



Berufungsentscheidung

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

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 22./29. März 1999 erwarb die Berufungserberin (Bw.) von der A.GmbH. als Verkäuferin das Grundstück Nr. x/14 Grundbuch M. in K. um einen Kaufpreis von 506.000 S.

Für diesen Erwerbsvorgang schrieb das Finanzamt der Bw. Grunderwerbsteuer vor. Als Bemessungsgrundlage wurde der Grundstückspreis von 506.000 S angesetzt.

Mit Ausfertigungsdatum 30. September 2002 erließ das Finanzamt einen "Bescheid im gemäß § 303 BAO wiederaufgenommenen Verfahren", mit dem die Grunderwerbsteuer - unter Einbeziehung der Bau- und Projektkosten eines in der Folge errichteten Reihenhauses (1.630.000 S + 60.000 S) sowie der von der B.GmbH. geforderten Vermittlungsprovision (18.216 S) - neu bemessen wurde. Begründend führte das Finanzamt aus, durch die Firma C.GmbH sei das Projekt entwickelt und die Planung organisiert, aber auch der Bauvertrag über die Errichtung des Hauses vermittelt worden. Durch die Einbindung des Organisators auch in die Vermittlung des Grundstücks selbst liege trotz zivilrechtlicher Trennung der Rechtsgeschäfte - betreffend Grundstückserwerb und Hausbau - wirtschaftlich ein Erwerb des Grundstücks samt Bauwerk vor. Die Intention des Organisators bzw. Vermittlers sei dahin

gegangen, ein ausbau- bzw. schlüsselfertiges Objekt zu vermitteln; auch sei das Interesse der Käuferin auf den Erwerb des Grundstücks samt Bauwerk gerichtet gewesen. Demnach sei aus steuerlicher Sicht die Bauherreneigenschaft der Bw. zu verneinen, die Baukosten seien der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer hinzuzurechnen. Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 des Grunderwerbsteuergesetzes zählten zur Bemessungsgrundlage neben dem Kaufpreis sämtliche Leistungen, welche der Erwerber aufwenden müsse, um in den Genuss der Sache zu kommen, also auch die von der Firma C.GmbH in Rechnung gestellten Projektierungskosten und die Käuferprovision. Weiters wurde (im Begründungsteil des Bescheides) ausgeführt, dass auf Grund dieser Feststellungen gemäß § 303 Abs. 4 in Verbindung mit § 307 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung "unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt" werde.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schreiben vom 16. Oktober 2002 Berufung erhoben und vorgebracht, die Bw. habe mit Kaufvertrag vom 29. März 1999 über Vermittlung der B.GmbH., Zweigstelle W., das Grundstück erworben. In der Folge habe sie der C.GmbH den Auftrag erteilt, die Planung zu erstellen, wofür ihr am 20. April 1999 ein Betrag von 50.000 S (richtig: 60.000 S) in Rechnung gestellt worden sei. Nach Ansicht der Bw. sei der genannte Betrag als Planungshonorar durchaus angemessen bzw. seien darin keine weiteren Leistungen enthalten. Mit Vertrag vom 22. März 1999 sei die Firma S.GmbH. beauftragt worden, das Haus als Generalunternehmer zu errichten. In rechtlicher Hinsicht sei die Bw. eindeutig als Bauherr und Bauwerber anzusehen. Im Baubescheid vom 23. März 1999 sei sie als Bauwerber angeführt. Darüber hinaus habe die Bw. das volle Baurisiko und das gesamte finanzielle Risiko zu tragen gehabt.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 11. April 2003 wurde der Bescheid vom 30. September 2002 "wegen Mangelhaftigkeit des Spruches" gemäß § 299 BAO aufgehoben, da verabsäumt worden sei, "die Wiederaufnahme des Verfahrens auszusprechen" (Spruchpunkt 1 des Bescheides vom 11. April 2003). Sodann verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens (Spruchpunkt 2 dieses Bescheides) und erließ einen berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid (Spruchpunkt 3), mit dem (wie bereits im Bescheid vom 30. September 2002) Baukosten von 1.630.000 S, Projektkosten von 60.000 S sowie eine Vermittlungsprovision von 18.216 S in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurden. Der Bescheid enthält den Hinweis, dass die Berufung vom 16. Oktober 2002 gemäß § 274 BAO auch als gegen den berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid (Ersatzbescheid) eingebracht gelte.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Mai 2003 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Laut Vereinbarung der Bw. mit der C.GmbH habe diese Firma das Projekt für die Reihenhausanlage entwickelt, die Planung organisiert, den Baubescheid erwirkt und den

Abschluss des Bauvertrages vermittelt. Das Bauansuchen vom 25. Mai 1998 sei von der B.GmbH. gestellt worden. Im Bauvertrag vom 22. März 1999 sei als Vertragsgrundlage unter anderem die Bau- und Ausstattungsbeschreibung gemäß Projektunterlagen angeführt. Für die Erstellung des Bebauungsplanes sei bereits ein Gesamtkonzept vorgelegen. Diese Planung sei auch für die Vermittlungsfähigkeit des Projektes von ausschlaggebender Bedeutung gewesen, sodass eine betreffende Planung üblicherweise bereits vor Abschluss des Kaufgeschäfts bestanden habe. Der Bauvertrag sei noch vor dem Grundstückskaufvertrag abgeschlossen worden. Allein daraus sei zu ersehen, dass der Wille der Bw. auf den Erwerb eines Grundstücks mit zu errichtendem Gebäude gerichtet gewesen sei. In rechtlicher Hinsicht sei daher die Bauherreneigenschaft der Bw. nicht gegeben.

Mit Schreiben vom 18. Juni 2003 beantragte die Bw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Es habe keineswegs ein fertiges Planungs-, Vertrags- und Finanzierungskonzept bestanden. Am 22. Februar 1999 habe die Bw. erstmals mit Baumeister H.S. über die Pläne gesprochen. H.S. habe die von der Bw. geänderten Pläne zur Einsicht mitgenommen. Nach dem Baubeginn Anfang März 1999 sei die Bw. fast jeden Tag auf der Baustelle gewesen, um den Fortgang zu kontrollieren. Am 29. März 1999 sei der Keller fertig gewesen, am 6. April 1999 das Erdgeschoß und bis Ende Mai 1999 der gesamte Rohbau. Dann habe der Innenausbau begonnen. Zwischenzeitlich hätten immer wieder Besprechungen mit dem Baumeister stattgefunden; Probleme, Fragen und Unklarheiten habe die Bw. mit H.S. eigenverantwortlich geregelt. Das Preis- und Baurisiko sei bei der Bw. gelegen, habe doch die C.GmbH jedwede Haftung für die Durchführbarkeit der Planunterlagen und des Baubescheides ausgeschlossen. Die Pläne für das Reihenhaus seien, wie beschrieben, mit der bauausführenden Firma geändert und umgestaltet worden: Im Außenbereich seien statt der Garage ein Carport geplant und der Haupteingang in den Bereich des Carports verlegt worden, an der Ostseite sei statt der Eingangstüre ein drittes Fenster geplant worden. Das Carport reiche bis zur Grundstücksgrenze, an der Südwestseite sei das Dach des Carports ein Stück weit über die selbst angelegte Terrasse gezogen worden. Auch Gartenmauern und Garten seien von der Bw. angelegt worden. Die Bw. habe bei der S.GmbH. lediglich ein Ausbauhaus in Auftrag gegeben. Den Innenbereich habe sie selbst geplant und nach ihrer Vorstellung ausgebaut. Die Bw. habe daher sehr wohl Einfluss auf die bauliche Gestaltung ihres Hauses genommen. Um das Reihenhaus finanzieren zu können, habe sie Finanzierungspläne erstellen lassen und danach einen Privatkredit aufgenommen. Nach den in der Rechtsprechung entwickelten Kriterien sei die Bauherreneigenschaft der Bw. anzuerkennen.

Im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz schilderte die Bw. den Hergang des Bauvorhabens wie folgt:

Ungefähr zu Weihnachten 1998 habe sich die Bw. bei der B.GmbH., Zweigstelle W., nach Angeboten erkundigt, dort jedoch die Auskunft erhalten, dass zur Zeit kein geeignetes Projekt vorhanden sei. Noch im Dezember 1998 sei der Bw. seitens der B.GmbH., und zwar von H.X., jedoch mitgeteilt worden, dass bei dem Grundstück in K. ein Käufer zurückgetreten sei. Zu diesem Zeitpunkt sei mit der Bauführung der beiden Nachbarhäuser schon begonnen, die Keller seien bereits errichtet gewesen. Beim Erstgespräch habe H.X. der Bw. Kopien der Baupläne ausgehändigt und ihr Projektunterlagen mit der Aufschrift "B.Immobilien" gezeigt, die eine farbige Modellzeichnung der Häuser und auch ein Beiblatt mit der Auflistung der Kosten beinhalteten; dabei habe H.X. angekündigt, dass die Bw. eine neue Projektmappe erhalten solle; diese habe sie in der Folge jedoch nicht bekommen. Von der Bw. darauf angesprochen, ob er einen Baumeister empfehlen könne, habe H.X. die S.GmbH. genannt, die auch die Nachbarhäuser errichte. Die Bw. hätte aber auch einen anderen Baumeister beauftragen können. Bezuglich der Baukosten habe H.X. einen Richtwert genannt. Die von H.X. erhaltenen Pläne habe die Bw. unter Mithilfe ihres Bruders, der Zivilingenieur sei, geändert, so wie im Vorlageantrag beschrieben. In der Folge habe die Bw. mit H.S. Kontakt aufgenommen, der sich die geänderten Pläne angeschaut und der Bw. sodann mitgeteilt habe, was machbar sei. Dabei habe H.S. in keiner Weise angedeutet, dass die gewünschten Änderungen mit H.X. abgesprochen werden müssten. Eine Bau- und Ausstattungsbeschreibung habe die Bw. von H.X. nicht erhalten. Die S.GmbH. müsse jedoch von einem vorhandenen Kostenvoranschlag ausgegangen sein, nach den Wünschen der Bw. seien noch Leistungen dazu- bzw. herausgenommen worden, wodurch sich schlussendlich der im Bauvertrag angeführte Preis ergeben habe. Die S.GmbH. sollte auch den Innenausbau übernehmen, dazu sei bereits ein Kostenvoranschlag erstellt worden. Aus Termingründen habe die Bw. den Innenausbau in der Folge jedoch bei einer anderen Firma in Auftrag gegeben. Eine Anzeige an das Bauamt sei bezüglich der von der Bw. vorgenommenen Planänderungen nicht erforderlich gewesen (Besprechungen am 31. März 2004 und am 16. Februar 2005).

Im Zuge ergänzender Ermittlungen wurden vom Finanzamt Auskünfte bei der Firma S.GmbH. eingeholt. H.S. gab an, unter anderem beim Reihenhausprojekt in K. sei J.X. (Anmerkung: der Vater von H.X.) mit den Einreichplänen und einer Bau- und Ausstattungsbeschreibung an den Bauunternehmer herangetreten, um ihn als Generalunternehmer zu gewinnen. Die Verhandlungen mit den Subunternehmern habe ebenfalls J.X. geführt. Die Fixpreise, welche J.X. mit der Bauunternehmung (im Wege der Anbotslegung) ausgehandelt habe, hätten später keine Änderung mehr erfahren. Sonderausstattungen, welche in der Bau- und Ausstattungsbeschreibung nicht enthalten, jedoch von J.X. den Kunden zugesagt worden seien, seien bei der Provision, welche die C.GmbH für die Vermittlung der Bauverträge in

Rechnung gestellt habe, in Abzug gebracht worden. Die Bauvertragsgrundlagen stammten von J.X., ebenso die Vertragsformulare. Die Bauverträge seien der S.GmbH., bereits von den Bauwerbern unterfertigt, von J.X. zur Unterschrift übermittelt worden (Niederschrift vom 23. Juli 2004). Über Vorhalt der Ausführungen der Bw. gab H.S. am 4. Februar 2005 telefonisch ergänzend an, er könne sich im Einzelfall an den Zeitablauf nicht mehr genau erinnern; es könne wohl sein, dass er schon vor Abschluss des Bauvertrages mit der Kundin ein Gespräch geführt habe. Planung und Preis seien jedoch stets zwischen J.X. (oder einem seiner Söhne) und dem jeweiligen Kunden ausgemacht worden. H.S. habe bei den Projekten nur als Baumeister mitgewirkt, allenfalls habe er über Kundenwunsch Änderungen bei der Innenraumplanung vorgenommen. Die Aussagen von H.S. wurden der Bw. bei einer Besprechung am 16. Februar 2005 zur Kenntnis gebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

a) Nach den vorliegenden Verträgen, den Auskünften der Bw. und des im Berufungsverfahren befragten Baumeisters und nach Einsichtnahme in den Bauakt der Gemeinde K. steht folgender Sachverhalt fest:

Geschäftsgegenstand der mit Gesellschaftsvertrag vom 21. Februar 1997 gegründeten C.GmbH war die Projektierung von Wohnbauanlagen und die Vermittlung von Immobiliengeschäften. Im Firmenbuch eingetragener Alleingesellschafter und Geschäftsführer war M.X.; auf Grund einer Treuhandvereinbarung kam diesem jedoch in Bezug auf 75,5 % des Stammkapitals der Gesellschaft lediglich die Stellung eines Treuhänders zu, und zwar hinsichtlich 51 % des Stammkapitals für seinen Vater J.X. und hinsichtlich 24,5 % des Stammkapitals für seinen Bruder H.X.. J.X. war (dienstältester) Angestellter der B.GmbH., Zweigstelle W., die ebenfalls im Bereich der Immobilienvermittlung tätig war. Auch H.X. war bei der B.GmbH., Zweigstelle W., angestellt.

Die B.GmbH. ihrerseits ist eine Tochtergesellschaft der A.GmbH., mit der ein Ergebnisabführungsvertrag besteht.

Die A.GmbH. war außerbücherliche Eigentümerin einer Liegenschaft in EZ xx Grundbuch M., die laut Vermessungsurkunde vom 12. Februar 1997 bzw. laut Teilungsplan vom 24. Juni 1998 in die Parzellen Nr. x/14, x/15 und x/2 geteilt wurde. Unter Einbindung der Gemeinde wurde festgelegt, dass auf der Liegenschaft eine Reihenhausanlage entstehen sollte. Die neu gebildeten Parzellen wurden von der B.GmbH. zum Verkauf angeboten. Bei der B.GmbH. lagen für die Kaufinteressenten Projektunterlagen (mit Modellzeichnungen, Plänen sowie einer Bau- und Ausstattungsbeschreibung) für die aus drei Häusern bestehende Reihenhausanlage "Z.-Anlage" auf, in denen jeweils der Grundpreis, die Baukosten sowie Vorleistungskosten

(von je 60.000 S) angegeben waren. Die Projektunterlagen tragen den Aufdruck "Beratung und Verkauf B.GmbH.", teilweise auch den Zusatz "Projektentwicklung und Organisation: C.GmbH".

Am 25. Mai 1998 wurde namens der B.GmbH., Filiale W., ein (von J.X. unterschriebenes) Bauansuchen betreffend den Neubau einer Reihenhausanlage auf den Grundparzellen Nr. x/14, x/15 und x/2 bei der Gemeinde K. eingereicht. Dem Bauansuchen waren die von Architekt DI F. erstellten Baupläne angeschlossen. Auch Baubeschreibung (vom 25. Mai 1998) und Bauabsteckung (vom 24. Juni 1998) weisen die B.GmbH. als Bauwerberin aus. Mit Fax vom 22. Juni 1998 teilte die B.GmbH., Zweigstelle W., der Gemeinde K. die Namen und Anschriften der Kaufinteressenten ("Bauwerber") für die drei Häuser mit, das waren hinsichtlich des "Hauses 2" und des "Hauses 3" die nummehrigen Eigentümer und hinsichtlich des auf der Grundparzelle x/14 vorgesehenen "Hauses 1" der damalige Kaufinteressent. Die Bauverhandlung hat am 14. Juli 1998 für alle drei Häuser gemeinsam stattgefunden; laut Verhandlungsniederschrift waren dabei die Kaufinteressenten (im Verhandlungsprotokoll als "außerbücherliche Eigentümer" der Grundparzellen bezeichnet) sowie J.X. für die B.GmbH. (im Verhandlungsprotokoll als Bauwerberin bezeichnet) anwesend. Die Baubewilligungsbescheide betreffend das "Haus 2" und das "Haus 3" sind - nach Vorlage der Kaufverträge - am 18. November 1998 an die jeweiligen Käufer ergangen. Der Baubewilligungsbescheid betreffend das "Haus 1" (auf der Grundparzelle x/14) datiert vom 23. März 1999 und ist an die Bw. gerichtet. Alle drei Baubescheide nehmen auf das "mit Eingabe vom 25.5.1998" gestellte Bauansuchen Bezug.

Am 22. März 1999 hat die Bw. den Grundstückskaufvertrag unterschrieben, für die A.GmbH. als Verkäuferin wurde dieser Vertrag am 29. März 1999 unterfertigt.

Mit Bauvertrag vom 22. März 1999 erteilte die Bw. der S.GmbH. den Auftrag, auf der Grundparzelle Nr. x/14 Grundbuch M. in K. "auf Basis der nachstehend angeführten Vertragsgrundlagen" als Generalunternehmer eine Reihenhaushälfte zu errichten. Als Vertragsgrundlagen sind in Punkt III des Bauvertrages unter anderem der Baubescheid und die dem Baubescheid zu Grunde liegenden Planunterlagen sowie die "Bau- und Ausstattungsbeschreibung gemäß Projektunterlagen" angeführt. Als Entgelt ist im Bauvertrag ein Fixpreis von 1.630.000 S brutto genannt (Punkt VI), der alle Leistungen beinhaltet, wie sie in den unter Punkt III des Vertrages aufgelisteten Vertragsgrundlagen angeführt seien (Punkt VIII). Die Vertragsparteien bestätigten, sämtliche unter Punkt III. angeführten Vertragsunterlagen erhalten bzw. diese vollinhaltlich zur Kenntnis genommen zu haben (Punkt XII).

J.X. war mit den Einreichplänen und einer Bau- und Ausstattungsbeschreibung an die S.GmbH. herangetreten, um sie für die Reihenhausanlage als Generalunternehmer zu gewinnen. Die Bauvertragsgrundlagen stammten von J.X., ebenso die Vertragsformulare. Die im Angebot an J.X. enthaltenen Preise der Bauunternehmung waren Fixpreise.

Am 16. März 1999 hatte die Bw. eine Vereinbarung mit der C.GmbH geschlossen, welche lautet:

"I.

Frau M.R. (Anmerkung: die Bw.) - in der Folge kurz Bauherr genannt - beabsichtigt, die Liegenschaft GST Nr. x/14 zu erwerben und darauf gemäß Bauvertrag mit der Firma S.GmbH. als Generalunternehmer eine Reihenhaushälfte zu errichten.

Die C.GmbH hat das Projekt für diese Reihenhausanlage entwickelt, die Planung organisiert, den Baubescheid erwirkt und den Abschluss des Bauvertrages vermittelt.

Die C.GmbH ist dabei mit Projektierungskosten, insbesondere Planungs- und Ausschreibungskosten in Vorlage getreten.

"II.

Der Bauherr verpflichtet sich nunmehr, der C.GmbH für die vorgenannte Organisationstätigkeit ein Honorar von 60.000 S inklusive Mehrwertsteuer zu bezahlen.

Das Honorar ist dann zur Zahlung fällig, wenn der Kaufvertrag über den Erwerb der Liegenschaft und der Bauvertrag von allen Vertragsteilen unterfertigt worden sind und der Baubescheid über die Errichtung der Reihenhaushälfte rechtskräftig geworden ist.

"III.

Die C.GmbH haftet in keiner Weise für die Verpflichtungen, die sich für die Vertragspartner des Bauherren aus dem Kaufvertrag bzw. Bauvertrag ergeben. Sie haftet auch in keiner Weise für die Durchführbarkeit der Planunterlagen sowie des Baubescheides und der Beschaffenheit des Bauplatzes, die C.GmbH garantiert nur die Rechtskraft des Baubescheides.

"IV.

Sofern sich aus einer Unzulänglichkeit der Planunterlagen ein Anspruch gegenüber dem Planverfasser für den Bauherren ergeben sollte, vereinbaren die Vertragsteile hiermit bereits die Abtretung von allfälligen Ansprüchen der C.GmbH gegenüber dem Planverfasser an den Bauherren.

"V.

Vom Vermittlungshonorar nicht eingeschlossen sind die im Zusammenhang mit dem Kaufvertrag stehenden Kosten und Vermittlungsgebühren, das gegenständliche Vertragsverhältnis bezieht sich ausschließlich auf die im Zusammenhang mit dem Bauwerk erbrachte Organisationsleistung und inkludiert die von der C.GmbH aufgewendeten Kosten für Bauplanung. Der Bauherr verpflichtet sich daher, der B.GmbH. für die Vermittlung des Kaufgeschäftes die übliche Maklerprovision von 3 % + 20 % MwSt des Kaufpreises nach Unterfertigung des Kaufvertrages zu bezahlen.

"VI.

Die Vertragsteile verzichten darauf, diese Vereinbarung wegen Irrtums anzufechten oder im Prozessfall eine derartige Einrede zu erheben."

Auf Grund dieser Vereinbarung hat die C.GmbH der Bw. am 20. April 1999 einen Betrag von 60.000 S in Rechnung gestellt.

Die Bw. hat an den ihr von H.X. übergebenen Bauplänen Änderungen hinsichtlich der Innenraumgestaltung vorgenommen. Die Außenansicht wurde insofern geändert, als die Eingangstüre sowie einzelne Fenster verlegt und an Stelle der Garage ein Carport (mit teilweiser Überdachung der Terrasse) errichtet wurden. Die Planänderungen wurden vor Abschluss des Bauvertrages mit Baumeister H.S. besprochen bzw. von ihm hinsichtlich ihrer "Machbarkeit" geprüft. Eine Änderungsanzeige an die Baubehörde war nicht erforderlich.

Der Bauvertrag mit der S.GmbH. bezieht sich auf die Errichtung eines "Ausbauhauses" ohne Innenausbau. Hinsichtlich des Leistungsumfangs wurden gegenüber dem Angebot des Generalunternehmers entsprechend den Wünschen der Bw. Adaptierungen vorgenommen, indem einzelne Positionen wegfielen (zB Asphaltierung vor dem Haus) bzw. dazukamen (zB die Errichtung einer Gartenmauer) oder sonst geändert wurden, zB hat die Bw. andere Fenster gewählt als im Angebot vorgesehen waren.

b) Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987, BGBI. Nr. 309/1987 (GrEStG 1987), unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen. Die Steuer wird nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 vom Wert der Gegenleistung berechnet. Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG 1987 ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff und nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 4 ff zu § 5, und die dort zitierte Judikatur).

Zur wortidenten Vorgängerbestimmung des § 11 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1955 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass unter Gegenleistung auch alles zu verstehen ist, was der Erwerber über einen Kaufpreis für das unbebaute Grundstück hinaus aufwenden muss. Erbringt ein Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben einem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer -, ist demnach zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen. Gegenstand eines der Grunderwerbsteuer im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegenden Kaufvertrages kann nämlich auch eine künftige Sache sein. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll; das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Entscheidend ist dabei der Zustand, in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 117b zu § 1 und Rz 88a zu § 5, und die dort wiedergegebene Rechtsprechung). Ist der Grundstückserwerber

an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, dann ist ein Kauf eines Grundstückes mit herzstellendem Gebäude anzunehmen, selbst wenn über diese Herstellung ein gesonderter Werkvertrag abgeschlossen wird. Bei einem solchen Käufer zählen auch die Herstellungskosten für das projektierte Gebäude zur Gegenleistung (VwGH 22.2.1997, 95/16/0116, sowie VwGH 26.1.1995, 93/16/0089, VwGH 18.12.1995, 93/16/0072, VwGH 30.5.1994, 92/16/0144 und VwGH 21.3.2002, 2001/16/0429). Gegenstand des Erwerbsvorganges ist ein Grundstück in bebautem Zustand auch dann, wenn zwischen den Verträgen ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist der Fall, wenn dem Erwerber auf Grund einer konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im wesentlichen feststehenden Preis angeboten wird und er dieses Angebot als einheitliches annimmt oder nur annehmen kann. Dabei können auf der Veräußererseite auch mehrere Personen als Vertragspartner auftreten. Nicht ausschlaggebend ist, dass der Grundstücksübereignungsanspruch und der Anspruch auf Errichtung des Gebäudes sich zivilrechtlich gegen verschiedene Personen richten. Entscheidend ist vielmehr, dass (auch) der den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag in ein Vertragsgeflecht miteinbezogen ist, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet ist, dem Erwerber als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück in bebautem Zustand zu verschaffen. Ohne Bedeutung ist es auch, wenn der Erwerber zunächst den Grundstückskaufvertrag abschließt und erst danach - wenn auch in engem zeitlichem Zusammenhang - den zur Errichtung des Gebäudes notwendigen Vertrag. Denn bereits die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebotes durch den Erwerber indiziert einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Grundstückserrichtung unabhängig von der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse, ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können. Der Annahme eines objektiven engen sachlichen Zusammenhangs steht nicht entgegen, wenn der Erwerber die Möglichkeit gehabt hätte, nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages den Vertrag über die Errichtung des Gebäudes nicht abzuschließen (BFH vom 23.11.1994, II R 53/94, BStBl. 1995 II 331, siehe Fellner, aaO, Rz 88b zu § 5, Ergänzung N 56/1 N).

c) Gemessen an diesen Kriterien ist die Bw. hinsichtlich der von der S.GmbH. auf Grund des Bauvertrages vom 22. März 1999 ausgeführten Bauleistungen (Errichtung eines Ausbauhauses ohne Innenausbau) nicht als Bauherr im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes anzusehen:

Das Gebäude ist Teil einer aus drei Häusern bestehenden Reihenhausanlage, die von der C.GmbH projektiert und geplant worden war. "Beratung und Verkauf" erfolgten, wie aus den Projektunterlagen hervorgeht, über die B.GmbH., Zweigstelle W.. Dabei hat sich deren Tätigkeit (durch die Angestellten J.X. und H.X.) keineswegs auf die Suche von Kaufinteressenten für die im Eigentum der Muttergesellschaft A.GmbH. stehenden Grundparzellen beschränkt. Im Mai 1998 hat J.X. namens der B.GmbH. bei der Gemeinde K. das Bauansuchen eingebracht, dem die (im Auftrag der C.GmbH erstellten) Baupläne angeschlossen waren. Bei der Bauverhandlung am 14. Juli 1998 war neben den (damaligen) Kaufinteressenten auch J.X. (für die B.GmbH. als "Bauwerberin") anwesend. Dem an die Bw. adressierten Baubescheid vom 23. März 1999 liegt das von J.X. (für die B.GmbH.) eingebrachte Bauansuchen zu Grunde.

Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrages am 22./29. März 1999 lagen daher nicht nur die (von der C.GmbH in Auftrag gegebenen) Baupläne bereits vor, sondern es war auch das über Initiative von J.X. eingeleitete Baubewilligungsverfahren soweit abgeschlossen, dass am 23. März 1999 der (von der C.GmbH "garantierte") Baubescheid ergehen konnte. Gleichzeitig mit dem Grundstückskaufvertrag hat die Bw. den Errichtungsvertrag mit einer Baufirma abgeschlossen. Der Bauvertrag war von J.X. (namens der C.GmbH) mit der Baufirma ausgehandelt worden, wobei später nur noch Adaptierungen des Leistungsumfangs nach Wunsch der Bw. vorgenommen wurden.

Der Bw. wurde demnach ein einheitliches Angebot unterbreitet, das den Erwerb der Grundparzelle sowie der Baupläne und die Errichtung eines "Ausbauhauses" durch einen Generalunternehmer zu einem im Wesentlichen bestimmten Preis beinhaltete. Zwischen Grundstückserwerb und Hausbau bestand sohin ein enger sachlicher Zusammenhang. Dass auf der Anbieterseite mehrere Personen bzw. Gesellschaften auftraten und Verträge (Grundstückskaufvertrag, Bauvertrag, Projektkostenvereinbarung) deshalb mit verschiedenen Vertragspartnern abgeschlossen wurden, ist rechtlich unerheblich.

Die Bw. wendet ein, nach den in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entwickelten "drei Bedingungen" - Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung, Tragung des Baurisikos, Tragung des finanziellen Risikos der Bauführung - liege die Bauherreneigenschaft nicht nur im zivilrechtlichen, sondern auch im steuerlichen Sinne vor.

Auf Grund der Begründung von Rechtsbeziehungen mit dem Bauführer (als Generalunternehmer) ist zwar das Baurisiko bei der Bw. gelegen, da sie selbst aus dem Bauvertrag unmittelbar berechtigt und verpflichtet wurde; nach Punkt III. der Vereinbarung mit der C.GmbH war eine Haftung der Projektgesellschaft für die sich aus dem Bauvertrag ergebenden Verpflichtungen (der S.GmbH.) ausdrücklich ausgeschlossen. Nach den in der

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erarbeiteten Kriterien ist der Käufer aber nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er neben dem Baurisiko auch das finanzielle Risiko der Bauführung zu tragen hat und auf die bauliche Gestaltung des Hauses - und zwar auf die Gesamtkonstruktion - Einfluss nehmen kann; die genannten Voraussetzungen müssen gemeinsam vom Beginn der Planungsphase an auf Seiten der Erwerber vorliegen, wollen sie als Bauherren angesehen werden (vgl. Fellner, aaO, Rz 90 zu § 5 GrEStG und die dort zitierte Judikatur). Dem Bauherrn obliegt es, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten. Diese typischerweise vom Bauherrn wahrgenommenen Agenden hat hier jedoch weitgehend die Projektgesellschaft übernommen. Im Rahmen des Gesamtkonzeptes der Anlage und der von Architekt DI F. im Auftrag der Projektgesellschaft erstellten, auch der Baubehörde bereits vorliegenden Planung konnte die Bw. zwar die Innenraumgestaltung verändern; bezüglich der Außengestaltung hat sie Änderungen im Bereich der Türen und Fenster sowie der Gestaltung des Carports (samt teilweiser Überdachung der Terrasse) vorgenommen. Auf die bauliche Gestaltung ihres Hauses in seiner Gesamtkonstruktion konnte die Bw. jedoch keinen wesentlichen Einfluss mehr nehmen. Durch die im Bauvertrag getroffene Fixpreisvereinbarung war der Bw. (hinsichtlich der von der S.GmbH. erbrachten Bauleistungen) auch das Preisrisiko weitgehend abgenommen.

An dieser Stelle ist festzuhalten, dass das Finanzamt die Bauherreneigenschaft der Bw. nur in Bezug auf die von der S.GmbH. erbrachten Bauleistungen (Errichtung eines "Ausbauhauses") verneint hat; hingegen wurden die Kosten des nachfolgenden, von der Bw. selbst organisierten Innenausbaus in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer nicht einbezogen.

Auf Grund des von Anbieterseite vorbereiteten und von der Bw. angenommenen einheitlichen Angebotes kann dem Finanzamt im Ergebnis nicht entgegengetreten werden, wenn es im angefochtenen Bescheid davon ausgegangen ist, dass Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück samt zu errichtendem Gebäude ("Ausbauhaus") gewesen ist. Zur Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG 1987 zählten daher auch die Baukosten (laut Bauvertrag mit der S.GmbH.) sowie die übernommenen sonstigen Leistungen, nämlich die von der Bw. an die C.GmbH zu leistende Projektkostenabgeltung sowie die an die B.GmbH. zu bezahlende "Vermittlungsprovision", welche (auf Grund des Ergebnisabführungsvertrages) letztlich der A.GmbH. (als Verkäuferin des Grundstücks) zugekommen ist.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 19. Juli 2005

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei