahmen des von J.X. angebotenen Leistungspaketes vermittelt wurde, wird durch die (mit der Vertragslage im Einklang stehende) Aussage von Baumeister G. bestätigt. Nach dem Inhalt des Bauvertrages und der Aussage von Baumeister G. war auch davon auszugehen, dass der Bauführung die mit Baubescheid vom 22. Mai 1997 bewilligten Pläne und die (für alle vier Häuser gleiche) Bau- und Ausstattungsbeschreibung zu Grunde lagen, welche J.X. dem Bw. mit den Projektunterlagen ausgehändigt hatte.

IV. Der vom Bw. als Zeuge angebotene Geschäftsführer der B.GmbH. konnte zum Hergang der Verkaufsgespräche aus eigener Wahrnehmung nichts aussagen. Auf eine Befragung des Zeugen Rechtsanwalt Dr. D. zu dem von ihm errichteten Grundstückskaufvertrag konnte verzichtet werden, da der Inhalt dieses Vertrages aktenkundig ist. Darüber hinaus hat der Bw. kein Beweisthema bezeichnet, zu dem Dr. D. hätte aussagen sollen.

V. Rechtlich ist strittig, ob die Baukosten des Reihenhauses (von 1,238.000 S laut Bauvertrag mit dem Bauunternehmen G.) als Teil der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer unterliegen.

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 Steuerschuld entsteht, sobald ein steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist (§ 8 Abs. 1 GrEStG 1987). 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 Verkehrssteuern, 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 bebaute Zustand auch dann, wenn zwischen den Verträgen ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist der Fall, wenn dem Erwerber auf Grund einer konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im wesentlichen feststehenden Preis angeboten wird und er dieses Angebot als einheitliches annimmt oder nur annehmen kann. Dabei können auf der Veräußererseite auch mehrere Personen als Vertragspartner auftreten. Nicht ausschlaggebend ist, dass der Grundstücksübereignungsanspruch und der Anspruch auf Errichtung des Gebäudes sich zivilrechtlich gegen verschiedene Personen richten. Entscheidend ist vielmehr, dass (auch)

der den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag in ein Vertragsgeflecht miteinbezogen ist, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet ist, dem Erwerber als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück in bebautem Zustand zu verschaffen. 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).

Gemessen an diesen Kriterien ist der Bw. hinsichtlich des von Baumeister G. errichteten Gebäudes nicht als Bauherr (im Sinne des Grunderwerbsteuerrechtes) anzusehen:

Das Gebäude ist Teil einer aus vier Häusern bestehenden Doppelhausanlage, die von der A.GmbH projiziert worden war. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages über das Grundstück lagen bereits die Einreichpläne und ein auf die B.GmbH. - die Vermittlerin des Grundstückskaufvertrages - lautender Baubewilligungsbescheid vor. Allein dies spricht schon als gewichtiges Indiz gegen die Bauherreneigenschaft des Erwerbers, konnte doch der Bw. im Rahmen des Gesamtkonzeptes der Doppelhausanlage und der bereits vorliegenden Baubewilligung auf die bauliche Gestaltung seines Hauses in seiner Gesamtkonstruktion keinen Einfluss mehr nehmen (nach Auskunft des Baumeisters waren Änderungen nur im Innenbereich, im Außenbereich hingegen nur "marginal" möglich). Gleichzeitig mit dem Grundstückskaufvertrag hat der Bw. einen Bauvertrag abgeschlossen, der ihm von der A.GmbH vermittelt worden war und die Bauführung durch einen Generalunternehmer zu einem Fixpreis vorsah. Danach wurde dem Bw. aber ein Angebot unterbreitet, das sich auf den Erwerb des Grundstückes samt zu errichtendem Gebäude bezog und von ihm letztlich auch mit der Maßgabe angenommen wurde, dass jeglicher Innenausbau sowie die Errichtung einer Garage entfallen, die abgehängte Decke durch einen Sichtdachstuhl ersetzt und Sonderwünsche hinsichtlich Fassadenfarbe und Material der Fenster berücksichtigt werden sollten. Dass dieses einheitliche Angebot auf die Verschaffung des Grundstückes samt Gebäude (zu einem feststehenden Preis) gerichtet war, kommt auch in der Formulierung der einen Teil der Projektunterlagen bildenden Bau- und Ausstattungsbeschreibung zum Ausdruck, wonach die Reihenhäuser den Auftraggebern (als Ausbauhaus wie näher beschrieben) "übergeben" werden sollten. Rechtlich unerheblich ist, dass auf Seiten der Anbieter sowohl die B.GmbH. (als Vermittlerin des Grundstückes) als auch die A.GmbH (als Projektgesellschaft) aufgetreten sind, zumal J.X. einerseits als Angestellter für die B.GmbH.

handelte und andererseits (zumindest im Innenverhältnis) beherrschender Gesellschafter der Projektgesellschaft war. An der rechtlichen Beurteilung ändert auch nichts, dass der Bw. den Grundstückskaufvertrag nicht mit einer der genannten Gesellschaften, sondern unmittelbar mit den grundbücherlichen Eigentümern abgeschlossen hat, war doch das Grundstück der B.GmbH. zum Verkauf an die Hand gegeben und deren Angestellter J.X. offensichtlich in der Lage, das Grundstück (nur) zusammen mit einem zu errichtenden Gebäude anzubieten (siehe auch die Angaben des Bw. beim Erörterungsgespräch vom 24. März 2004, wonach J.X. noch vor Zustandekommen des Grundstückskaufvertrages am 12. Jänner 1998 hinsichtlich der Bauführung "Druck gemacht" hatte).

VI. Zutreffend hat schon das Finanzamt darauf hingewiesen, dass zur Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG 1987 auch die vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen, nämlich die (im Grundstückskaufvertrag angeführten) Vermessungskosten, aber auch die vom Bw. an die A.GmbH zu leistende Projektkostenabgeltung zählten. Darüber hinaus hatte der Bw. auch die anteiligen Kosten der (von der A.GmbH in Auftrag gegebenen) Heranführung der Wasserleitung zu übernehmen. Diese waren als weitere Nebenkosten des Kaufgeschäftes der im angefochtenen Bescheid angesetzten Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen. Die Grunderwerbsteuer errechnet sich daher mit 3,5 % von 1,850.954 S (1,827.600 S zuzüglich 23.354 S) und beträgt demnach 64.783 S (4.707,96 €).

VII. Zum Einwand der Verjährung genügt es, auf die Bestimmungen der 207 ff BAO (in der anzuwendenden Fassung) zu verweisen. Danach beträgt die Verjährungsfrist fünf Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO). Sie beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO) und wird durch jede zur Geltendmachung des Abgabenspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen; mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen (§ 209 Abs. 1 BAO). Wird ein der Grunderwerbsteuer unterliegender Erwerbsvorgang nicht ordnungsgemäß der Abgabenbehörde angezeigt, so beginnt die Verjährung des Rechtes zur Festsetzung dieser Abgabe nicht vor Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde von dem Erwerbsvorgang Kenntnis erlangt. Danach konnte zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides (im Jahr 2003) Verjährung schon nach der allgemeinen Regel (des § 207 Abs. 2 BAO) nicht eingetreten sein, weil die fünfjährige Verjährungsfrist (gerechnet ab dem Jahr des Entstehens der Steuerschuld) noch nicht abgelaufen war.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 14. September 2004

Ergeht auch an: Finanzamt