

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern betreffend Grunderwerbsteuer im Jahr 1996 vom 28. März 1996 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Am 11./19./24. Jänner 1996 wurde zwischen dem Bw. als Käufer und dem B. als Verkäufer ein Kaufvertrag abgeschlossen. Die für die Berufung wesentlichen Vertragspunkte lauten wie folgt:

"1. Das B. ist Alleineigentümer der Liegenschaft X.Y.G.

.....

2.

Das B. verkauft und übergibt hiermit an die Käuferseite und dieser kauft und übernimmt von der Erstgenannten das im Vertragspunkt I. näher bezeichnete Grundstück X.Y.G. mit allen Rechten und Pflichten, mit welchen die Verkäuferseite dieses Grundstück bisher besessen und benutzt hat oder doch zu besitzen und zu benutzen berechtigt war.

3.

Der hiermit vereinbarte Kaufpreis beträgt 338.655,00 S.

....."

Des Weiteren liegt ein Bauvertrag vom 28. November 1995 zwischen der Firma S. als Auftragnehmer und dem Bw. als Auftraggeber vor. Dieser würde das Bauvorhaben Wohnpark K., Hausnummer 24, X.Y., Parzellennummer 582/32, Katastralgemeinde G. betreffen.

Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Vertragspunkte lauten wie folgt:

"I. Festgestellt wird, dass der Auftraggeber außerbücherlicher Eigentümer der Grundparzelle Nr. 582/32, vorgetragen im Grundbuch der Katastralgemeinde G. ist. Auf diesem Grundstück soll ein Einfamilienhaus im verdichteten Flachbau laut dem, dem Auftragnehmer vollinhaltlich bekannten Bauplänen errichtet werden. Der Bauplan wurde dem Auftragnehmer Zug um Zug mit Unterfertigung dieses Vertrages übergeben. Die dementsprechenden behördlichen Genehmigungen der Änderung bzw. Neugestaltung des Bebauungsplanes der Gemeinde St., sowie die behördliche Genehmigung des diesem Vertrag zugrunde liegenden Bauplanes sind erst einzuholen. Die Anträge wurden bereits bei der zuständigen Behörde eingebracht.

II. Der oben genannte Auftraggeber erteilt dem Auftragnehmer auf der Grundlage nachstehend angeführter Auftragsunterlagen den Auftrag zur Errichtung der nachstehend angeführten Werkleistung auf der Grundparzelle 582/32 der Katastralgemeinde G.. Die Vertragsunterlagen und somit Inhalt dieser Vereinbarung sind:

1. die Bestimmung dieses Vertrages
2. der übergebene Bauplan
3. die vorliegende Leistungsbeschreibung

Leistungsumfang für Ausbauhaus:

Erdaushub, Rohbau-tragende Wände und Decken, Feuchtigkeitsisolierung, Kanalisations- und Drainagearbeiten, Dachstuhl, Eindeckung und Spenglerarbeiten, Fenster und Außentüren,

Außenputz und Außenfensterbänke, Erdplanie.

Sonstige Leistungen:

III. Das beiderseits vereinbarte Entgelt für die in Auftrag gegebene Werkleistung beträgt:

Ausbauhaus laut Beschreibung 1.497.000,00 S

+20% MWSt 299.400,00 S

1.796.400,00 S

Die Preise verstehen sich inklusive der gesetzlichen Umsatzsteuer.

Das Werkentgelt ist nach Baufortschritt laut beiliegender Vereinbarung zu bezahlen.

Die Firma S. ist berechtigt, die Werkleistung an Subunternehmer weiter zu geben.

IV. Der Auftraggeber hat das Recht, jederzeit Planänderungen vorzunehmen. Sie sind dem Generalunternehmer rechtzeitig bekannt zu geben. Alle damit zusammenhängenden behördlichen und nachbarrechtlichen Genehmigungen sind vom Auftraggeber einzuholen. Er hat alle damit zusammenhängenden Kosten zu bezahlen.

....."

Am 28. März 1996 wurde durch die Abgabenbehörde I. Instanz betreffend den obigen Kaufvertrag durch Bescheid gemäß § 7 Z 3 Grunderwerbsteuergesetz 1987 die Grunderwerbsteuer mit 3,5 % von der Gegenleistung (§ 5 Grunderwerbsteuergesetz 1987) in Höhe von 2,135.055,00 S festgesetzt mit 74.727,00 S.

Die Festsetzung wäre gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erfolgt.

Begründet wurde der Bescheid wie folgt:

Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei, erfolge die Vorschreibung vorläufig.

Gegenstand des Erwerbes sei ein Grundstück mit einem zu errichtenden Gebäude. Die Bemessungsgrundlage würden daher der Kaufpreis für das Grundstück und die Baukosten laut Werkvertrag bilden.

Binnen offener Frist wurde durch den Bw. Berufung gegen obigen Bescheid eingebracht.

Diese wurde wie folgt begründet:

Auf dem erworbenen Baugrundstück werde ein Wohnhaus mit insgesamt 3 Miet- oder Eigentumswohnungen errichtet. Die Entscheidung, ob Miet- und Eigentumswohnungen (= Verkauf) werde in den kommenden Monaten, jedoch noch während der Bauphase getroffen.

Die Basis für die Bemessungsgrundlage würde somit der reine Grundstückswert (Kaufpreis) sein.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 26. Juli 1996 wurde das B. durch die Abgabenbehörde I. Instanz aufgefordert, folgende Fragen so genau wie möglich zu beantworten und den Sachverhalt ausführlich darzustellen:

1. Von wem sei das Projekt "Wohnpark K." in die Wege geleitet worden? Wer sei der Organisator gewesen? Wer hätte den Auftrag zur Planung gegeben?
2. Welche Vereinbarungen und Verträge seien zwecks Verwertung der Grundstücke als Baugrundstücke abgeschlossen worden? Mit wem?
3. Wer hätte um Bauplatzbewilligung angesucht? Wem sei diese erteilt worden?
4. Von wem und wie sei das Projekt beworben worden bzw. werde das Projekt beworben? Gäbe es dazu Prospekte, eine Projektmappe oder sonstiges Informationsmaterial?
5. Wie seien die Erwerber der Objekte vermittelt worden bzw. werden die Erwerber der Objekte vermittelt? Wie sei die Kontaktaufnahme mit diesen erfolgt?
6. Bestehe eine Bauverpflichtung für die Erwerber?

Es seien alle schriftlichen Vereinbarungen, Verträge und sonstigen Unterlagen, welche die Verwertung der Grundstücke und die Verwirklichung des Projektes betreffen würden zur Einsichtnahme gegen Rückschluss vorzulegen (ausgenommen Kaufverträge mit den diversen Erwerbern).

Mit Schreiben vom 1. August 1996 wurde wie folgt geantwortet:

ad 1. Mit Schreiben vom 11. April 1991 hätte sich die I.R. GmbH aus A. mit dem Projekt "Sternhauswohnanlage" an die B. gewandt und um Gespräche hinsichtlich einer Optionsregelung ersucht.

Ein Grundbuchsgesuch für die Anmerkung der Rangordnung für die Veräußerung sei am 3. Juli 1991 namens des B. unterfertigt worden, mit gleichem Tag auch der Optionsvertrag. Auf Ersuchen der I.R. GmbH sei mit Schreiben vom 22. Jänner 1993 die Laufzeit der Option bis 31. März 1993 verlängert worden.

Mit 8. März 1993 hätte die I.R. GmbH zugunsten der Firma S.G. auf die Ausübung des Optionsrechtes verzichtet, was mit Schreiben vom 15. Februar 1993 zur Kenntnis

genommen worden sei.

- ad 2. Siehe Optionsvertrag mit der Firma S.G. vom 23. März 1993, befristet bis 31. Dezember 1993.
- ad 3. Alle zur Änderung des Bebauungsplanes und der Bauplatzbeschaffung notwendigen Maßnahmen seien vorerst von der I.R. GmbH und dann von der Firma S.G. gesetzt worden. Seitens des B. seien nur allfällige notwendige Unterschriften für die Antragstellung bzw. dazu notwendige Grundeigentümerzustimmungen geleistet worden.
- ad 4. Die Bewerbung sei nach Wissen des B. ausschließlich durch die Firma S.G. erfolgt, wobei stets, wie im kirchlichen Bereich üblich, die Kaufverträge über die Grundstücke direkt mit den Kaufwerbern abgeschlossen worden wären und noch immer werden.
- ad 5. Diesbezüglich könne das B. keine Auskünfte geben. Der Verkauf werde dem B. erst durch Vorlage des Kaufvertrages bekannt, wenn der Notar den Originalvertrag zur Veranlassung der Gegenzeichnung durch das B. vorläge. Auch nach dem Konkurs der Firma S.G. sei die Abwicklung der Grundverkäufe nicht geändert worden, da die Käufer den Grundkaufpreis direkt an das B. überweisen würden und die Urkunden erst aus der Hand gegeben würden, wenn der gesamte Kaufpreis beglichen sei.
- ad 6. Seitens des B. bestehe für die Erwerber keine Bauverpflichtung.

Weiters liegt vor ein Optionsvertrag vom 3./9. Juli 1991 zwischen dem B. und der Kaufinteressentin R.I. GmbH. Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Vertragspunkte lauten wie folgt:

"1. Vertragsparteien

Der Liegenschaftseigentümer, der das Optionsrecht einräumt, wird im Folgenden, ohne dass dieser Optionsvertrag dadurch als Kaufvertrag zu werten wäre, als verkaufende Partei bezeichnet.

Der Gegenstand des Optionsvertrages, nämlich die in diesem Vertrag näher bezeichnete Liegenschaft, wird als Kaufgegenstand bezeichnet.

Diejenige Vertragspartei, der das Optionsrecht eingeräumt wird, wird als kaufende Partei bezeichnet.

2. Vertragsinhalt, Optionsvereinbarung

1. *Die verkaufende Partei räumt der kaufenden Partei eine Optionsberechtigung über den im Punkt III. bezeichneten Kaufgegenstand zu den Bestimmungen dieses Vertrages ein.*

2. Diese Optionsberechtigung ist bis 31. Mai 1992 befristet. Während dieses Zeitraumes ist es der verkaufenden Partei nicht gestattet, Dritten irgendwelche, den Kaufgegenstand (Optionsgegenstand) betreffende Rechte einzuräumen oder Zusagen zu machen.
3. Die Optionsberechtigung wird ausgeübt, indem der verkaufenden Partei durch die kaufende Partei dies schriftlich mit der Erklärung "Ich erkläre die Ausübung der Optionsberechtigung" unter gleichzeitiger Bezeichnung des Vertragsgegenstandes und unter Hinweis auf diese Optionsvereinbarung an die verkaufende Partei per Adresse B. zur Kenntnis gebracht wird. Die Frist ist gewahrt, wenn diese Erklärung vor Ablauf des letzten Tages zur Post gegeben wird.
4. Die kaufende Partei ist berechtigt, diese Optionsberechtigung bei gleichzeitiger Überbindung aller Bestimmungen dieses Vertrages auf einen Dritten (oder mehrere zur ungeteilten Hand haftender Dritte zu übertragen). Allerdings dürfen gegen diese Personen dieses "Drittens" ebenso wenig Bedenken bestehen, wie gegen seine Bonität. Bonitätsbedenken können durch Übernahme der Mithaftung der kaufenden Partei hinsichtlich aller Verpflichtungen aus diesem Optionsvertrag gegenstandslos gemacht werden.

III. Kaufgegenstand (Optionsgegenstand)

1.1. Kaufgegenstand (Optionsgegenstand) ist das Grundstück 582/1 im Katasterausmaß von 9.753 m² vorgetragen in der EZ 250 Katastralgemeinde G., Gerichtsbezirk St. Eigentümerin die verkaufende Partei (Alleineigentümerin die verkaufende Partei).

....

IV. Kaufpreis

Der Kaufpreis beträgt 800,00 S/m².

....."

Mit Schreiben vom 22. Jänner 1993 wurde ein Schreiben der I.R. GmbH an das B. gerichtet, in dem auf eine Besprechung bezüglich der Verlängerung der Option für das gegenständliche Grundstück bis zum 31. März 1993 Bezug genommen wird.

Die I.R. GmbH hätte sich sehr bemüht, eine entsprechende Bebauung des Grundstückes zu realisieren und würde hoffen, dass sie bis zum oben genannten Zeitpunkt eine endgültige Realisierung zusagen können.

Weiters liegt ein Schreiben der I.R. GmbH vom 8. März 1993 vor, wonach mit diesem Datum auf die Ausübung des Optionsrechtes zugunsten der Firma S.G. verzichtet werde.

Es täte ihnen leid, dass es nicht gelungen sei, während des Optionszeitraumes die ursprüngliche Bebauung zu verwirklichen.

Zusätzlich liegt vor ein Optionsvertrag vom 23. März 1993 zwischen dem B. und der Firma S.G.. Die wesentlichen Vertragspunkte sind mit dem obigen Optionsvertrag ident, die Optionsberechtigung sei bis 31. Dezember 1993 befristet.

Des Weiteren liegt ein Schreiben des Rechtsvertreters der Firma S.G. an das B. vom 22. Dezember 1993 vor. In diesem wird ersucht, die Frist zur Annahme des Verkaufsanbotes bis 31. Dezember 1994 zu erstrecken.

Seit Abschluss des Optionsvertrages hätte die Firma S.G. an der Realisierung des vorgestellten Projektes mit Nachdruck gearbeitet. So sei bereits am 26. Mai 1993 eine erste Eingabe beim Magistrat St. über die Änderung des Bebauungsplanes eingereicht worden. Dieser Plan hätte nach einer längeren Prüfungsphase durch den Magistrat in einigen Punkten abgeändert werden müssen. Die neuerliche Eingabe sei am 20. September 1993 überreicht worden. Da das Gebiet rund um das ehemalige Kloster G. ein sehr sensibles Baugebiet sei, hätte der Magistrat darauf bestanden, das Projekt den Anrainern vorzustellen. Diese Vorstellung hätte am 14. Dezember 1993 stattgefunden und hätte bei den Anrainern eine positive Aufnahme gefunden.

Trotz des raschen Handelns der Firma hätte der ursprünglich vorgesehene Zeitablauf nicht eingehalten werden können. Für die Ausübung der Option sei es von wesentlicher Bedeutung, dass der Bebauungsplan in Rechtskraft erwachsen sei. Zumindest sei es aber notwendig, dass das Land Oberösterreich als Aufsichtsbehörde den vom Magistrat beschlossenen Bebauungsplan positiv begutachte. Mit einer derartigen Erledigung sei voraussichtlich nicht vor Mitte des Jahres 1994 zu rechnen. Es würde denkbar sein, dass der Optionsvertrag bei der gewährten Fristverlängerung so modifiziert werde, dass bei Abverkaufen von Reihenhausparzellen vor Ablauf der Angebotsfrist die eingehenden Kaufpreise treuhändig über den Vertreter der S.G. als Schriftenverfasser abgewickelt werden würden. Es sei ob des großen Interesses an dieser Wohnanlage mit einem raschen Abverkauf der Grundflächen zu rechnen. Die Firma S.G. würde sich dann ihrerseits dazu verpflichten, verbleibende Grundflächen mit Ablauf der Angebotsfrist zu den vereinbarten Vertragsbedingungen zu erwerben.

Am 14. März 1994 wurde eine Ergänzung zum Optionsvertrag vom 23. März 1993 vereinbart. Darin wird die Optionsberechtigung bis zum 31. Dezember 1994 befristet.

Weiters liegt ein Werbefolder der Firma S.G. vor, in dem die Errichtung von 26 individuellen Traumhäusern in einer großzügigen Reihenhausanlage, genannt Wohnpark K., in Aussicht gestellt wird.

Am 18. Mai 1995 wurde durch den Rechtsvertreter der Firma S.G. an das B. folgendes Schreiben abgefertigt:

In der Angelegenheit Option K. in G. würden auf den vom B. verkauften Parzellen Häuser durch die Firma S. errichtet werden. Die Firma S. sei in erster Linie wegen mangelhafter Ausführungen von zugekauften Professionistenleistungen und damit verbundenen Mängelrügen von Kunden, sowie einer Umsatzsteuernachzahlung von 15 Millionen S im Jahr 1994 in eine Liquiditätskrise geraten, welche dazu geführt hätte, dass Konkurs angemeldet hätte werden müssen. Bereits Ende März 1995 sei die S. gegründet worden und diese sei in der Zwischenzeit im Firmenbuch des Landes- und Handelsgerichtes St. mit einer voll einbezahlt Stamm-einlage von 500.000,00 S eingetragen. Diese Firma solle die begonnenen Projekte weiterführen und beenden. Es würde daher ein Anliegen des Baumeisters sein, dass auch das Projekt K. wie begonnen mit der S. fortgeführt werden könne. Mit jenen Bauwerbern, die den Grundkaufpreis getätigkt hätten, würden diesbezügliche Gespräche schon geführt werden. Hinsichtlich der noch nicht verkauften Parzellen würden die bisherigen Kaufbedingungen weitere Geltung haben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. April 1997 wurde obige Berufung als unbegründet abgewiesen. Diese wurde wie folgt begründet:

Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 würden 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 vorbehaltenden Nutzungen.

Unter einer Gegenleistung sei auch alles zu verstehen, was der Erwerber über einen Kaufpreis für das unbebaute Grundstück hinaus aufwenden müsse. Bringt 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 Besteuerungsgegenstand zurück zu greifen.

Für die Beurteilung sei der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden solle. Das müsse nicht notwendig 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 gewisser 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 diesen 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 11./19. Jänner 1996 hätte der Bw. das gegenständliche Grundstück vom B. ins Alleineigentum erworben.

Am 28. November 1995 – somit bereits vor Abschluss des Kaufvertrages über das Grundstück – hätte der Einschreiter mit der Firma S. einen Bauvertrag über die Errichtung eines Wohnhauses im verdichteten Flachbau abgeschlossen.

Die unlösbare Verbindung zwischen Bauvertrag einerseits und Kaufvertrag andererseits könne bei diesem Sachverhalt wohl nicht ernsthaft bestritten werden. Nur solche Interessenten könnten Grundeigentum erwerben, die gleichzeitig der Firma S. als Organisator den Bauauftrag erteilen würden und sich damit in ein im Wesentlichen vorgegebenes Baukonzept einbinden würden.

Der Verwaltungsgerichtshof hätte in ständiger Rechtssprechung als wesentliches Merkmal der Bauherreneigenschaft nicht allein den Umstand angesehen, dass der Bauherr das Bauvorhaben plane, bei der Baubehörde als Bauwerber auftrete und die Baubewilligung erwerbe. Entscheidend sei auch, ob dem Abgabepflichtigen ein Recht und eine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens zugestanden sei. Ein Käufer sei nämlich nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung des Hauses und zwar auf die Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen könne.

Der Hinweis in der Berufung, wonach erst die Entscheidung getroffen werden müsse, ob die zu schaffenden Wohnungen als Eigentumswohnungen verkauft oder als Wohnungen vermietet werden würden, hätte keine Auswirkung auf die Höhe der Bemessungsgrundlage und sei grunderwerbsteuerrechtlich unbedeutlich.

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO könne die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn der Umfang der Abgabenpflicht noch ungewiss sei.

Der Bemessungsvorbehalt bleibe aufrecht, weil erst in der nach Fertigstellung des Bauwerkes ergehenden Endabrechnung seitens der Firma S. die endgültige Höhe der Baukosten und somit die endgültige Bemessungsgrundlage feststehe.

Mit Schreiben vom 5. Mai 1997 wurde durch den Bw. der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Dieser wurde wie folgt begründet:

Es sei nicht richtig, dass die Planung der Eigentumswohnung von der bauausführenden Firma S. durchgeführt worden sei. Da es sich hier um drei bereits verkauftete Eigentumswohnungen handle und das Bauwerk somit keine Ähnlichkeit mit dem ursprünglichen "Reihenhaus – Einfamilienwohnhaus" habe, müsse die Begründung oder vielmehr die Vermutung als haltlos zurückgewiesen werden. Weiters sei kein Bau- oder Werkvertrag für ein Wohnhaus im verdichteten Flachbau abgeschlossen worden, sondern ein Werkvertrag über die Errichtung eines Wohnhauses mit drei Eigentumswohnungen.

Die Gestaltung und Einflussnahme für das gegenständliche Bauvorhaben sei sehr wohl vom Bw. als Eigentümer und Bauherr wahrgenommen worden. Man solle nur die beiden Baupläne, die sicher begutachtet worden wären, vergleichen (ursprüngliches Reihenhaus und Bauplan für drei Eigentumswohnungen).

Da die Firma S. als Bestbieter laut Ausschreibung (für die Ausbaustufe 1) vom Bw. den Zuschlag erhalten hätte, würde er auch hier auf seine Einflussnahme nochmals deutlich hinweisen.

Um die grundbücherliche Durchführung nicht weiter zu behindern - Eintragung seines Eigentumsrechtes und der Vorlage der Unbedenklichkeitsbescheinigung – sei die Grund-erwerbsteuer samt Aussetzungszinsen unter Protest einbezahlt worden.

Des Weiteren liegt dem Senat ein Kaufvertrag vom 12. September 1996, abgeschlossen zwischen dem Bw. und Herrn J.A. als Käufer vor. In diesem wird vom Bw. die Wohnungseinheit I im auf der gegenständlichen Liegenschaft durch den Bw. "als Wohnungseigentums-organisator" errichteten Wohnhaus mit drei Wohneinheiten gemäß der dem Verkäufer genau bekannten Ausstattungsbeschreibung laut Projektmappe verkauft.

Des Weiteren wurde durch den Bw. mit Vertrag vom 10. Februar 1997 die im gegenständlichen Gebäude befindliche Wohneinheit II verkauft. Auch diesbezüglich wird im Punkt I des Vertrages auf eine dem Käufer bekannte Ausstattungsbeschreibung laut Projektmappe hingewiesen.

Am 10. Juni 1997 wurde obige Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 14. April 2004 wurde der Bw. durch die Abgabenbehörde II. Instanz aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten bzw. die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

Der Erwerber eines Grundstückes sei nach ständiger Rechtssprechung des VwGH nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen könne,
- das Baurisiko zu tragen habe, das würde heißen, den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet zu sein,
- das finanzielle Risiko tragen müsse, das würde heißen, dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hätte, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen müsse, aber auch berechtigt sei, von den bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.

Diese Kriterien müssten kumulativ vorliegen.

Zur Überprüfung dieser Kriterien müssten noch folgende Sachverhaltsfragen geklärt werden:

1. Im Rahmen des Parteiengehörs werde beiliegender Auszug aus dem Akt des Senates übermittelt. Eine Stellungnahme dazu könne eingebracht werden.
2. Einzureichen sein würden die im Bauvertrag vom 28. November 1995 als Teile desselben bezeichneten Unterlagen: der übergebene Bauplan und die vorliegende Leistungsbeschreibung.
3. Weiters würde einzureichen sein die Endabrechnung der Firma S.. Falls der im Bau-vertrag vereinbarte Fixpreis nicht eingehalten worden sei, würde zu erläutern sein, weshalb es zu Abweichungen gekommen sei.
4. Laut Vorlageantrag vom 5. Mai 1997 würde ein Werkvertrag über die Errichtung eines Wohnhauses mit drei Eigentumswohnungen mit der Firma S. abgeschlossen worden sein. Dem Senat liege lediglich der Werkvertrag vom 28. November 1995 vor. Sämtliche im Hinblick auf die gegenständliche Liegenschaft mit der Firma S. abgeschlossenen Werkverträge seien in Kopie einzureichen.
5. Laut Berufungsschrift sei die Firma S. der Bestbieter laut Ausschreibung gewesen. Es sei die Vornahme einer Ausschreibung zu belegen und es seien die Angebote anderer Firmen in Kopie einzureichen.
6. Im Kaufvertrag zwischen dem Bw. und J.A. bzw. F.W. vom 12. September 1996 bzw. 10. Februar 1997 sei jeweils auf eine "Ausstattungsbeschreibung laut Projektmappe" verwiesen worden. Diese würden einzureichen sein.
7. Dem Senat würden zwei Einreichpläne vorliegen, beide seien mit 11. Dezember 1995 datiert. Einer der beiden sei mit dem Vermerk "ungültig, 11. Juni 1996" versehen, auf dem

zweiten sei das Datum 25. April 1996 vermerkt worden. Der zweite wäre auch der Bauverhandlung vom 11. Juni 1996 zugrunde gelegen.

Würden noch weiter Pläne existieren, würden diese einzureichen sein.

Nach Aktenlage liege der Einreichplan vom 25. April 1996 dem Baubewilligungsbescheid vom 17. Juni 1996, der Fertigstellungsanzeige vom 3. Dezember 1996 und der Benützungsbewilligung vom 7. Juni 1999 zugrunde.

Es sei dazu Stellung zu nehmen.

Die beiden oben beschriebenen Baupläne würden keine gravierenden Unterschiede erkennen lassen. Diese seien zu erläutern.

8. Welchen Einfluss hätte der Bw. auf die Gesamtkonstruktion des Projektes genommen? Es sei seine Tätigkeit in chronologischer Abfolge zu dokumentieren.

Beigelegt wurden bereits oben zitierte Schreiben, die Teil des Aktes des Senates bilden, sowie folgende aus dem Bauakt des Magistrates der Stadt St. entnommene Schriftstücke:

Die Verhandlungsschrift vom 11. Juni 1996 des Magistrates der Stadt St., Baurechtsabteilung als Baubehörde I. Instanz im eigenen Wirkungsbereich. Diese nennt als Verhandlungsgrundlagen den Einreichplan und die Baubeschreibung vom 25. April 1996, eingegangen am 6. März 1996.

Des Weiteren liegt ein Baubewilligungsbescheid, ausgestellt für den Bw., im Hinblick auf die gegenständliche Liegenschaft vom 17. Juni 1996 vor. Dieser bezieht sich insbesondere auch auf die am 11. Juni 1996 durchgeführte kommissionelle Lokalverhandlung.

Des Weiteren wurde beigelegt ein Schreiben des Magistrates der Stadt St. vom 22. November 1996, wonach mit dem Bescheid vom 17. Juni 1996 die Baubewilligung für die Errichtung eines Wohnhauses mit drei Wohnungen auf der gegenständlichen Liegenschaft erteilt worden sei.

Des Weiteren wurde beigelegt ein Schreiben des Magistrates der Stadt St. vom 26. November 1996, wonach dieses bestätige, dass es sich laut den mit rechtskräftigem Bescheid vom 17. Juni 1996 genehmigten Planunterlagen der Firma S. um die Schaffung von drei selbstständigen Wohnungseinheiten handle.

Beigelegt wurde auch der Erhebungsbericht vom 3. Dezember 1996 als Teil des Bauaktes, wonach das mit Bescheid vom 17. Juni 1996 genehmigte Wohnhaus auf der gegenständlichen Liegenschaft als Rohbau samt Bedachung hergestellt worden sei.

Zusätzlich liegt ein Schreiben des Bw. an das Magistrat bei, wonach der Bw. die

Beendigung des mit Bescheid des Magistrates bewilligten Bauvorhabens vom 17. Juni 1996 anzeigen. Dieses ist datiert mit 23. Februar 1999.

Mit Bescheid vom 7. Juni 1999 wurde im Hinblick auf die gegenständliche Liegenschaft dem Bw. die Benützungsbewilligung des mit Bescheid des Magistrates vom 17. Juni 1996 genehmigten Bauvorhabens erteilt.

Weiters liegt bei die Baubeschreibung vom 11. Dezember 1995 im Hinblick auf die gegenständliche Liegenschaft, wonach die Firma S. als Planverfasser und Bauführer ausgewiesen wird, Bauwerber und Eigentümer sei der Bw.. Diese Baubeschreibung würde der kommissionellen Lokalverhandlung und dem Baubewilligungsbescheid zugrunde liegen.

Obiger Ergänzungsvorhalt wurde durch den Bw. nicht beantwortet.

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).

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 vorliegenden Fall wurde der Werkvertrag über die Errichtung des Gebäudes auf gegenständlichem Grundstück bereits vor Abschluss des Kaufvertrages über das Grundstück unterfertigt.

Bei Kauf des Grundstückes war der Bw. daher an die Errichtung eines Gebäudes nach Bauvertrag vom 28. November 1995 gebunden.

Alleine auf Grund dieser Vertragskonstellation steht fest, dass der 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 liegt ein Gesamtkonzept der Firma S. vor, in das der Bw. eingebunden war. Der von der Firma S. mit dem B. abgeschlossene Optionsvertrag und die zahlreichen zitierten Schriftstücke bilden ein Vertragsgeflecht, aus dem eindeutig hervorgeht, dass nur derjenige ein Grundstück erwerben sollte, der auch mit der Firma S. einen Vertrag über die Errichtung eines Gebäudes abschließt. Die Angaben des Bw., er wäre frei in der Entscheidung über die bauausführende Firma gewesen, konnten von ihm in keiner Weise untermauert werden, widersprechen den vorliegenden Vereinbarungen und sind folglich als reine Schutzbehauptungen zu qualifizieren.

Ob es sich dabei um ein rein von der Firma S. geplantes Haus handelt, oder der Erwerber Einfluss auf die Planung nehmen konnte, ändert nichts daran, dass ein bebautes Grundstück erworben worden ist (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 15.3.2001, 2000/16/0082).

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.

Laut Punkt III des Bauvertrages vom 28. November 1995 waren als Kosten für das gegenständliche Gebäude 1.796.400,00 S vereinbart. Nach Punkt IV des Vertrages würden bei Änderungen die zusätzlich anfallenden Kosten vom Bw. zu bezahlen sein.

Der Senat qualifiziert den obigen Kaufpreis als Fixpreis, das finanzielle Risiko ist folglich nicht beim Bw., sondern bei der Firma S. gelegen.

Laut Punkt IV des oben zitierten Vertrages ist die Firma S. als Generalunternehmer anzusehen. Nach Punkt III sei sie berechtigt gewesen, Aufträge an Subunternehmer weiter zu geben. Auch das Baurisiko lag daher eindeutig nicht beim Bw., sondern bei der Firma S..

Laut Bauvertrag vom 28. November 1995 würde das gegenständliche Gebäude nach von der Firma S. an den Bw. zu diesem Zeitpunkt bereits übergebenen Plänen zu errichten sein. Trotz Aufforderung konnte vom Bw. dieser Plan nicht eingereicht werden.

Es liegen lediglich die oben zitierten Pläne vor. Auf Grundlage des Einreichplanes vom 25. April 1996 erging der Baubewilligungsbescheid vom 17. Juni 1996 und der Benützungsbewilligungsbescheid vom 7. Juni 1999.

Trotz Aufforderung durch Ergänzungsvorhalt wurden vom Bw. die von ihm eingewendeten Unterlagen nicht eingebracht.

Ebenso mit Ergänzungsvorhalt vom 14. April 2004 wurde der Bw. aufgefordert, die Einflussnahme seinerseits auf das Gesamtprojekt darzulegen.

Auch dem ist der Bw. nicht nachgekommen.

Die Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Gebäudes durch den Bw. ist folglich für

den Senat nicht ersichtlich.

Sämtliche drei Voraussetzungen für die Einstufung als Bauherr wurden daher vom Bw. nicht erfüllt, weshalb der Bw. auch nicht als solcher iSd ständigen Judikatur des VwGH angesehen werden kann.

Die Herstellungskosten des Gebäudes sind deshalb der Bemessungsgrundlage gemäß § 5 GrEStG 1987 zuzurechnen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, 14. Mai 2004