



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Grünberger Katzmayr Zwettler Wirtschaftstreuhandges.m.b.H., Steuerberatungsgesellschaft, 4021 Linz, Stelzhamerstraße 12, vom 27. Mai 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 22. April 2002 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Art	Höhe	Art	Höhe
Gegenleistung	2.187.739,00 S	Grunderwerbsteuer (gemäß § 7 Z. 3 GrEStG 1987 3,5 % der Gegenleistung)	76.571,00 S
selbstberechnete Grunderwerbsteuer			- 19.984,00 S
Grunderwerbsteuer (Nachforderung in S)			56.587,00 S
Grunderwerbsteuer (Nachforderung in €)			4.112,36 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage ist der Begründung zu entnehmen.

Die Nachforderung war bereits fällig.

Entscheidungsgründe

Zwischen Herrn Heribert H., Landwirt, als Verkäufer einerseits und den Ehegatten Arthur und Tanja E. sowie Herrn Mario F. als Käufer andererseits wurde am 16. Juli 1999 ein Kaufvertrag über ein Grundstück in P. im Ausmaß von 732 m² abgeschlossen. Nach Punkt 1 des Kaufvertrages haben Arthur und Tanja E. je ein Viertel und der Berufungswerber die Hälfte

der Liegenschaft erworben. Weiters hat der Berufungswerber einen Sechstel-Anteil an einer weiteren Liegenschaft erworben. Als Kaufpreis wurde ein Betrag von 1.141.920,00 S vereinbart, wovon ein Teil von 570.960,00 S auf die Ehegatten Arthur und Tanja E. sowie ein Teil von 570.960,00 S auf den Berufungswerber entfällt. In Punkt XIII des Kaufvertrages haben sich die Käufer verpflichtet, unverzüglich nach Verbücherung dieses Vertrages auf dem Vertragsgrundstück ein Wohnhaus zu errichten und Wohnungseigentum zu begründen, wobei eine etwaige Verschiebung von Wohnungseigentumsanteilen unentgeltlich erfolgt.

Mit dem Veräußerer der Liegenschaft hat Herr N., Erhebungsdienst des Finanzamtes Urfahr, am 9. Oktober 2000 eine Niederschrift aufgenommen. Darin hat der Veräußerer, Herr Heribert H., Folgendes angegeben:

Die Gemeinde P. sei seinerzeit an ihn mit der Bitte herangetreten, den geplanten Ortskanal über seinen landwirtschaftlichen Grund verlegen zu dürfen und stellte in diesem Zusammenhang die Umwidmung in Bauland in Aussicht. Dafür hätte er einen Antrag auf Flächenwidmungsänderung zu stellen gehabt. Irgendwie hätte davon auch die Firma I. Bauträger GmbH erfahren und der Geschäftsführer hätte mit ihm Kontakt aufgenommen. Diese Firma hätte auf dem gegenständlichen Grundstück eine bestimmte Art der Bebauung nach Entwürfen des Architekten Mag. En. beabsichtigt. Die Firma I. Bauträger GmbH hätte die Antragstellung für die Bebauungsplanänderung und für die Bauplatzbewilligung sowie die damit im Zusammenhang gestandenen Kosten übernommen. Die Vermessungskosten hätte allerdings der Veräußerer bezahlt. Zwecks Verkauf der Grundstücke sei zwischen dem Veräußerer und der Firma I. Bauträger GmbH eine Vereinbarung (Option) abgeschlossen worden, wovon er jedoch nur ein nicht unterschriebenes Exemplar besitze. Da der Verkauf der Grundstücke nur sehr schleppend vor sich gegangen wäre, hätte die Optionsvereinbarung zweimal verlängert werden müssen. Nach dem mit Hilfe der Firma I. Bauträger GmbH nur drei Grundstücke verkauft werden konnten, sei diese Option ausgelaufen und die Geschäftsverbindung sei formlos beendet worden. In der Folge hätte er drei Parzellen frei verkaufen können. Danach hätte ihn ein Herr Walter W. von der Firma Fo. Immobilien GmbH aufgesucht und ihm angeboten, den Verkauf der restlichen Baugrundstücke zu übernehmen. Zu diesem Zweck sei am 10. Februar 1999 auch eine Optionsvereinbarung abgeschlossen worden, welche die Parzelle 360/10 zum Gegenstand gehabt hätte. Diese Option sei bereits ausgelaufen. Die restlichen Baugrundstücke beabsichtige er frei zu verkaufen. Mit der Planung und der Errichtung der diversen Häuser hätte er nie etwas zu tun gehabt. Das wäre allein die Sache des Optionsnehmers bzw. der mit diesen in Geschäftsbeziehung stehenden Personen und Firmen gewesen. Er besitze auch keine Unterlagen über die Bauvorhaben.

Das Finanzamt hat mit Vorhalt vom 20. September 2001 an den Berufungswerber folgende Fragen bezüglich des Kaufvertrages vom 16. Juli 1999 gestellt:

"1. War der Erwerb des Grundstückes im Zusammenhang mit der beabsichtigten Bebauung

desselben (Doppelhäuser) an irgendwelche Bedingungen oder Auflagen geknüpft (z.B. Bauverpflichtung)?

2. *Erfolgte der Grunderwerb unter Zwischenschaltung eines Vermittlers (Treuhänder, wirtschaftlicher Eigentümer, Organisator, Initiator, Bauträger) oder unmittelbar vom Veräußerer?*
3. *Von wem und in welcher Form wurde das Projekt bzw. der Verkauf des Grundstückes beworben (Zeitungsinserat, Bautafel, etc.)?*
4. *Wie haben Sie vom Projekt Kenntnis erlangt?*
5. *Gibt es dazu eine Projektmappe, Prospekte oder sonstige Unterlagen? Bitte Vorlage!*
6. *Wer war ihr unmittelbarer Ansprechpartner?*
7. *Bitte Vorlage aller Verträge und schriftlicher Vereinbarungen, die mit dem Organisator abgeschlossen worden sind (Werk-, Reservierungs-, Treuhandverträge, Vollmachten und dgl.) bzw. geben Sie den Inhalt allfällig mündlich getroffener Vereinbarungen wieder.*
8. *Auf welche Art und Weise erfolgte die Abwicklung der Kaufpreiszahlung; gibt es hierfür Belege? Bitte Vorlage.*
9. *Von wem wurde das Gebäude geplant?*
10. *Wer hat den Auftrag dazu gegeben?*
11. *Welchen Einfluss nahmen Sie auf die Gesamtkonstruktion?*
12. *Wer hat um Baubewilligung angesucht und wem wurde diese erteilt?*
13. *Wann wurde mit dem Bau begonnen?*
14. *Wer wurde mit der Bauführung beauftragt und von wem?*
15. *Welche Verträge wurden mit dem Bauführer und sonstigen Professionisten abgeschlossen? Bitte Vorlage sämtlicher schriftlicher Vereinbarungen, Bau- und Werkverträge, Aufträge und Leistungsbeschreibungen.*
16. *Waren Sie den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet, oder gab es einen Generalunternehmer?*
17. *Wem wurde von den Professionisten Rechnung gelegt und in welcher Form? Bitte Vorlage der (Teil) Rechnungen und Belege.*
18. *Wurde für die Errichtung ein Fixpreis vereinbart? Wie viel?*
19. *Bitte geben Sie die (vorläufigen) Baukosten unter Vorlage der Schlussrechnung bekannt.*
20. *Falls die Errichtung der Grunderwerbsteuer im Wege der Selbstberechnung durch den Schriftverfasser erfolgt ist, werden Sie um Vorlage einer Kopie ihres Kaufvertrages ersucht."*

Zu diesem Vorhalt führte der Berufungswerber in der am 24. Oktober 2001 eingebrachten Stellungnahme Folgendes aus:

1. *Bauverpflichtung laut Kaufvertrag vom 16.7.1999*
2. *Bauträger Fo. Immobilien GmbH*
3. *Zeitungsinserat Bauträger Fo. Immobilien GmbH*
4. *Zeitung*

5. *Es sind keine Unterlagen mehr vorhanden.*
6. *Herr W. von der Firma Fo. Immobilien GmbH*
7. *Momentan sind keine Verträge vorhanden*
8. *Anzahlung mit Erlagschein; Provision an Firma Fo. Immobilien GmbH mit Erlagschein; weitere Teilzahlungen an Firma Fi. Projekt GmbH mit Erlagscheinen und auch teilweise mit Eilüberweisungen über das Konto.*
9. *Firma Fo. Immobilien GmbH*
10. *Mario und Maria F.*
11. *Es sei nach den Wünschen des Berufungswerber umgeplant worden, komplett fertig stellen hätte es der Berufungswerber selbst müssen.*
12. *Bauunternehmen Sch. laut Einreichplan*
13. *Dezember 1999*
14. *Bauunternehmen Sch. von Firma Fi. Projekt GmbH*
15. *Einreichplan*
16. *Da der Berufungswerber alle Verträge mit der Firma Fi. Projekt GmbH tätigte und auch alle Erlagscheine an diese Firma bezahlt hätte, nehme er an, dass diese auch der Generalunternehmer war.*
17. *Professionisten von der Firma Fi. Projekt GmbH; Rechnungen und Zahlungen auch an diese*
18. *ja, 1.515.000,00 S (abzüglich Landesdarlehen)!*
19. *Wie vereinbart wären es 1.515.000,00 S gewesen. Die Schlussrechnung in Höhe von 171.734,00 S sei aber nicht bezahlt worden, da er mit der Firma Fi. Projekt GmbH eine Pönale von 10.000,00 S vereinbart hätte. Diese wären aber nie berücksichtigt und auch andere Punkte nicht fertig gestellt worden.*
20. *Kaufvertrag und Erlagschein, Notar Dr. M. als Schriftenverfasser mit Beleg. Einzahlung Grunderwerbsteuer*

Am 5. April 2002 wurden vom Berufungswerber folgende Unterlagen vorgelegt:

1) Ein Vorvertrag vom 6. April 1999 abgeschlossen zwischen der Firma Fo. Immobilien GmbH in Linz und den Ehegatten Arthur und Tanja E. (Käufer). Darin verpflichteten sich die Käufer den Grundstücksanteil zur Errichtung einer Doppelhaushälfte um einen Kaufpreis von 1.560,00 S/m² d.s. für ca. 366 m² insgesamt 570.960,00 S zu kaufen und mit dem Grundverkauf einen grundbuchfähigen Kaufvertrag jederzeit abzuschließen. Gleichzeitig mit diesem Vorvertrag sei ein Werkvertrag mit dem von der Firma Fo. Immobilien GmbH namhaft gemachten Bauführer über die Errichtung einer Doppelhaushälfte Typ massiv 96 m² Top drei um einen Kaufpreis von 1.515.000,00 S abgeschlossen worden. Zusammenfassend wurde festgehalten, dass für den Grund 570.960,00 S, für die Doppelhaushälfte 1.515.000,00 S und für Geometer und Notar 30.000,00 S, also insgesamt 2.115.960,00 S zu entrichten seien. Durch die Unterzeichnung dieses Vorvertrages gelte für die Vermittlung von Grundstück und

Bauführer die gesetzliche Maklerprovision von 3 % zuzüglich jeweils gültiger Mehrwertsteuer als vereinbart. Die Provision betrage daher 76.175,00 S.

2) Auftrag an die C. Bau GmbH durch den Berufungswerber vom 15. April 1999, darin hat der Berufungswerber die Firma C. Bau GmbH mit der Errichtung eines Massivhauses beauftragt. Vereinbart wurde eine Ausbauvariante mit Haus und Keller zu einem Gesamtpreis von 1.764.000,00 S inklusive 20 % Mehrwertsteuer. Die Auftragsannahme erfolge zu der Bedingung, dass der vereinbarte Preis für das Massivhaus ein verbindlicher Fixpreis für die Dauer von 12 Monaten sei und der Auftraggeber folgende Bedingungen erfülle:

a) die vereinbarte Anzahlung müsse innerhalb von 8 Tagen nach Annahme des Vertrages iHv. 10 % der Kaufsumme bezahlt werden

b) die Erstellung einer schriftlichen Finanzierungszusage der Bank in der Höhe des Gesamtkaufpreises abzüglich der Anzahlung binnen einer Woche ab Auftragsunterzeichnung. Weiters wurde festgehalten, dass die einmalige Planerstellung im Kaufpreis enthalten sei und jede Planänderung auf Wunsch des Auftraggebers oder der Baubehörde nach tatsächlichem Aufwand dem Auftraggeber in Rechnung gestellt werde. Der Bauauftrag wurde von der Firma C. Bau GmbH am 10. Mai 1999 angenommen.

3) Ein Detailausweis verschiedener in der "Lieferbeschreibung und Leistungsverzeichnis" bereits beinhalteteter Positionen - Reihenhäuser "Ziegel-Massiv 96" Ausbaupaket; Preise gültig bis 31.12.1999.

4) Ein Schreiben der Firma Fo. Immobilien GmbH an den Berufungswerber vom 16. April 1999. Darin führte die Firma Fo. Immobilien GmbH aus, nachdem nunmehr sämtliche Einheiten verkauft seien, hätte die Firma Fo. Immobilien GmbH mit ihrem Notar, Herrn Alfred M. einen Termin für die Unterzeichnung des Grundkaufvertrages am Freitag, den 23. April 1999 in den Büroräumlichkeiten vereinbart.

5) Die Rechnung 145/99 vom 16. April 1999 der Firma Fo. Immobilien GmbH an den Berufungswerber für die erfolgreiche Vermittlung der Doppelhaushälfte in P. Rechnungsvertrag inklusive Umsatzsteuer 85.139,00 S.

6) Rechnung der Firma C. Bau GmbH an den Berufungswerber vom 20. April 1999, Rechnungsnummer 11, Anzahlung für Doppelhaushälfte in P.; Rechnungsbetrag 176.400,00 S.

7) Rechnung Nummer 00/31 der Firma Fi. Projekt GmbH an den Berufungswerber vom 23. Februar 2000; Teilrechnung für Doppelhaushälfte in P.; Rechnungsbetrag inklusive Umsatzsteuer 795.000,00 S.

8) Rechnung Nummer 00/51 der Firma Fi. Projekt GmbH vom 30. März 2000; für die Fertigstellung der Elektroinstallationen, des Dachstuhls betreffend die Doppelhaushälfte in P.; Rechnungsbetrag inklusive Umsatzsteuer 215.000,00 S.

- 9) Rechnung der Firma Fi. Projekt GmbH 00/60 an den Berufungswerber vom 14. April 2000; bei Fertigstellung der Sanitärrohrinstallation des Bauvorhabens in P., Rechnungsbetrag inklusive Umsatzsteuer 75.000,00 S.
- 10) Rechnung der Firma Fi. Projekt GmbH 00/74 an den Berufungswerber vom 9. Mai 2000 Teilzahlung für die Fertigstellung der Verglasung und Haustüre; Rechnungsbetrag inklusive Umsatzsteuer 100.000,00 S.
- 11) Rechnung der Firma Fi. Projekt GmbH Rechnungsnummer 00/82 an den Berufungswerber vom 25. Mai 2000; für die Dacheindeckung des Bauvorhabens in P.; Rechnungsbetrag inklusive Umsatzsteuer 60.000,00 S.
- Rechnung der Firma Fi. Projekt GmbH, Rechnungsnummer 00/102 vom 27. Juni 2000; für die Fertigstellung der Innenputzarbeiten; Rechnungsbetrag inklusive Umsatzsteuer 75.000,00 S.
- 12) Rechnung der Firma Fi. Projekt GmbH, Rechnungsnummer 00/165 vom 24. August 2000; Rollläden; Rechnungsbetrag inklusive Umsatzsteuer 35.240,00 S.
- 13) Schreiben der Sparkasse Ne. an die Firma Fo. Immobilien GmbH vom 7. Mai 1999; darin wurde der Firma Fo. Immobilien GmbH mitgeteilt, dass die Bank Kenntnis davon hätte, dass der Berufungswerber von der Firma Fo. Immobilien GmbH eine Doppelhaushälfte kauft. Die Bank übernehme die Finanzierung des Kaufpreises von insgesamt 1.764.000,00 S und werde die Zahlungen gem. Zahlungsplan innerhalb von 8 Tagen nach Einlangen nach der von der Firma Fo. Immobilien GmbH und von den Bauherren unterfertigten Aufforderung auf das gewünschte Konto überweisen.
- 14) Eine Finanzierungsaufbereitung
- 15) Teile des Einreichplanes vom 14. September 1999
- 16) ein Schreiben des Gemeindeamtes P. vom 8. November 1999: Darin teilte das Gemeindeamt mit, dass der Berufungswerber und das Ehepaar Arthur und Tanja E. die Errichtung eines Doppelwohnhauses mit Garagen auf dem Grundstück 360/10 in P. angezeigt hätten. Das Gemeindeamt P. teile gem. § 25a Abs. 2 der oberösterreichischen Bauordnung mit, dass das beantragte Bauvorhaben entsprechend dem Bauplan der Firma Pl. GmbH vom 14. September 1999 zustimmend zur Kenntnis genommen wurde und mit der Bauausführung begonnen werden dürfe.
- 17) Eine Mitteilung der Firma Fo. Immobilien GmbH an den Berufungswerber vom 16. September 1999 über die Sitzverlegung.
- 18) Ein Schreiben des Berufungswerbers an die Firma C. Bauträger GmbH vom 1. Oktober 1999. Darin teilte der Berufungswerber mit, dass er vom Auftrag Massivhaus vom 10. Mai 1999 zurücktrete. Weiters teilte er mit, dass er sämtliche Rückforderungsrechte aus bereits geleisteten Zahlungen an die Firma Fi. Projekt GmbH abtreten würde.

19) Ein Bauauftrag des Herrn Arthur E. an die Firma Finanz Projekt GmbH über die Errichtung eines Massivhauses zum Gesamtkaufpreis von 1.515.000,00 S. Darin wurde festgehalten, dass alle aus dem Auftrag Massivhaus an die Firma C. GmbH bisher geleisteten Zahlungen auf diesen Vertrag angerechnet werden. Etwaige Rückforderungsrechte aus dem Auftrag an die Firma C. GmbH würden an die Firma Fi. Projekt GmbH abgetreten. Etwaige Zusatzvereinbarungen aus dem Auftrag mit der Firma C. seien Vertragsbestandteil. Der Auftrag stammt vom 1. Oktober 1999.

20) Eine Liefer- und Leistungsbeschreibung der Firma Fi. Projekt GmbH.

21) Ein Schreiben des Rechtsanwaltes Mag. Klemens K. an den Berufungswerber vom 29. Oktober 1999: Darin wurde mitgeteilt, dass der Rechtsanwalt die Firma C. Immobilien und Bauträger GmbH rechtsfreundlich vertrete, die C. Bauträger GmbH akzeptiere den Rücktritt vom Auftrag zur Errichtung eines Massivhauses vom 10. Mai 1999 nicht und werde nach Vorliegen der erforderlichen Voraussetzungen auftragskonform die Bauarbeiten durchführen und innerhalb der vereinbarten Frist fertig stellen.

22) Ein Schreiben der Firma Fo. Immobilien GmbH vom 3. November 1999 an den Berufungswerber, darin wurde ihm mitgeteilt, dass bezüglich des Schreibens des Mag. K. in Vertretung der Firma C. GmbH, wonach von dieser die Stornierung des Auftrages nicht akzeptiert werde, mitgeteilt wird, dass dieses Schreiben als gegenstandslos betrachtet werden könne, da entsprechend der Vereinbarung zwischen der Firma Fo. Immobilien GmbH und der Firma C. GmbH eine Stornierung mit Zustimmung der Firma Fo. Immobilien GmbH sehr womöglich sei. Des Weiteren lägen wichtige Gründe seitens der Firma C. GmbH, angefangen von Bauzeitproblemen bis zu Zahlungsschwierigkeiten, vor, die alleine eine Stornierung rechtfertigen würden. Der Bau des Hauses werde dadurch nicht verzögert, sondern die Firma Fo. Immobilien GmbH würde danach trachten, dass der erstellte Bauzeitplan eingehalten wird.

23) Schreiben des Rechtsanwaltes Mag. Klemens K. vom 16. November 1999, darin wurde festgehalten, dass bekannt sei, dass die Firma Fo. Immobilien GmbH die Bauherren veranlassen wolle neue Bauaufträge zu unterschreiben, obwohl rechtsgültige vorlägen. Es wurde mitgeteilt, dass die Firma C. GmbH bereits die erforderlichen gerichtlichen Schritte gegen die Firma Fo. Immobilien GmbH eingeleitet hätte.

24) Ein von der Firma Fo. Immobilien GmbH erstellter Zahlungsplan.

25) Ein von der Firma Fi. Projekt GmbH erstellter Zahlungsplan vom 14. Dezember 1999.

26) Die Rechnung der Firma Fo. Immobilien GmbH vom 14. Dezember 1999, Rechnungsnummer 266/99 betreffend Kosten der Vermessung durch den Geometer, der Baubewilligung samt Einreichkosten und Grundbuchauszügen; ein Betrag inklusive Umsatzsteuer 15.576,00 S.

27) Schreiben des Dr. Edmund Po., rechtsfreundlicher Vertreter des Berufungswerbers, an die Firma Fi. Projekt GmbH vom 16. Dezember 1999; In diesem Schreiben wurde ausgeführt, dass ursprünglich ein Vertrag mit der C. Immobilien und Bauträger GmbH geschlossen wurde, der über Anleitung der Firma Fi. Projekt GmbH aufgekündigt worden ist. Letzteres sei jedoch nicht akzeptiert worden. Das Schreiben der Fo. Immobilien GmbH vom 3. November 1999, worin die Haftung und Schad- und Klagloshaltung erklärt wird, könne jedoch nicht als ausreichend gesehen werden, da diese Firma in das Vertragsgeschehen nicht involviert gewesen sei. Die Firma Fi. Projekt GmbH wurde aufgefordert, vorweg eine Regelung mit der Firma C. Immobilien und Bauträger GmbH herzustellen und gem. dem BTVG abzurechnen und allenfalls einen Treuhänder zu bestellen, damit eine fristgerechte Erfüllung gewährleistet ist.

28) Schreiben der Fo. Immobilien GmbH vom 16. Dezember 1999 an den Berufungswerber: Um einen Wohnungseigentumsvertrag errichten und die Eintragung des Wohnungseigentumsrechtes im Grundbuch vornehmen zu können, was für die Wohnbauförderung und Einverleibung der Darlehen unumgänglich sei, sei es notwendig, ein Nutzwertgutachten durch einen gerichtlich beeideten Sachverständigen erstellen zu lassen. Es wurde die Zusammenarbeit mit einem Sachverständigen angeboten.

29) Schreiben der Firma Karl St. GmbH vom 27. Jänner 2000 an den Berufungswerber. Darin wurde dem Berufungswerber mitgeteilt, dass die Firma im Eigenheim des Berufungswerbers für die Installation von Heizung und Wasser zuständig sei. Sollten außerhalb der Grundinstallation Sonderwünsche bestehen, wäre eine Terminvereinbarung notwendig.

30) Schreiben der Fi. Projekt GmbH an den Berufungswerber vom 7. Februar 2000; dem Berufungswerber wurde eine Berechnung der Änderungen laut Planbesprechungsprotokoll übermittelt. Er wurde ersucht den unterfertigten Auftrag zu retournieren.

31) Schreiben der Fo. Immobilien GmbH an den Berufungswerber vom 15. Februar 2000. Es wurde zur Unterzeichnung des Wohnungseigentumsvertrages eingeladen.

32) Schreiben der Fi. Projekt GmbH an den Berufungswerber vom 9. März 2000. Dem Berufungswerber wurde ein Zahlungsplan übermittelt. Bei der Teilrechnung nach Bezugsfertigstellung würden die in Auftrag gegebenen Extras verrechnet. Es wurde um Übermittlung einer Bankgarantie für den aufgestellten Zahlungsplan durch die finanzierende Bank ersucht.

33) Schreiben der Fi. Projekt GmbH vom 11. April 2000 an den Berufungswerber betreffend Sanitäreinrichtung.

34) Schreiben der Fi. Projekt GmbH betreffend Partnerfirmen.

35) Schreiben der Fi. Projekt GmbH vom 28. April 2000 betreffend Übermittlung der den vereinbarten Zahlungsplan entsprechenden Bankgarantie.

36) Schreiben der Firma Wi. GmbH & Co KG an die Firma Fi. Projekt GmbH vom 26. Mai 2000 betreffend Angebot.

37) Rechnung der Firma Fi. Projekt GmbH vom 12. Dezember 2000 Rechnungsnummer 00/332; Schlussrechnung laut Beilage; Endbetrag zuzüglich 20 % Mehrwertsteuer 171.734,00 S.

38) Schreiben der Firma Fi. Projekt GmbH an den Berufungswerber vom 14. Dezember 2000 betreffend Übermittlung der Schlussrechnung.

39) Schreiben der Firma Fi. Projekt GmbH vom 17. Jänner 2001 betreffend letzte Mahnung vor Klage.

40) Schreiben der Firma Fi. Projekt GmbH vom 26. Februar 2001 an den Berufungswerber betreffend Endabrechnung.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 22. April 2002 hat das Finanzamt gegenüber dem Berufungswerber die Grunderwerbsteuer mit 4.112,36 € festgesetzt. Als Bemessungsgrundlage wurde die Gegenleistung gem. § 5 GrEStG 1987 iHv. 117.495,91 € herangezogen. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen Gegenstand des Erwerbes das Grundstück samt dem darauf zu errichtenden Gebäude war. Die Grunderwerbsteuer sei daher von den Grund- und Baukosten zu berechnen. Die Grunderwerbsteuer für die Grundkosten sei bereits durch Selbstbemessung des Notars Dr. Alfred M. entrichtet worden. Die Baukosten inklusive Vermittlungsprovision würden aufgrund der vorgelegten Belege insgesamt 1.616.779,00 S betragen.

Der Berufungswerber beantragte mit Schreiben vom 22. Mai 2002 die Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis 28. Juni 2002. Mit Bescheid vom 29. Mai 2002 wurde diesem Begehren stattgegeben und die Frist bis 28. Juni 2002 verlängert.

In der gegenständlichen Berufung wurde die Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt und zur Begründung ausgeführt, dass die Feststellung des Finanzamtes, wonach Gegenstand des Erwerbes nicht nur das unbebaute Grundstück sondern auch das zu errichtende Gebäude gewesen wäre, nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht. Richtig sei, dass die Firma Fo. Immobilien GmbH in Linz einen Vermittlungsvertrag betreffend Kauf eines unbebauten Grundstückes und mit einer von der Firma Fo. Immobilien GmbH namhaft gemachten Baufirma über die Errichtung einer Doppelhaushälfte abgeschlossen wurde. Tatsächlich sei ein Kaufvertrag mit Herrn H. betreffend Kauf eines unbebauten Grundstückes abgeschlossen worden. Weiters sei mit der Firma C. Bau GmbH ein Werkvertrag betreffend Errichtung eines Hauses am 15. April 1999 abgeschlossen worden. Das ursprünglich von der Firma Fo. Immobilien GmbH vorgesehene Konzept hätte jedoch nicht durchgezogen werden können. Dies sei darauf zurück zu führen, dass sowohl die Firma Fo. Immobilien GmbH, als auch die beauftragte Baufirma C. Bau GmbH in Insolvenz geraten

sind. Mit Schreiben vom 1. Oktober 1999 sei daher der Berufungswerber vom Auftragsverhältnis mit der Firma C. Bau GmbH zurück getreten. Der mit der Firma Fo. Immobilien GmbH bzw. mit der Firma C. Bau GmbH jeweils abgeschlossene Vertrag sei somit nicht erfüllt worden. Die Fertigstellung und Fortführung sei durch die Firma Fi. Projekt GmbH erfolgt. Dieser Firma sei unabhängig von den Vorverträgen am 1. Oktober 1999 der Auftrag zur Bebauung des Grundstückes erteilt worden. Da die Firma Fi. Projekt GmbH in keinem Zusammenhang mit der ursprünglich geplanten Bebauung des Grundstückes stehe, seien die an die Firma Fi. Projekt GmbH geleisteten Zahlungen nicht in die Bemessungsgrundlage gem. § 5 GrEStG 1987 einzubeziehen. Ab Konkurs der Firma Fo. GmbH bzw. C. Bau GmbH hätte der Berufungswerber die freie Entscheidung gehabt, welcher Firma er den Auftrag zur Weiterführung des Bauprojektes erteilen werde. Damit seien die Voraussetzungen für die Bauherreneigenschaft des Berufungswerbers ab Abschluss des Vertrages mit der Firma Fi. Projekt GmbH eindeutig gegeben. Der Vertrag über den Kauf eines Grundstückes mit einem herzustellenden Gebäude, sei somit tatsächlich mit den ursprünglich beteiligten Firmen nicht realisiert worden. Eine Übertragung des Bauvorhabens von der Firma C. Bau GmbH an die Firma Fi. Projekt GmbH ohne Zustimmung des Berufungswerbers hätte nicht durchgeführt werden können. Dem Berufungswerber sei es freigestanden, mit jeder anderen Baufirma die Weiterführung des Projektes zu vereinbaren.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Juli 2002 hat das Finanzamt die gegenständliche Berufung als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt, gem. § 1 Abs. 1 des GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Die Steuer werde gem. § 4 Abs. 1 des GrEStG 1987 vom Wert der Gegenleistung berechnet. Gem. § 5 Abs. 1 Z 1 des GrEStG 1987 sei die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Unter einer Gegenleistung sei auch alles zu verstehen, was der Erwerber über einen Kaufpreis für das bebaute Grundstück hinauf aufwenden muss. Erbringt ein Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben einem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen – an wen auch immer – sei demnach zu Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurück zu greifen. Für die Beurteilung sei der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll; 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 gewisse Eigenschaften erst geschaffen werden müssen. Diese zivilrechtliche Betrachtung hätte steuerlich zur Folge, dass alle Aufwendungen eines an ein bestimmtes Objekt gebundenen Käufers – also auch für die Herstellung des Gebäudes – Bestandteile der grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage seien. Ist der Erwerber an ein bestimmtes, durch Planung des Verkäufers oder eines mit

diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, dann sei ein Kauf eines Grundstückes mit – herzustellendem – Gebäude anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung ein gesonderter Werkvertrag abgeschlossen wird.

Mit Kaufvertrag vom 16. Juli 1999 hätte der Berufungswerber von Herrn Heribert H. aus der Liegenschaft EZ 21 in P. das Grundstück 360/10 im Ausmaß von 732 m² zur Hälfte erworben. Mit der Firma Fo. Immobilien GmbH sei am 6. April 1999 ein Vorvertrag über die Errichtung einer Doppelhaushälfte abgeschlossen worden. Der Auftrag sei am 15. April 1999 an die Firma C. Bau GmbH erfolgt, von dem jedoch mit Schreiben vom 1. Oktober 1999 der Rücktritt erklärt wurde. Der Rücktritt sei von der Firma C. Bau GmbH nicht akzeptiert worden (Schreiben vom 29. Oktober 1999). Die Fortführung und Fertigstellung sei mittels Vertrag vom 1. Oktober 1999 durch die Firma Fi. Projekt GmbH erfolgt. In diesem Vertrag sei vereinbart worden, dass alle bisher geleisteten Zahlungen an die Firma C. Bau GmbH auf den Vertrag angerechnet werden und etwaige Zusatzvereinbarungen aus dem Auftrag mit der Firma C. Bau GmbH Vertragsbestandteile sind. Mit Schreiben vom 3. November 1999 von der Firma Fo. Immobilien GmbH sei dem Berufungswerber zugesichert worden, dass der Bau des Hauses nicht verzögert werde. Weiters sei laut vorliegenden Unterlagen in den Büroräumlichkeiten der Firma Fortuna Immobilien GmbH die Unterzeichnung des Wohnungseigentumsvertrages am 25. Februar 2000 durchgeführt worden. Den Angaben in der Berufung, dass ab Konkurs der Firma Fo. Immobilien GmbH (laut Firmenbuch mit 7. Februar 2001 eröffnet) bzw. der Firma C. Bau GmbH der Berufungswerber die freie Entscheidung gehabt hätte, welcher Firma er den Auftrag zur Weiterführung des Bauprojektes erteilen würde, könne somit nicht zugestimmt werden.

Der Berufungswerber brachte mit Anbringen vom 14. August 2002 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 15. Juli 2002 dargelegt wurde, dass der Rücktritt des Berufungswerbers vom Vertrag mit der Firma C. Bau GmbH nicht akzeptiert worden wäre. Dies entspreche jedoch nicht den tatsächlichen Gegebenheiten. Tatsächlich sei am 1. Oktober 1999 mit der Firma Fi. Projekt GmbH ein neuer Auftrag bezüglich der Richtung eines Massivhauses errichtet worden. Der Vertrag sei vom Auftraggeber, dem Berufungswerber, mit der Firma Fi. Projekt GmbH direkt abgeschlossen worden. Tatsächlich sei es mit der Firma C. Bau GmbH zur Aufhebung des ursprünglichen Auftrages gekommen. Welche Vereinbarung von der Firma C. Bau GmbH mit der Firma Fi. Projekt GmbH abgeschlossen wurde bzw. welche Vereinbarungen mit dem Abschluss des Vertrages am 1. Oktober 1999 bestanden hätten, sei dem Berufungswerber nicht bekannt. Der Berufungswerber hätte den Vertrag mit der Firma Fi. Projekt GmbH nicht unterschreiben müssen. Es hätte auch die Möglichkeit bestanden, das Objekt selbst fertig zu stellen bzw. ein anderes Unternehmen mit der Fertigstellung zu beauftragen. Damit seien die Voraussetzungen für die Bauherreneigenschaft des Berufungswerbers eindeutig gegeben.

Die Höhe der Baukosten seien somit nicht Bestandteil der Gegenleistung gem. § 5 des GrEStG. Es wurde die Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 22. April 2002 beantragt.

Mit Schreiben vom 11. Mai 2004 wurde Herr Erwin Fh., ehemaliger Geschäftsführer der Fa. Fo. Immobilien Ges.m.b.H. und der Fa. Fi. Projekt GmbH, zu Wahrnehmungen in dieser Funktion als Zeuge schriftlich befragt. Folgende Fragen wurden gestellt:

- "1) Herr F. hat das Hälfteeigentum an einer Liegenschaft in P. , EZ 21 Grundbuch 45521 P. I und eine Doppelhaushälfte erworben. Wie wurde dieses Doppelhausprojekt konkret angeboten? Gibt es noch Angebotsunterlagen (zB.: Prospektmappe...) oder können Sie nähere Angaben dazu machen wie das Kaufinteresse für dieses Projekt bei potentiellen Kunden geweckt wurde?*
- 2) Wurde mit Herrn F. ein "Vorvertrag" über die Errichtung einer Doppelhaushälfte abgeschlossen, worin sich der Käufer verpflichtet hat, den Hälfteanteil an der oa. Liegenschaft zu erwerben und einen Werkvertrag über die Errichtung einer Doppelhaushälfte abzuschließen?*
- 3) Inwieweit hat Herr F. auf die bauliche Gestaltung Einfluss nehmen können oder wurde bereits ein bestimmter Haustyp (zB.: FORTUNA-MASSIVHAUS 96, Ausbauvariante 1 oder 2) angeboten?*
- 4) Wurden vor Baubeginn Fixpreise betreffend den Hälfteanteil an der Liegenschaft und der Errichtung der Doppelhaushälfte vereinbart?*
- 5) Hätte Herr F. das Hälfteeigentum an der oa. Liegenschaft auch erwerben können, ohne einen Werkvertrag über die Errichtung einer Doppelhaushälfte abzuschließen oder wurde dies nur als Gesamtpaket angeboten?*
- 6) Wer hat das finanzielle Risiko betreffend die Errichtung der Doppelhaushälfte getragen (zB. allfällige Mehrkosten auf Grund unerwarteter Schwierigkeiten bei der Bauausführung) oder wurde ein Fixpreis mit Herrn F. vereinbart?*
- 7) Wer waren die bauausführenden Unternehmen, also jene Unternehmen, die tatsächlich die Bauleistungen erbracht haben?*
- 8) War Herr F. berechtigt, von diesen bauausführenden Unternehmen die Rechnungslegung zu verlangen oder wurde die Abrechnung über die von Ihnen geführten Firmen abgewickelt?*
- 9) Wer hat die bauausführenden Unternehmen tatsächlich ausgewählt?*
- 10) Wurden Bauleistungen direkt von den Firmen C. Bauges.m.b.H. bzw. Fi. Projekt GmbH erbracht oder haben diese Firmen Subunternehmen mit der tatsächlichen Bauausführung beauftragt?*
- 11) Waren Abreden zwischen den Unternehmen, die die konkreten Bauleistungen erbracht haben, und Herrn F. zulässig oder hatte die Abwicklung allfälliger Sonderwünsche durch eine "übergeordnete Firma" zu erfolgen?*
- 12) Es wird darauf hingewiesen, dass dem unabhängigen Finanzsenat ein Schreiben der Fo. Immobilien GmbH an Herrn F. vom 3. November 1999 vorliegt, wonach die Stornierung des Bauauftrages an die Fa. C. Bauges.m.b.H. mit Zustimmung der Fa. Fo. Immobilien GmbH möglich gewesen ist. War diese Zustimmung der Fa. Fo. Immobilien GmbH vom Auftrag des Herrn F. an die Fa. Fi. – Projekt GmbH, die Doppelhaushälfte fertig zu stellen, abhängig oder hätte sich Herr F. auch einer beliebigen Baugesellschaft zur Fertigstellung der Doppelhaushälfte bedienen können?*

- 13) Warum hat sich die Fa. Fi. Projekt GmbH verpflichtet, alle aus dem Auftrag Massivhaus mit der Fa. C. bisher geleisteten Zahlungen auf ihren Vertrag anzurechnen und etwaige Zusatzvereinbarungen aus dem Auftrag mit der Fa. C. zu übernehmen?
- 14) Welche Geschäftsverbindungen hatten die Fa. Fo. Immobilien GmbH und Fa. Fi. Projekt GmbH zueinander?"

Dazu führte der Zeuge im Schreiben vom 19. Mai 2004 Folgendes aus.

"1) Das Doppelhausprojekt wurde in der Form: "Doppelhaushälfte inkl. Grund und Keller" angeboten.

2) Ja, mit Herrn F. wurde ein Vorvertrag über die Errichtung einer Doppelhaushälfte abgeschlossen.

3) Es wurde ein bestimmter Haustyp angeboten, jedoch hatte Herr F. durchaus die Möglichkeit, Änderungen bzw. Ergänzungen oder aber auch Verzicht auf einzelne Positionen zu bestimmen.

4) Vor Baubeginn und nach ausführlichen Besprechungen über eventuelle Änderungswünsche wurde ein Fixpreis über die Errichtung der Doppelhaushälfte vereinbart. Bezüglich des Erwerbs des Hälfteanteils an der Liegenschaft war von Anfang an ein Fixpreis festgelegt und wurde dieser Grundstückserwerb mit dem Grundstücksbesitzer direkt beim Notar durchgeführt und hatten wir keinen Einfluss auf den Grundstückspreis. Wir erhielten für den Erwerb des Grundstücks lediglich eine Vermittlungsprovision.

5) Der Erwerb der Liegenschaft war ursprünglich an den Kauf der Doppelhaushälfte gebunden und wurde dies nur als Gesamtpaket angeboten. Auf Grund der großen Nachfrage hatten wir die Möglichkeit, uns die Käufer auszusuchen und hätte Herr F. die Liegenschaft nicht bekommen, wenn er keinen Werkvertrag über die Errichtung einer Doppelhaushälfte abgeschlossen hätte.

6) Mit Herrn F. wurde ein Fixpreis über die Errichtung der Doppelhaushälfte vereinbart. Das Risiko für eventuell anfallende Mehrkosten bezüglich des Baues hatte unsere Firma zu tragen. Das Risiko bezüglich Grundstückserwerb (z.B. für eventuelle Abtretungsverpflichtung von Grundstücksteilen an das öffentliche Gut, Anschlusskosten, weitere Kosten bezüglich Grundstückserwerb, etc.) hatte Herr F. zu tragen.

7) Die bauausführenden Firmen waren ursprünglich die Firma C. Bau GesmbH und später Subfirmen der Firma Fi. Projekt.

8) Herr F. war ursprünglich berechtigt, von der Firma C. Bau GesmbH Rechnungslegung zu verlangen.

In späterer Folge wurde die Abrechnung zwischen der Firma Fi. - Projekt und deren Subfirmen abgewickelt.

9) Die Firma C. Bau GesmbH wurde ursprünglich von der Firma Fo. Immobilien GesmbH ausgewählt. In späterer Folge wurden die bauausführenden Subfirmen von der Firma Fi. - Projekt ausgewählt.

10) Bezüglich C. BauGesmbH hatte ich weder Kenntnis noch Einfluss über die tatsächlich bauausführenden Firmen. Bezüglich Fi. - Projekt Bau GesmbH wurden anfangs Subfirmen mit der Bauausführung beauftragt. Erst in späterer Folge, nachdem es zu Problemen mit der bauausführenden Firma Sk. KEG gekommen war, wurden Sanierungsarbeiten und Fertigstellungsarbeiten direkt von der Firma Fi. - Projekt durchgeführt.

11) Abreden zwischen den tatsächlich bauausführenden Firmen und Herrn F. hätte es grundsätzlich nicht geben dürfen. Ansprechpartner des Herrn F. und der bauausführenden Firmen war grundsätzlich die Firma Fo. Immobilien GesmbH.

12) Da ab September 1999 zu befürchten war, dass die vollständige Realisierung des Bauobjekts durch die Firma C. BauGesmbH gefährdet sein könnte, erteilte die Firma Fo. Immobilien GesmbH Herrn F. die Zustimmung zur Stornierung des Bauauftrages an die Firma

C. BauGesmbH.

Es handelte sich hierbei jedoch nur um eine formale Form über das Einverständnis zur Auflösung des Bauauftrages, welcher von Herrn F. von der Firma Fo. Immobilien GesmbH gewünscht wurde, um eventuelle Schadenersatzansprüchen von Fo. Immobilien GesmbH an Herrn F. von vornherein auszuschließen.

Die Auflösung des Bauauftrages mit der Firma C. Bau GesmbH war jedoch nicht zwingend von Fo. Immobilien GesmbH vorgeschrieben und hätte Fo. Immobilien dies auch nicht vorschreiben können.

Herr F. wurde lediglich von den Mitarbeitern der Firma Fo. Immobilien GesmbH auf eventuell zu erwartende Schwierigkeiten mit der Firma C. Bau GesmbH aufmerksam gemacht.

Herr F. hatte auf Grund diverser Vertragsverletzungen der Firma C. BauGesmbH die Wahlmöglichkeit, die Doppelhaushälfte wie ursprünglich laut Werkvertrag von C. BauGesmbH errichten zu lassen oder eine andere Baufirma mit der Bauausführung zu beauftragen.

Die Zustimmung der Firma Fo. war nicht zwingend an einen Auftrag des Herrn F. an die Firma Fi. - Projekt abhängig.

13) Da die Firma Fi. - Projekt GmbH an dem Bauvorhaben interessiert war, verpflichtete sie sich, die bisher geleisteten Zahlungen auf ihren Vertrag anzurechnen. Anders hätte Herr F. vermutlich keinen Vertrag mit der Firma Fi. - Projekt abgeschlossen sondern hätte versucht, eine andere Baufirma zu finden, welche bereit gewesen wäre, sein Bauvorhaben zu seinen Bedingungen und Vorstellungen zu errichten.

14) Die Firma Fi. - Projekt arbeitete eng und fast ausschließlich mit Fo. zusammen. Die Firma Fo. Immobilien GesmbH war Immobilienmakler und verkaufte in dieser Eigenschaft für die Firma Fi. - Projekt GesmbH, welche über die Bauträgerkonzession und später auch über die Baumeisterkonzession verfügte."

Die Zeugenaussage wurde der Amtspartei und dem Berufungswerber mit den Schreiben vom 21. Juni 2004 zur Kenntnis gebracht. Eine Stellungnahme zur Zeugenaussage ist nicht eingebracht worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Verfahren ist die Frage strittig, ob der Berufungswerber hinsichtlich der auf dem erworbenen Grundstück errichteten Doppelhaushälfte als Bauherr anzusehen ist. Von dieser Frage hängt es ab, ob das für die Gebäudeerrichtung geleistete Entgelt in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer mit einzubeziehen ist.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (GrEStG 1987) unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet. Die Steuer wird gemäß § 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.

Für die Feststellung, was als Gegenleistung anzusehen ist, sind die wirtschaftlichen Merkmale des Erwerbsvorganges zu berücksichtigen. Auch alle Aufwendungen eines Käufers, der an ein vorgegebenes Objekt gebunden ist, sind als grunderwerbsteuerlich relevante Gegenleistung zu betrachten. Dies gilt insbesondere für einen Käufer, der zwar betreffend die Herstellung eines Gebäudes einen gesonderten Werkvertrag abschließt, dabei aber an ein

bereits durch Planung der Verkäufer vorgegebenes Gebäude gebunden ist. Bei objektiv sachlichem Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren, die zukünftige Bebauung des Grundstückes betreffenden Verträgen mit Dritten ist (einheitlicher) für die grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung maßgeblicher Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebautem Zustand. Zur grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung (Bemessungsgrundlage) gehören in diesen Fällen alle Leistungen des Erwerbers, die dieser an den Grundstücksveräußerer und an Dritte gewährt, um das Eigentum an dem Grundstück in seinem zukünftigen bebauten Zustand zu erwerben.

Gegenstand eines der Grunderwerbsteuer im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegenden Kaufvertrages kann demnach auch eine künftige Sache sein. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Entscheidend ist dabei der Zustand, in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 1 Rz 117b und § 5 Rz 92, und die dort wiedergegebene Rechtsprechung). Ist der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Konzept eingebunden, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung gesonderte Verträge abgeschlossen werden und diese zeitlich nachgelagert sind. Bei einem solchen Käufer zählen auch die Herstellungskosten für das projektierte Gebäude zur Gegenleistung (vgl. die bei *Fellner*, aaO, § 5 Rz 88a dargestellte Rechtsprechung, siehe diesbezüglich auch VwGH vom 14.10.1999, 97/16/0219 und vom 17.10.2001, 2001/16/0230, VwGH 21.3.2002, 2001/16/0429). Nicht von Bedeutung ist es weiters, wenn sich der Grundstücksübergabeanspruch und der Anspruch auf Errichtung des Gebäudes gegen verschiedene Personen richten. Entscheidend ist vielmehr, dass der den Grundstücksübergabeanspruch begründende Vertrag in ein Vertragsgeflecht einbezogen ist, das unter Berücksichtigung aller Umstände, darauf gerichtet ist, dem Erwerber als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück in dem zukünftigen (bebauten) Zustand zu verschaffen. Die Bauherrenrolle ist in einem solchen Vertragsgeflecht dem jeweiligen Initiator des Projektes zuzuordnen. Für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung ist also der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll, das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vorhandene 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 bzw. Bauorganisator erst geschaffen werden müssen.

Im vorliegenden Fall wurde nach der Gestaltung des Grundstückskaufvertrages vom 16. Juli 1999 (Pkt. XIII) und der Aussage des Zeugen Erwin Fh. die Veräußerung des Grundstückes davon abhängig gemacht, dass sich die Erwerber verpflichteten, unverzüglich nach

Verbücherung des Vertrages auf dem Vertragsgrundstück ein Wohnhaus zu errichten und Wohnungseigentum zu begründen. Der Verkauf des Grundstückes sowie die Errichtung des Wohnhauses wurden von der Fa. Fo. Immobilien GmbH vermittelt. Über die Gebäudeerrichtung wurde mit der Fa. Fo. Immobilien GmbH auch ein Vorvertrag mit dem Berufungswerber errichtet, in dem bereits die konkrete Bebauung (Haustyp) und auch ein Fixpreis festgelegt waren. Schon daraus geht hervor, dass der Gesamtwille auf den Erwerb eines bebauten Grundstückes gerichtet war.

Der Grundstückserwerber war daher sowohl hinsichtlich Planung als auch hinsichtlich der Auftragsvergabe gebunden und war an den Grundstückserwerb gleichzeitig die Auftragsvergabe gekoppelt. Die Bauabwicklung ist durch die Fa. C. Bau GmbH und in weiterer Folge nach Aufkündigung des Bauauftrages durch den Berufungswerber durch die Fi. – Projekt GmbH erfolgt, welche auch die Professionisten beauftragten. Das Baurisiko lag daher offenkundig nicht beim Erwerber. Dies geht insbesondere auch daraus hervor, dass es nach der Aussage des Zeugen Erwin Fh. Abreden zwischen dem Berufungswerber und der bauausführenden Firmen grundsätzlich nicht hätte geben dürfen. Ansprechpartner für den Berufungswerber sei die Fa. Fo. Immobilien GmbH gewesen.

Auf Grund des vereinbarten Fixpreises hatte der Erwerber auch kein finanzielles Risiko zu tragen. Dies kommt im gegenständlichen Fall umso mehr zum Ausdruck, da trotz des Wechsels des bauausführenden Unternehmens während der Errichtung der Wohnhausanlage die Fa. Fi. Projekt GmbH die an die Fa. C. Bau GmbH geleisteten Zahlungen angerechnet hat und sich die Fa. Fo. Immobilien GmbH bereit erklärt hat, den Berufungswerber schad- und klaglos zu halten.

Entscheidend ist auch, ob dem Abgabepflichtigen ein Recht und eine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zugestanden wird. Ein Käufer ist nämlich nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung des Hauses, und zwar auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen kann (vgl. VwGH vom 27.6.1994, 92/16/0196, 17.10.2001, 2001/16/0230 und *Fellner*, aaO, § 5 Rz. 92 unter Anführung der dazu ergangenen umfangreichen VwGH-Judikatur). Dass eine derartige Einflussnahme auf die Gesamtkonstruktion aber nicht möglich war, ist schon deshalb offenkundig, da der Erwerb des Grundstückes an den Kauf der Doppelhaushälfte gebunden war und dieses nur als Gesamtpaket angeboten wurde (vgl. Pkt. 5 der Zeugenaussage vom 19. Mai 2004). Weiters waren die Ansprechpartner für den Berufungswerber nicht die bauausführenden Unternehmen sondern die Fa. Fo. Immobilien GmbH (vgl. Pkt. 11 der Zeugenaussage vom 19. Mai 2004), die das Doppelhausprojekt entsprechend dem vorgegebenen Konzept dem Berufungswerber angeboten hat. Der Verwaltungsgerichtshof hat zudem im Erkenntnis vom 14.12.1994, 94/16/0084 zum Ausdruck gebracht, dass schon wegen der für die äußere Gestaltung eines

Objektes maßgeblichen tatsächlichen Einbindung des Hauses des Beschwerdeführers in das bereits zur Zeit des Erwerbsvorganges vorliegende Gesamtkonzept (vgl. dazu auch das Erkenntnis vom 24. 3. 1994, Zl. 93/16/0168), keine Bauherreneigenschaft der Erwerber gegeben war. Im Berufungsfall war die erworbene Doppelhaushälfte Teil eines solchen Gesamtkonzeptes, das als Einheit beworben wurde, weshalb eine Verbauung nach eigenen Plänen auch nicht denkbar war. Damit kommt dem Berufungswerber auch diesbezüglich keine Bauherrenrolle zu.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 19.5.1988, 87/16/0102-0104, 0105, 0108, und die darin erwähnte Vorjudikatur und Lehre), ist der Erwerber einer Liegenschaft nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- b) das Baurisiko zu tragen hat, d.h. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- c) das finanzielle Risiko tragen muss.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ von allem Anfang bzw. vom Beginn der Planungsphase an auf Seiten der Erwerber vorliegen, wollen sie als Bauherren angesehen werden (vgl. zB. VwGH vom 29.1.1996, 95/16/0121).

Dass diese Voraussetzungen nicht erfüllt waren, wurde bereits dargestellt. Damit gehen aber die vom Berufungswerber in der Berufung und im Vorlageantrag vorgetragenen Einwendungen hinsichtlich des Vorliegens der Bauherreneigenschaft ins Leere. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass der Berufungswerber während der Bauphase den Bauauftrag mit der Fa. C. Bau GmbH aufgelöst hat und mit der Fi. Projekt GmbH einen neuen Bauauftrag abgeschlossen hat. Dem Berufungswerber ist zuzustimmen, dass er den Vertrag mit der Fa. Fi. Projekt GmbH nicht hätte unterschreiben müssen und er auch die Möglichkeit gehabt hätte, das Objekt selbst fertig zu stellen bzw. ein anderes Unternehmen damit zu beauftragen. Dennoch wurde die Vertragsgestaltung mit der Fa. Fi. Projekt GmbH so gewählt, dass sich diese in das vorgegebene Konzept eingefügt hat und dieses bloß weitergeführt wurde. Wie bereits dargestellt wurde, ist es nicht von Bedeutung, wenn sich der Grundstücksübereignungsanspruch und der Anspruch auf Errichtung des Gebäudes gegen verschiedene Personen richten. Entscheidend ist vielmehr, dass der den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag in ein Vertragsgeflecht einbezogen ist, das unter Berücksichtigung aller Umstände, darauf gerichtet ist, dem Erwerber als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück in dem zukünftigen (bebauten) Zustand zu verschaffen. Wenn die Lieferung eines bebauten Grundstückes beabsichtigt war, ist daher auch der gesamte Erwerbspreis der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen. Diese Eingliederung des neuen Bauauftrages an die Fa. Fi. Projekt GmbH ist jedenfalls gegeben, da diese die bisherigen Zahlungen an die Fa. C. Bau GmbH anerkannt hat und dies mit der ausdrücklichen Zustimmung der Fa. Fo. Immobilien GmbH, welche als Organisatorin aufgetreten, erfolgt ist.

Die bloße Möglichkeit, bei der Vertragsgestaltung anders vorzugehen, begründet noch keine Bauherreneigenschaft. Vielmehr ist das tatsächliche Geschehen – also die Einbindung der Fa. Fi. Projekt GmbH in das bestehende Gesamtkonzept – und nicht ein hypothetischer Sachverhalt für die steuerliche Beurteilung maßgeblich.

Aus den angeführten Gründen waren gemäß § 4 Abs. 1 iVm § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 neben den Anschaffungskosten für das Grundstück auch die Errichtungskosten des Gebäudes der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen.

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt mit dem angefochtenen Bescheid die Grunderwerbsteuer lediglich von den Baukosten incl. Vermittlungsprovision in Höhe von 117.495,91 € (1.616.779,00 S) vorgeschrieben, da die Grunderwerbsteuer für die Grundkosten bereits durch Selbstbemessung des Notar Dr. Alfred M. entrichtet wurde. Dieser Rechtsauffassung des Finanzamtes kann jedoch seitens des unabhängigen Finanzsenates nicht gefolgt werden. Im Falle, dass sich die Selbstberechnung als unvollständig oder unrichtig erweist, hat sich die bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe gemäß § 201 der Bundesabgabenordnung (BAO) auf die gesamte im Bemessungszeitraum zu entrichtende Abgabe und nicht bloß auf restliche Abgabeforderungen zu erstrecken (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar², § 201 Tz. 11 und *Fellner*, Grunderwerbsteuergesetz II, § 13 Tz. 12 und die dort zit. Judikatur des VwGH). Daher ist in die Bemessungsgrundlage neben den Baukosten inkl. Vermittlungsprovision (1.616.779,00 S) auch der sich aus dem Kaufvertrag vom 16. Juli 1999 ergebende Kaufpreis von 570.960,00 S mit einzubeziehen. Die gesamte Gegenleistung hat daher insgesamt 2.187.739,00 S (158.989,19 €) betragen. Die bereits durch den Notar entrichtete Steuer (19.984,00 S bzw. 1.452,29 €) ist anzurechnen. Der angefochtene Bescheid war daher wie im Spruch abzuändern.

Linz, am 18. August 2004