



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch Senat4 im Beisein der Schriftführerin V über die Berufung der I-KG, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 24. Juli 2008 betreffend Grunderwerbsteuer (berichtigter Grunderwerbsteuerbescheid) nach der am 16. Mai 2011 in 6021 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 30. September 2004 hat die I-KG (vormals KEG, in Gründung) die Liegenschaft Gst1 (Baugrundstück, 1.332 m²) in EZ1 von A zum Kaufpreis von € 248.000 erworben. Laut dortiger Präambel beabsichtigt die Käuferin, auf dem Grundstück eine Wohnanlage zu errichten und anschließend zu verwerten. Unter "§ 8 Aufschiebende Bedingungen" wurde vereinbart:

"Die Rechtswirksamkeit dieses Kaufvertrages ist dadurch aufschiebend bedingt, dass die grundverkehrsbehördlichen Voraussetzungen für dessen Durchführung vorliegen und die rechtsverbindliche Zusage der von der Käuferin beantragten Wohnbauförderung vorliegt. Sollte allenfalls eine Bewilligung bzw. Genehmigung nicht erteilt werden, ist ein allenfalls bezahlter Kaufbetrag samt Zinsen vom Treuhänder binnen zehn Tagen ab rechtskräftiger Erledigung des behördlichen Verfahrens an die Käuferin rückzuüberweisen."

Das Finanzamt hatte dazu ausgehend – letztlich - vom Kaufpreis die Grunderwerbsteuer im

Betrag von € 8.680 vorgeschrieben (siehe die im Ergebnis stattgebende Berufungsvorentscheidung vom 8. April 2005; der Vorlageantrag wurde mangels Beschwer zurückgezogen).

Anlässlich einer bei der I-KG (= Berufungswerberin, Bw) im Jahr 2008 durchgeführten Betriebsprüfung (siehe Schlussbericht vom 24. Juli 2008, Tz. 6) hat das Finanzamt mit Bescheid vom 24. Juli 2008, StrNr, 1. gemäß § 303 BAO die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt und 2. einen berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid erlassen und die 3,5%ige Grunderwerbsteuer ausgehend vom Kaufpreis € 248.000 unter Einbeziehung der Gesamtbaukosten für die errichtete Wohnanlage von € 1,424.141, sohin ausgehend von der Bemessungsgrundlage von gesamt € 1,672.141 nunmehr im Betrag von € 58.524,94 vorgeschrieben. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens (ad 1.) wurde begründend auf die durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung sowie die sich hieraus ergebende Gesamtauswirkung verwiesen, wobei im Rahmen des Ermessens dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang einzuräumen sei. Zur Grunderwerbsteuervorschreibung (ad 2.) wurde begründend ausgeführt:

"Da für das gegenständliche Projekt schon konkrete Pläne bzw. Kostenvoranschläge für die Bebauung vorgelegen sind (lautend auf die Fa. T-GmbH), weiters das Bauansuchen vom 9.2.2004 und Baubescheid vom 30.8.2004 NICHT auf die Käuferin des Grundstückes, nämlich Firma I-KG, ausgestellt wurde, sondern auf die Firma T-GmbH, war davon auszugehen, dass die Käuferin nicht nur das Grundstück allein erwirbt sondern auch das damit verbundene Projekt. Demnach ist aus steuerlicher Sicht die Bauherreneigenschaft zu verneinen und sind die Baukosten der Grunderwerbsteuer-Bemessungsgrundlage hinzuzuzählen. Gemäß § 5 (1) Zi 1 Grunderwerbsteuergesetz sind neben dem Kaufpreis sämtliche Leistungen, welche der Erwerber, auch an Dritte, aufwenden muss, um in den Genuss der Sache zu kommen, als sonstige Leistungen in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer aufzunehmen."

In der gegen den "berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid" erhobenen Berufung wurde eingewendet:

Die Infragestellung der Bauherreneigenschaft der Bw sei rechtswidrig, da die alleinige Projektinitiative und Projektverantwortung zur Errichtung der wohnbaugeförderten Mietwohnanlage in X von Beginn an ausschließlich in den Händen der Bw und ihres Vertreters gelegen sei. Die Erwerberin sei nie in ein vorgegebenes Vertragsgeflecht oder Bebauungskonzept eingebunden gewesen, sondern habe dieses durch ihren Vertreter D autonom entwickelt und verwirklicht, weshalb die Bw steuerlich als Bauherrin zu betrachten sei. Gegenstand des Erwerbsvorganges sei damit das unbebaute Grundstück.

Zum Sachverhalt:

D verfüge als Geschäftsführer einer Steuerberatungs GmbH über umfassendes Spezialwissen

in Zusammenhang mit der Konzeption von Immobilienprojekten. Er sei zugleich Geschäftsführer der I-GmbH, welche das Bauträgergewerbe ausübe und Projektentwicklung auf dem Gebiet wohnbaugeförderter Mietwohnanlagen betreibe (sog. "KEG-Modell"). Zunächst sei im Frühjahr 2003 aufgrund von Investorenanfragen ein "Businessplan für ein KEG-Immobilieninvestment" erstellt worden. Im Herbst 2003 habe D aufgrund einer Annonce Kontakt zur Grundstücksverkäuferin A aufgenommen und sie über das Projekt unterrichtet. Sie habe - geknüpft an eine definitive Finanzierungszusage seitens der Wohnbauförderungsstelle - die Verkaufsbereitschaft erklärt. Die Bewilligung der Wohnbauförderungsmittel setze die Einreichung der Planunterlagen und den rechtskräftig erteilten Baubescheid voraus. Die Bw sollte erst dann im Firmenbuch errichtet werden, wenn die Finanzierung gesichert wäre. Die Höhe des Förderungsvolumens sei gleichzeitig von einem positiven Baubescheid abhängig. Im Dezember 2003 habe D das Bauträgerunternehmen Fa. T-GmbH mit der nach seinen Vorgaben anzufertigenden Planerstellung und Baumas-senkalkulation beauftragt; die Einreichunterlagen seien Anfang Februar 2004 vorgelegen. Der Fa. T-GmbH wurde zwar am 30. August 2004 der Baubescheid erteilt, sie sei jedoch lediglich als Hilfsperson gegenüber der Baubehörde aufgetreten, da die Bw erst am 30. September 2004 gegründet worden sei. Am selben Tag sei der Kaufvertrag mit A unterfertigt worden, der laut § 8 unter der aufschiebenden Bedingung ua. der Zusage von Wohnbauförderungsmitteln gestanden habe. Anfang Oktober 2004 seien drei Bauträgerunternehmen, die G-GmbH, die K-GmbH sowie die T-GmbH, zur Offertlegung über die schlüsselfertige Bauausführung der Wohnanlage als Generalunternehmer eingeladen worden, wobei die T-GmbH als Bestbieter (komplette Bauausführung zum Preis von € 1,424.141; lt. beil. Angeboten vom 12. und 21. Oktober 2004) mit Werkvertrag vom 9. November 2004 den Zuschlag erhalten habe. Die Zusage über die Gewährung der Wohnbauförderungsmittel sei am 24. Mai 2005 (Anm.: Ansuchen vom 4. Oktober 2004) rechtsverbindlich erfolgt.

Stellungnahme zur Rechtsansicht des Finanzamtes:

a) Konkrete Kostenvoranschläge erst nach Abschluss Kaufvertrag:

Bei einer mit öffentlichen Geldern errichteten Mietwohnanlage müsse zwecks Bestimmung des Förderungsvolumens zunächst ein Baubescheid vorliegen, erst danach ca. Mitte Oktober 2004 – dh. nach Abschluss des Kaufvertrages am 30. September 2004 - seien verbindliche Offerte betr. die Bauausführung vorgelegen.

b) Baubescheid lediglich als Indiz für die Bauherreneigenschaft:

Die Tiroler Bauordnung ermögliche es jedermann – auch einer Hilfsperson – ein Bauansuchen einzubringen. Dieses Indiz habe für sich keine Aussagekraft. Nach Judikatur und Lehre sei vorrangig Bedacht zu nehmen auf die Bauherreninitiative (wer sei Initiator und Organisator des Vertrags- und Bebauungskonzeptes; wer habe Einfluss auf die bauliche

Gesamtkonstruktion ?) sowie das Bauherrenrisiko (wer trage das Finanzierungsrisiko ?). Diese Kriterien müßten kumulativ erfüllt sein. Sämtliche Kriterien seien allein durch die Bw und ihren Vertreter erfüllt.

c) Keine Einbindung in Vertragsgeflecht:

Nach der Judikatur sei dann vom Kauf eines Grundstückes mit herzustellendem Gebäude auszugehen, wenn der Erwerber an ein bestimmtes, durch Planung des *Verkäufers* oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden sei, selbst wenn über die Herstellung ein gesonderter Werkvertrag abgeschlossen werde. Gegenständlich sei durch die Verkäuferin weder die Planerstellung erfolgt noch habe sie – mit Ausnahme der Zustimmungserklärung zum eingereichten Baugesuch - mit der Fa. T-GmbH zusammen gearbeitet. Kontakt habe ausschließlich zu D bestanden. Diesbezüglich werde eine eidesstattige Erklärung der A vorgelegt. Zwischen dem Kaufvertrag und weiteren, die Bebauung betreffenden Verträgen habe sohin kein objektiv sachlicher Zusammenhang bestanden. Die Bw habe selbst federführend das Bebauungskonzept entwickelt und als Bauherrin realisiert.

d) Gleichheitswidrige Verletzung des Sachlichkeitsgebotes:

Obwohl nur ein einziger zivilrechtlicher Eigentumserwerb durch die Wohnungseigentumserwerber stattfinde, läge aufgrund der Besteuerung der Baukosten eine zweifache Belastung mit Grunderwerbsteuer vor, einmal hinsichtlich des Grunderwerbes durch die Bw und nochmals hinsichtlich der Kaufverträge durch die präsuntiven Wohnungseigentümer. Dies führte zu einem unsachlichen Ergebnis.

Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Gesamtsenat wurde beantragt.

Die Berufung wurde dem UFS ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt zur Entscheidung vorgelegt.

Festgehalten wird, dass der Gesellschaftsvertrag zur I-KG (vormals KEG) am 30. September 2004 errichtet und die Gesellschaft am 13. November 2004 ins Firmenbuch eingetragen wurde; lt. Gesellschaftsvertrag (§ 12) beginnt die Gesellschaft mit der Eintragung ins Firmenbuch. Komplementärin ist die I-GmbH (besteht seit 4. Juni 2004). Deren geschäftsführender Alleingesellschafter ist D.

Im Grundbuch ist als Alleineigentümerin der Liegenschaft die I-KG eingetragen; die präsuntiven Wohnungseigentümer bzw. Investoren sind lt. Firmenbuch ab dem 11. Mai 2005 – gleichzeitig mit dem Ausscheiden des Gründungsgesellschafters – der KG als Kommanditisten beigetreten. Deren Kommanditeinlage/Haftsumme entspricht dem Eigenmittelanteil, das sind je anteilig 25 % der Gesamtinvestitionssumme, und ist untrennbar

verbunden mit dem Anspruch auf Abfindung mit einer bestimmten Wohnung im Projekt samt Liegenschaftsanteil (Gesellschafteraufnahmevertrag Pkt. 6.).

In der Stellungnahme vom 20. März 2009 hat das Finanzamt ua. zum chronologischen Ablauf noch ausgeführt:

Im Dezember 2003 habe D mit dem ihm bekannten Geschäftsführer der Fa. T-GmbH, Herrn W, erste Gespräche über ein Bauprojekt geführt. In weiterer Folge seien Rechnungen (zB des Planzeichners B) und Angebote diverser Handwerker und Baufirmen an die T-GmbH gerichtet worden. Am 9. Feber 2004 habe die T-GmbH das Baugesuch bei der Gemeinde eingereicht; die Einreichung der Pläne sei durch den Bauwerber T-GmbH am 21. Juni 2004 erfolgt und der Baubescheid an sie am 31. August 2004 ergangen. Der Kaufvertrag über den Grunderwerb datiere erst vom 30. September 2004. Als Organisator des Bauprojektes sei D anzusehen.

Laut Einsichtnahme in den Prüfungsakt ABNr1 und dort erliegender Unterlagen ist die Fa. T-GmbH gegenüber der Gemeinde durchgehend als Bauwerber aufgetreten. Laut Baubeschreibung zum Baugesuch beabsichtigt *"die Firma T-GmbH ... auf der Gst1 ... eine Wohnanlage mit geförderten Mietwohnungen zu errichten."* Vom Planzeichner B wurden für seine Tätigkeit (Entwurf und Einreichung) drei Rechnungen am 15. April, 4. Juni und 8. November 2004 an die Fa. T-GmbH gerichtet. Eine Vielzahl der Offerte der ausführenden Professionisten wurden an die T-GmbH gestellt, dies im Zeitraum noch vor Abschluss des Kaufvertrages am 30. September 2004, so ua. betreffend: Einreichplanung und Ausschreibungen 22. Feber 2004 (durch B), Verputzarbeiten 21. Juni 2004, Montage Kellertrennwände 30. Juni 2004, Türen und Fenster 14. Juli 2004, Feuchtigkeitsabdichtung 22. August 2004, Sanitär- und Heizungsinstallation 24. August 2004, Schlosserarbeiten 24. August 2004, Asphaltierungsarbeiten 25. August 2004, Zimmermannsarbeiten 26. August 2004, Gartengestaltung 30. August 2004, Bodenleger- und Fliesenlegerarbeiten 5. September 2004, Spenglerarbeiten 16. September 2004, Erdkabel-Netzanschluss 27. September 2004. Seitens der Gemeinde wurden für das Jahr 2004 der Erschließungsbeitrag und die Wasser- und Kanalanschlussgebühren für das Gst1 am 27. Juli 2004 der T-GmbH vorgeschrieben, Fälligkeit mit Anschluss bzw. Baubeginn.

In dem am 9. November 2004 zwischen der Bw und der T-GmbH abgeschlossenen "Totalunternehmerwerkvertrag" wurde ua. vereinbart, dass der Auftrag die gesamte Planung inkl. Einreichplänen und die schlüsselfertige Gesamtherstellung der Wohnanlage umfaßt; dies zum vereinbarten Fixpreis von € 1,424.141. Dem Auftragnehmer (AN) T-GmbH obliegen alle zur Herstellung erforderlichen Maßnahmen, er hat das gesamte Risiko und die gesamte Haftung für die ordnungsgemäße Herstellung zu tragen (Pkt. III.). Der AN ist verpflichtet, die begonnenen Arbeiten im Sinne dieses Vertrages fortzusetzen (V. 1.). Änderungen der vorgesehenen Ausstattung, zusätzliche Installationen, Änderungen sonstiger Art,

Verbesserungen etc. von Seiten des Auftraggebers sind im Rahmen des jeweiligen Baufortschrittes möglich (VIII. 1.).

Der Baubeginn erfolgte im März 2005 (Baubeginnsmeldung vom 14. Dezember 2004 durch T-GmbH).

In der am 16. Mai 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung hat D nochmals seine Tätigkeit und den gesamten Geschehnisablauf ausführlich dargelegt sowie insbesondere darauf verwiesen, dass im Hinblick auf die Erlangung der Wohnbauförderungsmittel zum projektierten Mietwohnobjekt vorab die Kalkulation der Baumassen und der Bauausführung wie auch die Erwirkung des Baubescheides erforderlich gewesen sei. Die Bw bzw. deren Geschäftsführer D seien zum Projekt von Beginn an leitend und federführend tätig gewesen und hätten Einfluss auf die gesamte Bauausführung gehabt. Der steuerliche Vertreter führte im Wesentlichen aus, es habe kein Vertragsgeflecht gegeben, in das die Bw letztlich eingebunden worden wäre. Vielmehr habe die Bw selbst bzw. D das Projekt von Anfang an betrieben. Es sei deshalb auf gegenständlichen Sachverhalt jene VwGH-Judikatur nicht anwendbar, wonach die Bauherreneigenschaft versagt wurde, weil nur der Erwerb eines Grundstückes mit einem in bestimmter Weise zu errichtenden Gebäude möglich gewesen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl. 1987/309 idgF, unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, sofern sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Die Steuer wird gem. § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung berechnet. Gem. § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Nach der langjährigen und einhelligen VwGH-Judikatur (vgl. VwGH 30.5.1994, 92/16/0144; 26.1.1995, 93/16/0089, u.v.a.) ist unter der Gegenleistung auch alles zu verstehen, was der Erwerber über den 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 zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den *Besteuerungsgegenstand* zurückzugreifen. Seit dem Erk. vom 24.5.1971, Zl. 1271/69, hat der VwGH in ständiger Rechtsprechung dargetan, dass für die abgabenrechtliche Beurteilung der Zustand des Grundstückes maßgebend ist, in dem dieses erworben werden soll, dh. in welchem das Grundstück zum Gegenstand des

Erwerbsvorganges gemacht worden ist; das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Gegenstand eines Kaufvertrages kann ohne weiteres auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen. Leistungen, die aufgrund eines mit einem Dritten abgeschlossenen Vertrages zu erbringen sind, sind in die Gegenleistung dann einzubeziehen, wenn die Leistung des Dritten dazu führen soll, das Grundstück in den Zustand zu versetzen, in dem es zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist (VwGH 31.3.1999, 99/ 16/0066).

Ist der Erwerber 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 selbst dann anzunehmen, wenn über die Herstellung des Gebäudes ein gesonderter "Werkvertrag" abgeschlossen wird (vgl. VwGH 27.6. 1991, 90/16/0169). Der für den Umfang der Gegenleistung maßgebliche Gegenstand des Erwerbsvorganges wird nicht nur bestimmt durch das den Übereignungsanspruch begründende Rechtsgeschäft selbst, sondern auch durch die mit diesem Rechtsgeschäft in rechtlichem und objektiv sachlichem Zusammenhang stehenden Vereinbarungen, die insgesamt zu dem Erfolg führen, dass der Erwerber das Grundstück in bebaute Zustand erhält (siehe *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer 1987, Rzn. 88 ff. zu § 5 mit Verweisen auf eine Vielzahl von VwGH-Erkenntnissen und die bundesdeutsche Rechtsprechung).

Ein Erwerber erhält somit bei objektiver Betrachtung als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück, wenn ihm aufgrund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht annähernd konkreten und **bis zur Baureife gediehenen Vorplanung** ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Kaufpreis angeboten wird und er dieses Angebot als einheitliches annimmt (oder nur insgesamt annehmen kann).

Im Erkenntnis vom 18.12.1995, 93/16/0072, führt der VwGH aus, dass deshalb, weil der Beschwerdeführer bereits Monate vor dem Vertragsabschluss das gewünschte Objekt ausgesucht habe, seine Absicht darauf gerichtet war, das vollständig geplante Haus, auch wenn es noch nicht gebaut war, zu erwerben. Die Absicht, ein der detaillierten Planung entsprechend bebautes Grundstück zu erwerben, stand damit bereits *vor Vertragsabschluss* fest.

Laut VwGH-Erk. vom 26.3.1992, 90/16/0211, sei die Einbeziehung der Baukosten nicht rechtswidrig, wenn die tatsächlich gegebene Einbindung in ein vorgegebenes und vom Erwerber voll akzeptiertes Gesamtkonzept es ausschließe, dem Erwerber die Qualifikation eines selbständig "Schaffenden" (= Bauherrn) zuzubilligen. Im Übrigen sei es eine irrice

Meinung, dass als Gegenleistung nur jener Betrag heranzuziehen sei, der dem Veräußerer tatsächlich zukomme, weil dabei insbesondere verkannt werde, dass *nicht die Bereicherung des Veräußerers sondern der Erwerb des Käufers besteuert werde*.

Seit dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 24.5.1971, 1271/69, hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (vgl. Erk. vom 15.12.1988, 88/16/0056-0059; 19.5.1988, 87/16/0102-0104 u.v.a.) dargetan, dass der Käufer nur dann als Bauherr angesehen werden kann, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Bauvorhabens Einfluss nehmen kann;
- b) das finanzielle Risiko trage, d.h. nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen sondern alle Kostensteigerungen zu übernehmen habe, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen (vgl. VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053 uva.) und
- c) das Baurisiko trage, d.h. den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist.

Es ist nun besonderes Augenmerk darauf zu legen, dass obgenannte Voraussetzungen **kumulativ** vorliegen müssen und vom Käufer in seiner Eigenschaft bereits **als Eigentümer** der Liegenschaft zu setzen sind. Der VwGH hat etwa im Erkenntnis vom 17.6.1982, 16/1283/79, ausgeführt, dass allfällige Planungswünsche der Interessenten, solange sie noch keinen Übereignungsanspruch erworben haben, bloß als *unverbindliche Anregungen* zu qualifizieren sind und den Interessenten noch nicht die Stellung eines Bauherrn verschafft. Mit derlei Anregungen werden keine in der Stellung eines Bauherrn gründende, durchsetzbare Rechte geltendgemacht.

Ein vor Abschluss des Kaufvertrages geäußelter Wunsch nach einer Planänderung kann nur als unverbindliche Anregung angesehen werden und rechtfertigt keinen Schluss auf eine allfällige Bauherreneigenschaft (VwGH 27.10.1983, 82/16/0158; vgl. auch VwGH 30.5.1994, 93/16/0096 und VwGH 27.1.1999, 96/16/0142).

Im Gegenstandsfall hat Herr D, der nachmalige Geschäftsführer der Komplementär-GmbH der Bw, welche sich bei Abschluss des Kaufvertrages am 30. September 2004 erst in Gründung befunden hat und mit Eintragung ins Firmenbuch am 13. November 2004 entstanden ist, in Zusammenwirken mit der nachmaligen Errichterfirma T-GmbH bzw. Herrn B als Planersteller ca. ab Ende 2003 bis zur fertigen Einreichplanung an die Baubehörde am 21. Juni 2004 maßgebend die Planung und Projektierung der Wohnanlage betrieben. Der Sichtweise in der Berufung, wonach diese vorbereitenden Planungen *vor Abschluss des Kaufvertrages* bereits der – rechtlich noch gar nicht existenten – Bw (als künftiger Bauherrin) zuzurechnen wären, vermag der Senat nicht zu folgen. Die bauliche Einflussnahme als bloßer Interessent stellt nach der geltenden Rechtsprechung kein maßgebliches Kriterium für die Beurteilung der

Bauherreneigenschaft dar. Dies muss gegenständlich umso mehr gelten, als die Bw vor Abschluss des Kaufvertrages noch gar nicht existierte und somit nicht einmal als "Interessent" einzustufen ist.

Dem Bauherrn obliegt es, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten, der Baubehörde gegenüber als Bau- und Konsenswerber aufzutreten, die Verträge mit den Bauausführenden im eigenen Namen abzuschließen und die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen.

Ist jedoch das Bauprojekt in allen Einzelheiten *zum Zeitpunkt des Erwerbsvorganges* bereits geplant, so kann er auf die Gestaltung des Gebäudes regelmäßig keinen Einfluss mehr nehmen. Für die Bauherreneigenschaft kommt es ua. darauf an, ob der Erwerber auf die bauliche Gestaltung des Objektes – nämlich auf das Gesamtkonzept und nicht nur hinsichtlich unwesentlicher Änderungen zB im Innenausbau - noch Einfluss nehmen konnte oder ob er bei seinem Erwerb an ein bereits vorgegebenes Objekt gebunden war (VwGH 29.1.1996, 95/16/0121).

Im Gegenstandsfalle war zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages am 30. September 2004 die Planung der Wohnanlage über Initiative des D, dies offenkundig mit Zustimmung der Verkäuferin A, bis zur Baureife gediehen und abgeschlossen, da die diesbezüglichen Vorarbeiten und insbesondere Erstellung der Einreichplanung sowie überwiegende Einholung der Offerte der Professionisten bereits durchgeführt war. Das Anbot des Planzeichners für Planung und Einreichung datiert bereits vom 22. Feber 2004, wozu auch die Abrechnung größtenteils mit Rechnungen vom 15. April und 4. Juni 2004 an die Fa. T-GmbH erfolgte. Das so fertig gestellte Gesamtprojekt (Bauvorhaben) wurde mit Bauansuchen vom 21. Juni 2004 eingereicht und in dieser Form von der Baubehörde mit Bescheid vom 30. August 2004 bewilligt. Vor der Baubehörde ist durchgängig während des gesamten Verfahrens die später bauausführende Fa. T-GmbH als Bauwerber aufgetreten. Hinsichtlich der "wesentlichen Einflussnahme auf die Planung" ist auf obige Ausführungen zu verweisen, wonach diese als Eigentümer der Liegenschaft zu setzen ist und demgegenüber geäußerte Planungswünsche bzw. eine Mitgestaltung als bloßer Interessent, solange also noch kein Übereignungsanspruch erworben wurde, bloß unverbindliche Anregungen darstellen und nicht die Stellung eines Bauherrn verschaffen, weil damit keine in der Stellung eines Bauherrn gründende, durchsetzbare Rechte geltendgemacht werden. Die Bw hat nach vorliegendem Sachverhalt, da in dem genannten Zeitraum noch gar nicht existent, weder in ihrer Stellung bereits als Eigentümer das Vorhaben geplant noch ist sie gegenüber der Baubehörde je als Bauwerber aufgetreten, wobei aber die nicht vorliegende Eigenschaft eines Bauwerbers ein gewichtiges Indiz gegen die Annahme der Bauherreneigenschaft darstellt. Auch von einer wesentlichen baulichen Einflussnahme nach Abschluss des Kaufvertrages kann deshalb nicht

die Rede sein, weil aufgrund des genehmigten Bauvorhabens wesentliche Änderungen an der Gesamtkonstruktion, anders als etwa im Innenausbau, auszuschließen sind.

Nach obiger VwGH-Judikatur ist aber dann, wenn einem Erwerber bei objektiver Betrachtung als einheitlicher Leistungsgegenstand aufgrund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht – diesbezüglich auf die vorliegenden Angebote der Professionisten zu verweisen ist – annähernd konkreten und bis zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück angeboten wird und er dieses Angebot als einheitliches annimmt bzw. aufgrund der bereits vorliegenden baubehördlichen Bewilligung des Projekts nur als solches annehmen kann, dann ist als einheitlicher Leistungs-/Besteuerungsgegenstand das bebaute Grundstück zu betrachten. Für die Beurteilung der Gegenleistung maßgeblich ist nicht die äußere Form des Vertrages, sondern dessen wahrer wirtschaftlicher Gehalt iSd § 21 Abs. 1 BAO. Entscheidend ist dabei der gemeinsame Vertragswille, dass dem Erwerber das Grundstück letztlich bebaut zukommt, welcher Wille auch auf Seiten der Verkäuferin daraus erhellt, dass mit aufschiebender Bedingung die Veräußerung des Grundstückes an die verbindliche Zusage der Wohnbauförderung für das Wohnprojekt geknüpft war. Die Einbindung in ein vorgegebenes und vom Erwerber voll akzeptiertes Gesamtkonzept schließt aber die Zuerkennung der Bauherreneigenschaft aus, folglich die Einbeziehung der Baukosten in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage rechtens ist (vgl. VwGH 26.3.1992, 90/16/0211).

Wollte man davon ausgehen, dass der Kaufvertrag zufolge der beigefügten aufschiebenden Bedingung (§ 8 des Kaufvertrages) überhaupt erst mit der erfolgten Zusage der Wohnbauförderung am 24. Mai 2005 Rechtswirksamkeit erlangte, so wird die Einbindung in ein vorgegebenes Gesamtkonzept bzw. der Erwerb eines Grundstückes samt herzustellendem Gebäude noch deutlicher, da zu diesem Zeitpunkt der Baubeginn längst erfolgt war (lt. Baubeginnmeldung vom Dezember 2004: im März 2005).

In Anbetracht obiger Umstände stellt sich im Berufungsfall die Sachlage also nicht so dar, dass der Erwerber bloß ein (nacktes) Grundstück kaufte und es ihm völlig freistand, ob, wann und wie er das Grundstück bebaut oder nicht, sondern vielmehr so, dass er tatsächlich ein offeriertes Grundstück mit herzustellendem Gebäude laut fertiggestellter, bis zur Baureife gediehener Planung samt allen diesbezüglich geleisteten Vorarbeiten angenommen und übernommen hat. Es bestand daher im Zeitpunkt des Erwerbsvorganges bereits eine derart starke Bindung des Grundstückes an das zu errichtende Gebäude, dass als Gegenstand des Erwerbes in wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Grundstück mit dem Gebäude bezeichnet werden muss. Wenn aber nach der oben dargelegten Rechtsprechung für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges der Zustand maßgebend ist, in dem das Grundstück erworben werden SOLL, das ist der Zustand, in welchem dieses zum Gegenstand des

Erwerbsvorganges gemacht worden ist, und im Gegenstandsfall im Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses die Projektierung so weit gediehen war, dass der einheitliche Erwerbswille längst nicht mehr nur auf das unbebaute Grundstück, sondern vielmehr auf den Erwerb des Wohnhauses samt Grundstück gerichtet war, dann stellen auch die Kosten des Gebäudes einen Teil der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage dar.

Die Bauherreneigenschaft ist sohin bereits deshalb abzusprechen, weil die Bw auf die Projektierung des Bauvorhabens keinen Einfluss in ihrer Eigenschaft *bereits als Eigentümerin* des Grundstückes genommen, sondern vielmehr ein zum Zeitpunkt des Erwerbes fertiges Projekt übernommen hat und darin eingebunden wurde. Die oben genannten Voraussetzungen zwecks Erlangung der Bauherreneigenschaft müssen aber kumulativ vorliegen und ist der Bw zumindest die bauliche Einflussnahme als Eigentümerin abzusprechen, sodass zB die Beurteilung der Frage, ob die Bw etwa das finanzielle Risiko getragen hat, als nicht mehr entscheidungswesentlich dahingestellt bleiben kann (vgl. VwGH 30.5.1994, 93/16/0095 und 0096). Selbst dann, wenn das finanzielle Risiko beim Erwerber des Grundstücks gelegen wäre, würde dieser – so der VwGH - allein dadurch nicht zum Bauherrn; der Prüfung und Feststellung weiterer Kriterien für die Bauherreneigenschaft kann demnach keine entscheidende Bedeutung mehr zukommen.

Abgesehen davon stellt der gegenständlich im Generalunternehmer-Werkvertrag mit der Fa. T-GmbH vereinbarte *Fixpreis* laut VwGH-Judikatur ein wesentliches Indiz dar, das gegen die Tragung des finanziellen Risikos und damit gegen das Vorliegen der Bauherreneigenschaft spricht (vgl. VwGH 13. Mai 2003, 99/15/0238; VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053 uva.).

Nachdem sohin der Bw die Bauherreneigenschaft abzusprechen war, ist die Einbeziehung der Baukosten - deren Höhe im Übrigen unbestritten geblieben ist - in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer gerechtfertigt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 27. Mai 2011