



UNABHÄNGIGER
FINANZSENA

Außenstelle Graz
Senat 7

GZ. RV/0758-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den endgültigen Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 13. Februar 2001 betreffend Grunderwerbsteuer 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

Die Bw. und ihr Ehegatte haben mit Kaufvertrag vom 24. Mai 1995 von der O. & Co. je einen Hälftenanteil an drei Grundstücken im Ausmaß von a) 154 m² und b) 18 m² c) 18 m² sowie je

einen ideellen 1/48 Anteil an zwei Grundstücken d) im Ausmaß von 1.352 m² und 15 m² um einen Kaufpreis von 262.307,03 S erworben.

Das Grundstück a) ist ein Baugrundstück, die Grundstücke b) und c) sind Garagengrundstücke und die Grundstücke c) eine Privatzufahrt.

Aus Punkt VI. des Vertrages geht hervor, dass auf dem kaufgegenständlichen Grundstück und den Nachbargrundstücken eine Wohnhausanlage errichtet werden sollte.

Daneben wurde ein Werkvertrag mit der R-Projekt abgeschlossen, wonach diese als Bauträger unwiderruflich beauftragt wurde, nach den Plänen des Ing. W. ein Wohnhaus zu errichten.

Bauplan, Bau- und Ausstattungsbeschreibung des Ing. W., welcher von der R-Projekt beauftragt wurde, bildeten einen Bestandteil dieses Vertrages.

Als Entgelt für die Errichtung des Wohnhauses für die 1. Ausbaustufe wurde ein fixer Betrag von 965.000,00 S vereinbart.

Unter Punkt "**V. Bauausführungen und Ausstattungsänderungen**" wurde festgehalten, dass Grundlage dieses Vertrages die den vertragsschließenden Parteien bekannten Baupläne und die den Parteien ebenfalls bekannten Bau- und Ausstattungsbeschreibungen seien.

Den Bauherren wurde das Recht eingeräumt, Änderungen am Bau und an der Ausstattung zu verlangen, wenn dadurch weder die statische Konstruktion, die Fassade oder das äußere Erscheinungsbild des Gebäudes betroffen, noch damit eine Beeinträchtigung des Baufortschrittes verbunden ist. Derartige Sonderwünsche waren vom Bauträger zu genehmigen und an die beim Bau beschäftigten Unternehmen zu vergeben.

Sämtliche damit verbundene Mehrkosten gingen zu Lasten der Bauherren und waren dem Bauträger zu ersetzen.

Jedenfalls durften Sonderwünsche nur von den am Bau beschäftigten Professionisten durchgeführt werden.

Arbeiten in Eigenregie waren nur nach vorheriger schriftlicher Genehmigung durch den Bauträger zulässig.

Unter Punkt "**VII Vollmacht**" wurde vereinbart, dass die Bauherren den Bauträger zur Vertretung gegenüber Dritten, insbesondere gegenüber Banken, Behörden, beim Bau beschäftigten Unternehmen, zum Ansuchen um Baubewilligung, zur Stellung von Förderungsansuchen und zu allen sonstigen für dieses Bauvorhaben erforderlichen Rechtshandlungen schriftlich bevollmächtigen.

Für den gegenständlichen *Erwerbsvorgang* wurde der Bw. mit vorläufigem Bescheid des

Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz vom 19. Juli 1995 Grunderwerbsteuer in Höhe von 21.478,00 S ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 613.653,52 S vorgeschrieben.

Die Bemessungsgrundlage setzte sich zusammen aus dem halben Kaufpreis für den Liegenschaftserwerb und den halben Errichtungskosten für die 1. Ausbaustufe (262.307,03 S plus 965.000,00 S = 1.227.307,03 S : 2 = 613.653,52 S).

Da aber die Endabrechnung des errichtenden Bauträgers, der R-Projekt, vom 31. Juli 1996, bestehend aus der Position 1. Ausbaustufe in Höhe von 965.000,00 S plus Indexsteigerung von 13.220,50 S sowie weiteren Leistungen laut Werkvertragserweiterung vom 25. September 1995, wie Kellerrohbau und diversen Zusatzleistungen wie Fensterkonstruktionen und Errichtung einer zweiten Fertigteilgarage insgesamt 1.429.571,89 S betrug, setzte das Finanzamt unter Miteinbeziehung der Entgelte für diese weiteren Leistungen laut dieser Werkvertragserweiterung mit dem angefochtenen Bescheid vom 13. Februar 2001, Grunderwerbsteuer in Höhe von 29.608,00 S je Erwerber ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 845.939,46 S fest.

Gegenüber dem vorläufigen Bescheid vom 19. Juli 1995 ergab sich dadurch eine Nachforderung von 8.130,00 S .

Die Bemessungsgrundlage setzte sich zusammen aus dem halben Kaufpreis für die Liegenschaft von 131.153,52 S plus den halben Baukosten laut Endabrechnung von 714.785,94 S, ergibt in Summe 845.939,46 S.

In der Folge wurde dagegen Berufung eingebracht und beantragt, den Bescheid dahingehend abzuändern, dass die Grunderwerbsteuer laut vorläufigem Bescheid vom 19. Juli 1995 in Höhe von 21.487,00 S als endgültig angesehen werde.

Begründet wurde dies damit, dass im Kaufvertrag mit der O. & Co. keine außergewöhnlichen Verpflichtungen wie der Erwerb eines Hauses bzw. sonstige Verfügungen zu Gunsten anderer festgelegt worden seien.

Es wurde weiters vorgebracht:

- A) dass das technische, finanzielle sowie prozessuale Baurisiko die Bw. zu tragen hatte;
- B) die Finanzierung sei individuell und ohne Beeinflussung der R-Projekt erfolgt;
- C) die Verfügungsmacht über das Grundstück sei direkt und ohne Einschränkung der Veräußerer erfolgt;

- D) die Baubewilligung sei erst nach Übergang der Verfügungsmacht über das Grundstück erteilt worden;
- E) beim Bauobjekt sei jede Art von Abänderung möglich gewesen (wie Situierung, Keller, Terrasse, Höhe, Dachneigung, Vorbauten, Garage etc.); somit sei freie Gestaltungsmöglichkeit gegeben gewesen,
- F) es sei kein Fixpreis für das zu errichtende Objekt festgelegt worden;
- G) der Grundstückskauf sei von keiner Wohnbaugesellschaft bzw. einer sonstigen Bauplanungsgesellschaft erfolgt;
- H) die R-Projekt hätte anfangs kein Kellergeschoss geplant; die Bw. und ihr Ehegatte sowie deren Nachbarn hätten ein Angebot von einem anderen Unternehmen über die Errichtung eines Kellergeschosses eingeholt und dies der R-Projekt mitgeteilt; erst in der Folge hätte die R-Projekt den Kellerausbau auch in ihr Programm aufgenommen;
- I) der Auftrag zum Kellerausbau sei später als der Auftrag zur Errichtung des Gebäudes erfolgt.
- J) die Bw. sei **als Bauherr** aufgetreten und habe die R-Projekt nur mittels Vollmacht die Bauabwicklung inne gehabt;

Mit Berufungvorentscheidung vom 13. Juni 2001 wurde das Berufungsbegehren abgewiesen.

In der Folge wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Laut den Erhebungen der Finanzverwaltung wurde die gegenständliche Wohnhausanlage von der R-Projekt als Bauträger mittels Prospekt beworben.

In der Baubeschreibung in diesem Prospekt wurde unter Punkt 1.) die Anlage als Eigenheimanlage bezeichnet und die Grundstückslage beschrieben.

Es wurde die Errichtung von **6 Blöcken** mit je vier Gartenwohnungen und insgesamt **28 Einzelgaragen** für 24 Wohneinheiten in Aussicht gestellt.

In dieser Lagebeschreibung wurde bereits die Anlage von Wegen, Situierung der Parkplätze und die Einfriedung der Wohnhausanlage dargestellt.

Des weiteren wurde unter Punkt 2.) die Hausform genau beschrieben und ausgeführt, dass eine Unterkellerung bei der Normausführung nicht vorgesehen sei und diese nur über

Sonderwunsch erfolge.

Am Titelblatt dieses Prospektes war ein geplanter Hausblock abgebildet.

Hinsichtlich der Bauausführung wurde unter Punkt 3.) eine 1. und eine 2. Ausbaustufe angeboten.

In der Folge wurden die 1. und die 2. Ausbaustufe genau beschrieben.

Die 1. Ausbaustufe beinhaltete die Errichtung des Wohnhauses.

Die 2. Ausbaustufe umfasste vor allem Elektroinstallationen, sanitäre Installationen, Heizungsanlage und Warmwasseraufbereitung, Zwischenwände mit Türstöcken und Verputz, Estrich, Stiegenanlage, Leerverrohrung etc. und wurde mit rund 350.000,00 S veranschlagt.

Hinsichtlich der 2. Ausbaustufe wurde angeboten, dass diese je nach Wunsch des Bauherrn entweder in Eigenregie oder über die R-Projekt abgewickelt werde.

Weiters wurde unter Punkt 6.) die Abwicklung der Förderung detailliert dargestellt.

Punkt 7.) beinhaltete die Baukostenaufstellung der 1. und der 2. Ausbaustufe.

Die Grundpreisermittlung laut Punkt 10.) erfolgte ausgehend von der Gesamtfläche der Liegenschaft von 5.300 m² unter Einrechnung der Kosten der Vermessung, Bauverhandlungen, Verwaltungsabgaben für die Bauplatzerstellung sowie die Kosten der Organisation und Vermittlung.

Die Grundstücksgrößen wurden pro Wohneinheit mit ca. 150 m² festgelegt.

Diesem Prospekt waren ein Lageplan und die Grundrisse des Erd- und des Obergeschosses der Häuser beigelegt.

Am 20. Juli 1995 wurde von Ing. W. der Einreichplan für diese Wohnanlage (Eigenheimanlage) erstellt und scheint die R-Projekt am Plan als Bauherr auf.

Im Bauverfahren ist die R-Projekt als Bauwerber aufgetreten und wurde der Antrag auf Baubewilligung am 24. Juli 1995 von der R-Projekt gestellt, wobei die Baubeschreibung und die erforderlichen Pläne auch im eigenen Namen vorgelegt wurden. Dass die R-Projekt als Bevollmächtigte anderer Bauwerber aufgetreten sei, ist nicht ersichtlich.

Schließlich wurde auch die *Baubewilligung* durch die Gemeinde mit Bescheid vom 11. Oktober 1995 *an die R-Projekt* erteilt.

Die **berufungsgegenständlichen** Zusatzleistungen wurden in einer **Werkvertragserweiterung**, Zusatz zum Werkvertrag, vereinbart.

Mit dieser Werkvertragserweiterung, abgeschlossen am 25. September 1995, wurde die R-Projekt mit "**Veränderungen**" gegenüber der Normausstattung gegen Bezahlung eines Aufpreises beauftragt.

Diese "Veränderungen" beinhalteten vor allem die *Errichtung eines Normkellers* sowie diverse weitere Leistungen, u.a. auch die Errichtung einer zweiten Fertigteilgarage.

Das Auftragsformular beinhaltete unter Punkt 10.) auch die Vergabe der zweiten Ausbaustufe, welche von der Bw. aber nicht in Anspruch genommen und demnach gestrichen wurde.

Laut von der einer von der Bw. vorgelegten Bestätigung der R-Projekt vom 16. Juli 2001, welche offenbar für Berufszwecke ausgestellt wurde, seien die Zusätze über die endgültige Ausgestaltung der Wohnhäuser auf Verlangen der einzelnen Erwerber bei der R-Projekt bestellt worden. Die Werkvertragserweiterungen seien für jedes Wohnhaus individuell und speziell angefertigt worden, da nur ein Teil der Häuser unterkellert gewesen sei. Auch die Dachbodenausbauten bzw. sonstigen Wünsche seien individuell auf die Bedürfnisse der Käufer abgestimmt worden.

Das Berufungsbegehren ist **lediglich** auf die Miteinbeziehung des auf die Werkvertragserweiterung entfallenden Entgeltes in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer gerichtet.

Strittig ist demnach nur der im bekämpften endgültigen Bescheid vorgeschriebene Differenzbetrag von 8.130,00 S.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Verfahren ist die Frage strittig, ob die Bw. und ihr Ehegatte hinsichtlich der in der Werkvertragserweiterung vereinbarten Leistungen als Bauherrn anzusehen sind. Von dieser Frage hängt es ab, ob das laut Werkvertragserweiterung zu leistende Entgelt in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer mit einzubeziehen ist.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987, BGBl. 309/1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet.

Die Steuer wird gemäß § 4 Abs. 1 dieses Gesetzes vom Wert der Gegenleistung berechnet. Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenden 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 (BFH vom 27. Oktober 1999, II R 17/99, NJW 2000, 3592).

Gegenstand einer der Grunderwerbsteuer im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 unterliegenden Kaufvertrages kann 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 Verkehrsteuern, 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 vom 21.3.2002, 2001/16/0429).

Nicht von Bedeutung ist es weiters, 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.

Die Bauherrenrolle ist in einem solchen Vertragsgeflecht dem jeweiligen Initiator des Projektes zuzuordnen.

Für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung ist **demnach 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.

Die R-Projekt nahm aber eindeutig die Rolle eines Bauorganisators ein. Diese hat die Planung, das Bauverfahren und Gesamtprojektierung einschließlich Vermarktung dieser Wohnhausanlage im eigenen Namen durchgeführt und auch die Professionisten beauftragt. Im Prospekt der R-Projekt wurde eine Eigenheimanlage in zwei Ausbaustufen inklusive Grundstück angeboten und wurde unter Punkt 10.) auch die Grundpreisermittlung dargestellt. Demnach ist eindeutig zu erkennen, dass der Gesamtwille auf den Erwerb eines bebauten Grundstückes gerichtet war.

Im Berufungsfall bezeichnet sich die Bw. als Bauherr, welcher auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen konnte und führt aus, dass sie das Baurisiko und das finanzielle Risiko getragen habe.

Die gegenständliche Berufung anerkennt *allerdings* die Versteuerung des auf die 1. Ausbaustufe entfallenden Entgeltes, sie richtet sich aber gegen die im angefochtenen Festsetzungsbescheid vorgenommene Erhöhung der Grunderwerbsteuerschuld, mit welcher der Aufpreis laut Werkvertragserweiterung in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen wurde.

Im vorliegenden Fall trat die R-Projekt als *Bauwerber* auf und wurde auch die *Baubewilligung* an die R-Projekt erteilt. Zum Zeitpunkt des Grundstückserwerbes durch die Bw. lag ein bereits fertig geplantes Gesamtkonzept, welches im Prospekt auch als Wohnanlage bezeichnet wurde, vor.

Die Auftragsvergabe an die Professionisten erfolgte durch die R-Projekt.

Die Wohnungstypen, bestehend aus sechs Häusern mit je vier Wohnungen waren bereits zur Gänze geplant und projektiert. Auf den eingereichten Plänen ist die R-Projekt als Bauherr ausgewiesen.

Im Prospekt wurde eine Eigenheimanlage mit einer bestimmten Hausform und bestimmten Wohnungstypen zumindest bis zur 1. Ausbaustufe angeboten.

Etwaige Ausstattungsänderungen durften nur vorgenommen werden, wenn dadurch weder die statische Konstruktion, die Fassade oder das äußere Erscheinungsbild des Gebäudes betroffen waren, noch der Baufortschritt beeinträchtigt wurde. Derartige Sonderwünsche waren vom Bauträger zu genehmigen und waren an die am Bau beschäftigten Professionisten zu vergeben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zudem in ständiger Rechtsprechung als wesentliches Merkmal der Bauherreneigenschaft nicht nur den Umstand angesehen, dass der Bauherr das Vorhaben plant, bei der Baubehörde als Bauwerber auftritt und die Baubewilligung erwirkt. 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 zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses die Planung bereits abgeschlossen war und die Baubewilligungen erteilt waren.

Da die Einbindung der Erwerber in ein Gesamtkonzept bereits aus dem Prospekt, mit dem die Wohnhausanlage beworben wurde und in der Folge auch aus dem Werkvertrag ersichtlich ist, war auch eine individuelle Verbauungsmöglichkeit ausgeschlossen.

Im Werkvertrag wurde außerdem festgehalten, dass die Erwerber die R-Projekt unwiderruflich beauftragen, auf dem jeweiligen Baugrundstück nach den Plänen des Ing. W. entsprechend der dazugehörigen Bau- und Ausstattungsbeschreibung ein Wohnhaus zu errichten, dass **etwaige Änderungswünsche** nur in eingeschränktem Ausmaß möglich sind und auch der **Genehmigung durch die R-Projekt** bedürfen, wodurch die für die Bauherreneigenschaft erforderliche Gestaltungsfreiheit jedenfalls nicht gegeben war.

Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu auch 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 ein bereits zur

Zeit des Erwerbsvorganges vorliegendes Gesamtkonzept (vgl. dazu auch das Erkenntnis vom 24.3.1994, Zl. 93/16/0168), keine Bauherreneigenschaft der Erwerber gegeben war.

Im Übrigen, obliegt es dem Bauherren, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten und der Baubehörde gegenüber als Bau- und Konsenswerber aufzutreten (siehe bspw. VwGH 3.10.1996, 95/16/0068).

Ein gewichtiges Indiz gegen die Annahme der Bauherreneigenschaft stellt es dar, wenn nicht dieser, sondern der Veräußerer bzw. ein Organisator gegenüber der Baubehörde als Bauwerber auftritt (siehe auch Fellner, a.a.O., § 5 Rz. 92 und die dort wiedergegebene Judikatur).

Die Bw. führt weiters eine Spezialvollmacht ins Treffen, wonach die R-Projekt bevollmächtigt war, diese in allen Angelegenheiten der Abwicklung des Bauvorhabens zu vertreten, insbesondere das Baubewilligungsansuchen zu stellen und im baubehördlichen Verfahren zu vertreten.

Weiters wurde die R-Projekt bevollmächtigt, das Ansuchen um Wohnbauförderung zu stellen, einschließlich der Einholung der Genehmigung des vorzeitigen Baubeginnes.

Gerade in der Erteilung einer derartigen umfassenden und weitreichenden Spezialvollmacht, wozu die Erwerber schon laut Werkvertrag verpflichtet waren, liegt wiederum ein Hinweis dafür, dass die Erwerber hinsichtlich der Gebäudeerrichtung keinen Handlungsspielraum hatten.

Im Berufungsfall wurde das Bauvorhaben von der R-Projekt geplant, abgewickelt und organisiert sowie das Bauverfahren im eigenen Namen abgewickelt, Für die Bauleistungen wurde sowohl im Prospekt, mit dem die R-Projekt die gegenständliche Eigenheimanlage beworben hat, als auch im Werkvertrag ein Fixpreis vereinbart, sodass auch kein finanzielles Risiko zu tragen war. Bauliche Änderungen durften nur eingeschränkt und nach Genehmigung durch die R-Projekt durchgeführt werden.

Damit gehen aber die von der Bw. in der Berufung vorgetragenen Einwendungen hinsichtlich Tragung des Baurisikos, des finanziellen Risikos sowie der Gestaltungsmöglichkeit ins Leere und kommt der Bw. und ihrem Ehegatten jedenfalls keine Bauherreneigenschaft zu.

Zwischen der R-Projektbau einerseits und der Bw. und ihrem Ehegatten andererseits wurde eine Werkvertragserweiterung über einen genormten Kellerausbau und verschiedene andere Positionen vereinbart.

Die **PLANUNG und BAULEITUNG** wurde ebenfalls von der R-Projekt nach den Plänen des

Ing. W., welcher die Gesamtanlage geplant hat, ausgeführt.

Von der R-Projekt erfolgte die Vergabe und Abrechnung mit den Professionisten für die Sonderwünsche.

Im Werkvertrag hinsichtlich der 1. Ausbaustufe wurde unter Punkt V.) ausdrücklich festgehalten, dass sämtliche Sonderwünsche und Ausstattungsänderungen der Zustimmung der R-Projekt bedürfen und von dieser an die beim Bau beschäftigten Unternehmen zu vergeben sind.

Die Umstände, dass die R-Projekt als Bauträger bzw. Bauorganisator in einem Zusatzpaket mit der Durchführung dieser Sonderwünsche beauftragt worden war, die Planung und Bauleitung übernahm, die Planung des Kellerausbaues von Ing. W., dem Planverfasser der Gesamtwohnanlage, nach dessen Plänen bereits die 1. Ausbaustufe unwiderruflich durchgeführt wurde, erfolgte und diese Zusatzleistungen bzw. Sonderwünsche laut ursprünglichen Werkvertrag an die Mitwirkung und Genehmigung der R-Projekt gebunden waren, lassen erkennen, dass diese Zusatzleistungen innerhalb eines Gesamtkonzeptes erbracht wurden und in das oben beschriebene Vertragsgeflecht eingebunden waren, welches darauf gerichtet war, dem Erwerber als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück mit dem Bauwerk der 1. Ausbaustufe einschließlich der strittigen Zusatzleistungen zu verschaffen.

Bei Vorliegen eines derartigen Vertragsgeflechts sind **alle** das Baukonzept betreffenden Werkverträge in den grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorgang einzubeziehen (vgl. Fellner, aaO § 5 Rz. 88b und die dort zitierte umfangreiche Judikatur) und sind als einheitliche Leistungserbringung zu betrachten.

Die Bauherrenrolle ist demnach auch hinsichtlich dieser Zusatzleistungen der R-Projekt als Organisatorin und Initiatorin des Projektes zuzuordnen.

Da offensichtlich auch in dieser Werkvertragserweiterung Fixpreise angeboten wurden und keine vertraglichen Bindungen mit den Professionisten eingegangen wurden, ist auch ein finanzielles Risiko nicht erkennbar.

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. Jänner 1996, 95/16/0121).

Auch aus der vorgelegten Werkvertragserweiterung geht eindeutig hervor, dass die Bw. weder das Baurisiko noch das finanzielle Risiko zu tragen hatte, da wie bereits angeführt mit der R-Projekt ein Fixpreis vereinbart wurde und die Abrechnung nicht mit den jeweiligen Professionisten erfolgte bzw. die Bw. gegenüber den Professionisten keine Gewährleistungsansprüche hatte.

Ebenso ist eine freie Gestaltungsmöglichkeit hinsichtlich des Kellerausbau auszuschließen, da die sechs Häuser, bestehend aus je vier Wohneinheiten, Teil einer Gesamtanlage und eines Gesamtkonzeptes sind, sodass innerhalb des Gesamtgefüges eine individuelle Planung und Beeinflussung der baulichen Gestaltung der Grundkonstruktion durch den Erwerber wohl nicht denkbar war. Dies wird auch durch den Umstand, dass laut Werkvertragserweiterung ein Normkeller angeboten wurde, untermauert.

Dass auch im projektbeschreibenden Prospekt der R-Projekt die Unterkellerung nur über **Sonderwunsch** angeboten wurde, impliziert ebenfalls die Einbindung der Erwerber in ein Konzept der R-Projekt.

Demnach waren die für die Bauherreneigenschaft unabdingbaren Voraussetzungen des finanziellen und des Baurisikos sowie der grundlegenden Beeinflussungsmöglichkeit der baulichen Gestaltung, auch für die strittigen Zusatzleistungen bei der Bw. und ihres Ehegatten nicht erfüllt.

Die in der Werkvertragserweiterung vereinbarten Leistungen können nicht von den übrigen Leistungen abgekoppelt beurteilt werden und stellen eine Einheit im Gesamtpaket des von der R-Projekt zu errichtenden Bauwerkes dar. Als Teil des Gesamtkonzeptes teilen sie das grunderwerbsteuerliche Schicksal der übrigen Leistungen der R-Projekt.

Auf Grund der Einbindung in das vorliegende Gesamtkonzept ist es augenscheinlich, dass der Vertragswille auf die Übereignung eines Grundstückes samt Gebäude inklusiver aller Zusatzleistungen, somit auch der Leistungen laut Werkvertragserweiterung gerichtet war.

Da **alle Aufwendungen eines Käufers**, der an ein vorgegebenes bestimmtes Objekt gebunden ist, in die grunderwerbsteuerlich relevante Gegenleistung mit einzubeziehen sind, waren die auf den Hälftenanteil der Bw. entfallenden **Gesamtkosten laut Endrechnung** vom 31. Juli 1996 (also einschließlich der aus der Werkvertragserweiterung resultierenden

Zusatzkosten) gemäß § 4 Abs. 1 iVm § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen.

Das Berufungsbegehren war daher abzuweisen.

Graz, 7. Juli 2003