

## Berufungsentscheidung

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

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage (Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG 1987): 75.623,35 €,  
Grunderwerbsteuer: 2.646,82 €

Die Fälligkeit der Abgabe bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 18./19. Juli 2000 erwarben der Berufungswerber (Bw.) und Frau Sigrid K. (als gemeinsame Käufer) von der A.GmbH als Verkäuferin das Grundstück Nr. x/2 in E. um den Gesamtkaufpreis von 564.200 S je zur ideellen Hälfte.

Mit Bescheid vom 5. September 2000 schrieb das Finanzamt dem Bw. Grunderwerbsteuer vor. Als Bemessungsgrundlage wurden Kaufpreis und Vermessungskosten (jeweils zur Hälfte) angesetzt.

Mit Ausfertigungsdatum 4. Oktober 2002 erließ das Finanzamt einen "Bescheid im gemäß § 303 BAO wiederaufgenommenen Verfahren", mit dem die Grunderwerbsteuer - unter Einbeziehung von 50 % der Bau- und Projektkosten eines in der Folge errichteten Reihenhauses (746.093,91 S + 30.000 S) - neu bemessen wurde. Begründend führte das Finanzamt aus, durch die Firma A.GmbH sei das Projekt entwickelt und die Planung organisiert, aber auch der Bauvertrag über die Errichtung des Hauses vermittelt worden. Durch diese von der Verkäuferin des Grundstücks erbrachte "weitere Organisation" liege trotz

zivilrechtlicher Trennung der Rechtsgeschäfte - betreffend Grundstückserwerb und Hausbau - wirtschaftlich ein Erwerb des Grundstückes samt Bauwerk vor. Die Intention des Organisators bzw. Vermittlers und Verkäufers sei dahin gegangen, ein ausbau- bzw. schlüsselfertiges Objekt zu vermitteln; auch sei das Interesse der Käufer auf den Erwerb des Grundstückes samt Bauwerk gerichtet gewesen. Demnach sei aus steuerlicher Sicht die Bauherreneigenschaft des 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 A.GmbH in Rechnung gestellten Projektierungskosten und die Vermessungskosten. 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 Schriftsatz vom 7. November 2002 von einem Rechtsanwalt in Vertretung des Bw. Berufung erhoben. Eine Vollmachtsurkunde wurde nicht vorgelegt, jedoch enthält der Schriftsatz den Vermerk "Vollmacht erteilt". Begründend wurde ausgeführt, sonstige Leistungen im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz seien nur solche Leistungen, zu denen sich der Erwerber im Zusammenhang mit dem Ankauf des Grundstückes verpflichtet habe. Der Bw. habe sich im Kaufvertrag weder verpflichtet, einen Bauvertrag zu unterfertigen, noch habe die Verpflichtung zur Errichtung eines bestimmten Hauses bestanden. Die Verkäuferin habe dem Erwerber lediglich den Abschluss eines Bauvertrages vermittelt. Der Abschluss des Bauvertrages sei jedoch nicht Bedingung des Kaufgeschäftes gewesen. Der Bauvertrag sei als selbständiges Rechtsgeschäft mit einem der Verkäuferin fremden Unternehmer abgeschlossen worden. Hinsichtlich des späteren Hausbaues stehe der Erwerber in keinerlei Rechtsbeziehung zur Verkäuferin. Die "steuerrechtliche Verknüpfung" dieser beiden Verträge sei daher nicht statthaft. Auch die von der Verkäuferin angesprochene Provision für die Vermittlung des Bauauftrages und die Projektierungsarbeiten stelle keine Gegenleistung zum Kaufvertrag dar, sondern beziehe sich auf den getrennt abgeschlossenen Bauvertrag. Der Bw. habe ein unbebautes Grundstück erworben. Die Steuerfestsetzung sei daher "gänzlich losgelöst von den gesetzlichen Bestimmungen". Beantragt werde, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 11. April 2003 wurde der Bescheid vom 4. Oktober 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

4. Oktober 2002) Baukosten von 746.093,91 S sowie Projektkosten von 30.000 S in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurden. Der Bescheid enthält den Hinweis, dass die Berufung vom 7. November 2002 gemäß § 274 BAO auch als gegen den berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid (Ersatzbescheid) eingebracht gelte. Ungeachtet des im Berufungsschreiben vom 7. November 2002 enthaltenen Vertretungshinweises ("Vollmacht erteilt") ist der Bescheid vom 11. April 2003 an den Bw. persönlich adressiert worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Mai 2003 wies das Finanzamt die Berufung vom 7. November 2002 "gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens und den berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid vom 4.10.2002 und vom 11.4.2003" als unbegründet ab. Laut Vereinbarung des Bw. mit der A.GmbH habe diese Firma das Projekt für die Reihenhausanlage entwickelt, die Planung organisiert, den Baubescheid erwirkt und den Abschluss des Bauvertrages vermittelt. Im Bauvertrag vom 18.7./20.7.2000 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 Kaufgeschäftes bestanden habe. In rechtlicher Hinsicht sei auf Grund des angebotenen Vertragsbündels und des vom Organisator angebotenen Gesamtkonzeptes die Bauherreneigenschaft des Bw. nicht gegeben. Die Berufungsvorentscheidung wurde dem anwaltlichen Vertreter des Bw. zugestellt.

Mit Schriftsatz vom 20. Juni 2003 beantragte der Vertreter des Bw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend wurde vorgebracht, dass der angefochtene Bescheid, den die Abgabenbehörde offenbar selbst mit Bescheid vom 11. April 2003 aufgehoben habe, rechtlich nicht mehr existiere. Schon deshalb wäre der Berufung vom 7. November 2002, über welche die Berufungsvorentscheidung abspreche, Folge zu geben gewesen. Ein berichtigter Grunderwerbsteuerbescheid vom 11. April 2003, auf den in der Berufungsvorentscheidung hingewiesen worden sei, sei dem ausgewiesenen Vertreter des Bw. nie zugestellt worden. In der Sache selbst sei die Argumentation des Finanzamtes insoweit verfehlt, als die Verkäuferin der Liegenschaft ehemals nicht mit der Errichtung des Wohnhauses beauftragt worden sei. Die Käufer hätten lediglich die von der Verkäuferin erstellte Planung übernommen, jedoch eigenständig den Bauauftrag erteilt. Sie hätten jedoch nicht von der Verkäuferin gleichsam das Reihenhaus selbst miterworben. Gegenüber der Verkäuferin bestünden im Hinblick auf die Errichtung des Hauses keinerlei Gewährleistungsansprüche. Die Annahme eines einheitlichen Grund- und Hauskaufes sei eine tatsächenwidrige Fiktion der Abgabenbehörde. Der Berufung "gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens" sei im Übrigen schon aus verfahrensrechtlicher Sicht Folge zu geben, da "in diesem angefochtenen Bescheid verabsäumt wurde, die Wiederaufnahme des Verfahrens auszusprechen und gleichzeitig einen berichtigten Bescheid zu erlassen".

Im weiteren Verlauf des Verfahrens hat das Finanzamt im Zuge ergänzender Ermittlungen Auskünfte beim Bauunternehmen H.GmbH. eingeholt. Die mit Ing. W.H. und A.H. aufgenommene Niederschrift vom 26.5.2004 und die von den Auskunftspersonen erhaltenen Unterlagen wurden dem Vertreter des Bw. mit Schreiben vom 11. August 2004 zur Kenntnis gebracht. In einer Stellungnahme vom 27. August 2004 wies der Vertreter des Bw. nochmals darauf hin, dass die Fa. A.GmbH zwar den Bauvertrag vorbereitet und als Maklerin vermittelt habe, die Bauwerber sodann jedoch selbst mit dem Bauführer kontrahiert hätten.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

**I. Zur Zustellung der Bescheide vom 11. April 2003:**

Gemäß § 8 Rechtsanwaltsordnung ersetzt vor allen Gerichten und Verwaltungsbehörden die Berufung eines Rechtsanwaltes auf die Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis. Eine allgemeine Vollmacht schließt grundsätzlich auch die Zustellvollmacht mit ein. Nach § 103 Abs. 2 BAO in der Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2003, BGBl. I Nr. 124/2003, war jedoch eine Zustellungsbevollmächtigung Abgabenbehörden gegenüber unwirksam, wenn sie sich nicht auf alle Erledigungen erstreckte, die im Zuge eines Verfahrens ergehen oder Abgaben betreffen, hinsichtlich derer die Gebarung gemäß § 213 BAO zusammengefasst verbucht wird. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war die Abgabenbehörde in den Fällen des § 103 Abs. 2 BAO nur dann zur Zustellung von Erledigungen an einen (gewillkürten) Vertreter verpflichtet, wenn dieser die ausdrückliche Erklärung abgegeben hatte, dass alle dem Vollmachtgeber zugesuchten Erledigungen dem Bevollmächtigten zuzustellen seien, die im Zuge eines Verfahrens ergehen (oder Abgaben betreffen, hinsichtlich derer die Gebarung gemäß § 213 BAO zusammengefasst verbucht wird, was hier nicht vorliegt). Dies galt auch dann, wenn ein Rechtsanwalt einschritt. Auch dieser musste ungeachtet des Umstandes, dass die Berufung auf die Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis ersetzt, auf Grund des im Abgabenverfahren anzuwendenden § 103 Abs. 2 BAO eine Erklärung hinsichtlich der Zustellungsbevollmächtigung abgeben; ohne eine solche Erklärung war die Abgabenbehörde zur Zustellung von Erledigungen an den einschreitenden Rechtsanwalt nicht verpflichtet (VwGH 19.12.2002, 98/15/0210; VwGH 17.12.2001, 97/14/0105; VwGH 28.1.1998, 95/13/0273; VwGH 10.12.1997, 97/13/0212 nach Ablehnung der Beschwerde mit Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 8.10.1997, B 3674/95).

Nach § 103 Abs. 2 BAO in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2003, BGBl. I Nr. 124/2003, ist eine Zustellungsbevollmächtigung Abgabenbehörden gegenüber unwirksam, wenn sie ausdrücklich auf nur einige dem Vollmachtgeber zugesuchte Erledigungen eingeschränkt ist, die im Zuge eines Verfahrens ergehen, oder ausdrücklich auf nur einige jener Abgaben eingeschränkt ist, deren Gebarung gemäß § 213 BAO zusammengefasst verbucht wird. Nach der (ab 20. Dezember 2003 geltenden) Neufassung des § 103 Abs. 2 BAO ist nun die Berufung des Rechtsanwaltes auf die ihm erteilte Vollmacht auch für die Zustellungsbevollmächtigung ausreichend. Diese verfahrensrechtliche Bestimmung ist (seit dem 20. Dezember 2003) in allen offenen Abgabenverfahren anzuwenden. Die Frage aber, ob ein Bescheid ordnungsgemäß (und damit rechtswirksam) zugestellt wurde, muss nach der Rechtslage im Zeitpunkt seiner Bekanntgabe (§ 97 BAO) beurteilt werden. Zum Zeitpunkt der Erlassung der Bescheide vom 11. April 2003 war das Finanzamt nach der damals geltenden

Rechtslage nicht verpflichtet, die Zustellung an den einschreitenden Rechtsanwalt vorzunehmen. Diese Bescheide sind mit der Zustellung an den Bw. daher rechtswirksam geworden.

Danach ergibt sich folgender Verfahrensstand:

Nach Ergehen des Erstbescheides vom 5. September 2000 setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 4. Oktober 2002 die Grunderwerbsteuer neu fest, ohne allerdings im Bescheidspruch die Wiederaufnahme des Verfahrens zu verfügen. Nachdem der (ohne verfahrensrechtliche Grundlage ergangene und damit rechtswidrige) Bescheid vom 4. Oktober 2002 durch Aufhebung gemäß § 299 BAO aus dem Rechtsbestand beseitigt war, hat das Finanzamt unter gleichzeitiger Aufhebung des Erstbescheides vom 5. September 2000 die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt und einen neuen (Sach-)Bescheid betreffend Grunderwerbsteuer erlassen (Bescheide vom 11. April 2003). Gegen den Bescheid vom 4. Oktober 2002 - dessen Spruch, wie ausgeführt, keine Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens, sondern lediglich die Festsetzung von Grunderwerbsteuer zum Gegenstand hatte - war Berufung eingebbracht worden. Der Bescheid vom 11. April 2003 enthält den Hinweis, dass diese Berufung - nach Aufhebung des angefochtenen Bescheides gemäß § 299 BAO und Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens - gemäß § 274 BAO nun auch als gegen den neuen (Sach-)Bescheid betreffend Grunderwerbsteuer (vom 11. April 2003) gerichtet gilt. Gegen die erst am 11. April 2003 ergangene Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens ist nach der Aktenlage kein Rechtsmittel erhoben worden. Zu entscheiden ist daher ausschließlich über die Berufung gegen den Sachbescheid betreffend Grunderwerbsteuer.

## **II. Zur Frage der Bauherreneigenschaft:**

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

Geschäftsgegenstand der mit Gesellschaftsvertrag vom 21. Februar 1997 gegründeten A.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 51 % des Stammkapitals der Gesellschaft lediglich die Stellung eines Treuhänders für seinen Vater J.X. zu. J.X. war (dienstältester) Angestellter der B.GmbH., Zweigstelle W., die auch im Bereich der Immobilienvermittlung tätig war. Mit 31. März 2000 wurde dieses Dienstverhältnis beendet.

Die A.GmbH war auf Grund des Kaufvertrages vom 2./9. Juni 1997 außerbücherliche Eigentümerin des Grundstücks Nr. x in E.. Am 21. Mai 1997 reichte die A.GmbH als Bauwerberin unter Anschluss der von Architekt Mag. A. erstellten Einreichpläne bei der

Gemeinde E. ein Bauansuchen betreffend die Errichtung einer Reihenhausanlage, bestehend aus einem Einzelhaus (auf der neu gebildeten Grundparzelle x/1) und einem Doppelwohnhaus (auf den neuen Grundparzellen x/2 und x/3), ein. Bei der Bauverhandlung am 5. August 1997 war die A.GmbH durch J.X. und dessen Sohn M.X. vertreten. Die Baubewilligungen wurden der A.GmbH mit Bescheiden der Gemeinde E. vom 21. Jänner 1998 erteilt.

Das Projekt "Reihenhausanlage E., H.Weg" wurde bei der B.GmbH., Zweigstelle W., zum Verkauf angeboten, und zwar in den Varianten "Ausbauhaus" und "schlüsselfertig". Ein aktenkundiger Werbedruck enthält den Hinweis, dass die Anlage "vom heimischen Baumeister Fa. H.GmbH. in bekannt guter Bauqualität errichtet" werde. Dazu wurde den Interessenten eine Informationsmappe mit einer Bau- und Ausstattungsbeschreibung präsentiert, derzufolge die Reihenhäuser in der angebotenen "Ausbauhausvariante" wie folgt "übergeben" werden sollten: Außenfassade fertig, Allgemeinflächen befestigt, die Zufahrt befestigt, das Hausinnere als Rohbau. Sämtliche angeführte Leistungen würden "von einem Generalunternehmer erbracht und dem Bauwerber als Auftraggeber mängelfrei übergeben". Der angebotene Preis verstehe sich als Fixpreis inklusive Mehrwertsteuer und beinhalte sämtliche in der Bau- und Ausstattungsbeschreibung detailliert beschriebenen Leistungen. Sonderwünsche des Auftraggebers seien möglich, sofern diese rechtzeitig dem Generalunternehmer mitgeteilt würden. Die sich daraus ergebenden Mehrkosten seien mit dem Generalunternehmer direkt abzurechnen. Die Informationsmappe trug die Aufschrift "Reihenhausanlage E., H.Weg - Verkauf und Beratung: B.GmbH., Zweigstelle W.; Projektentwicklung, Organisation: A.GmbH."

Hinsichtlich der Baukosten hatte J.X. auf Basis der Pläne von Architekt Mag. A. ein Angebot der Fa. H.GmbH eingeholt. Das Anbot der Fa. H.GmbH., gerichtet an die B.GmbH., Zweigstelle W., datiert vom 25. August 1997. Die von der Fa. H.GmbH. mit dem Anbot erstellte Leistungsbeschreibung wurde als Basis für die von der B.GmbH., Zweigstelle W., den Kunden präsentierten Projektunterlagen (Informationsmappe) verwendet.

Am 18. Juli 2000 hat der Bw. (zusammen mit Frau Sigrid K.) den Grundstückskaufvertrag mit der A.GmbH unterschrieben.

Am selben Tag unterfertigten der Bw. und Frau Sigrid K. einen Bauvertrag, mit dem sie der Fa. H.GmbH. den Auftrag erteilten, "auf Basis der nachstehend angeführten Vertragsgrundlagen" als Generalunternehmer eine Doppelhaushälfte 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 1,450.000 S brutto genannt (Punkt VI.), der die Leistungen enthalte, wie sie in den unter Punkt III. des Vertrages aufgelisteten Vertragsgrundlagen angeführt seien. Für

darüber hinausgehende Leistungen bedürfe es eines schriftlichen Zusatzauftrages der Bauherren (Punkt VIII.). Die Vertragsparteien bestätigten, sämtliche unter Punkt III. angeführten Vertragsgrundlagen erhalten bzw. diese vollinhaltlich zur Kenntnis genommen zu haben (Punkt XII). Vom Bauführer wurde der Vertrag am 20. Juli 2000 unterschrieben.

Nach Auskunft von Ing. W.H. und A.H. wurden die Kunden der Bauunternehmung durch J.X. vermittelt. Die Vordrucke der Bauverträge stammten ebenfalls von J.X.. Die darin enthaltenen Fixpreise waren zwischen der Fa. H.GmbH. und J.X. ausverhandelt worden.

Ebenfalls am 18. Juli 2000 unterfertigten der Bw. und Frau Sigrid K. eine Vereinbarung mit der A.GmbH, welche lautet:

"I.

*Frau Sigrid K. und Herr F. (Anmerkung: der Bw.) - in der Folge kurz Bauherr genannt - beabsichtigen, die Liegenschaft ... zu erwerben und darauf gemäß Bauvertrag mit der Firma H.GmbH. als Generalunternehmer eine Doppelhaushälfte zu errichten.*

*Die A.GmbH hat das Projekt für diese Doppelhausanlage entwickelt, die Planung organisiert, den Baubescheid erwirkt und den Abschluss des Bauvertrages vermittelt. Die A.GmbH ist dabei mit Projektierungskosten, insbesondere Planungs- und Ausschreibungskosten in Vorlage getreten.*

II.

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

*Das Honorar und die Erschließungskosten sind 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 Doppelhaushälfte rechtskräftig geworden ist.*

III.

*Die A.GmbH haftet in keiner Weise für die Verpflichtungen, die sich für die Vertragspartner des Bauherrn 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 A.GmbH garantiert nur die Rechtskraft des Baubescheides.*

IV.

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

VI.

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

Für die A.GmbH wurde diese Vereinbarung (von deren Geschäftsführer M.X.) gleichfalls am 18. Juli 2000 unterfertigt.

b) Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987, BGBl. 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 vorbehalteten Nutzungen.

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. Er bringt 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 einer 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 herzustellendem 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. 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 sind der Bw. und Frau Sigrid K. hinsichtlich der von der H.GmbH. auf Grund des Bauvertrages vom 18./20. Juli 2000 ausgeführten Bauleistungen nicht als Bauherren (im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes) anzusehen:

Das Gebäude ist Teil einer aus drei Häusern bestehenden Reihenhausanlage, die von der A.GmbH projektiert worden war. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrages (vom 18./19. Juli 2000) lagen bereits die Einreichpläne und ein auf die Verkäuferin lautender Baubewilligungsbescheid vor. Auf Grund der Einreichpläne hatte der (spätere) Bauführer über Initiative von J.X. ein Angebot (samt Leistungsbeschreibung) erarbeitet, das in die von der B.GmbH. den Kunden präsentierten Projektunterlagen Eingang gefunden hatte und die Bauführung zu einem Fixpreis vorsah. Dieses Angebot war Grundlage des vom Bw. (und Frau Sigrid K.) gleichzeitig mit dem Grundstückskaufvertrag unterfertigten Bauvertrages. Den Käufern wurde somit von der Projektgesellschaft nicht nur das Grundstück, sondern auch eine Baureife, von der Baubehörde bewilligte Planung und ein fertig ausverhandelter Bauvertrag (über die Errichtung des Gebäudes zu einem Fixpreis) verschafft. Dem Finanzamt kann daher nicht entgegengetreten werden, wenn es auf Grund dieses von Veräußererseite vorbereiteten und vom Bw. (sowie Frau Sigrid K.) angenommenen einheitlichen Angebotes zu dem Schluss gekommen ist, dass Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück samt dem zu errichtenden Gebäude gewesen ist. Dass der Abschluss des Bauvertrages im Grundstückskaufvertrag nicht zur Bedingung des Grundkaufes gemacht wurde, ist rechtlich unerheblich.

Der Bw. wendet ein, dass er selbst mit Abschluss des Bauvertrages (vom 18./20. Juli 2000) Rechtsbeziehungen mit dem Bauführer eingegangen war und nur diesem gegenüber Gewährleistungsansprüche aus dem Hausbau geltend gemacht werden konnten.

Auf Grund der Begründung von Rechtsbeziehungen mit dem Bauführer (als Generalunternehmer) ist zwar das Baurisiko bei den Erwerbern (dem Bw. und Frau Sigrid K.) gelegen, da sie selbst aus dem Bauvertrag unmittelbar berechtigt und verpflichtet wurden; nach Punkt III. der Vereinbarung vom 18. Juli 2000 war eine Haftung der Verkäuferin für die sich aus dem Bauvertrag ergebenden Verpflichtungen (der H.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 die Verkäuferin als Projektgesellschaft übernommen. Im Rahmen des Gesamtkonzeptes der Anlage und der von Architekt Mag. A. im Auftrag der Verkäuferin erstellten Planung bzw. der bereits vorliegenden Baubewilligung konnten die Käufer auf die bauliche Gestaltung ihres Hauses in seiner Gesamtkonstruktion keinen Einfluss mehr nehmen. Durch die im Bauvertrag getroffene Fixpreisvereinbarung war den Erwerbern auch das Preisrisiko weitgehend abgenommen.

Hinsichtlich der im Bauvertrag (samt Zusatzvereinbarung) festgelegten Bauleistungen kam den Käufern somit nicht die Stellung von Bauherren (im Sinne des Grunderwerbsteuerrechtes) zu. Das hiefür an den Bauführer zu leistende Entgelt zählte daher gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ebenso zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer wie die an die Verkäuferin zu zahlende Projektkostenabgeltung und der Kaufpreis für das Grundstück selbst.

Die im angefochtenen Bescheid angesetzten Baukosten entsprechen der Schlussrechnung der H.GmbH. vom 23. Oktober 2001 (Rechnungssumme 1.492.188 S brutto, davon 50 % = 746.094 S). Die Preisdifferenz zum Bauvertrag (Fixpreis 1.450.000 S brutto, davon 50 % = 725.000 S) entfällt laut Auskunft von Ing. W.H. und A. H. auf Mehrkosten für Sonderausstattungen, welche die Käufer mit dem Bauführer vereinbart hatten. Diese Sonderausstattungen waren nicht Teil des von der Verkäuferin angebotenen Leistungspaketes und vom vereinbarten Fixpreis nicht gedeckt. Die daraus entstandenen Mehrkosten gehören deshalb nicht zur Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987. Die anzusetzenden Baukosten betragen (laut Bauvertrag) 725.000 S.

Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer war daher um 21.094 S auf 1.040.600 S (75.623,35 €) zu reduzieren. Die Grunderwerbsteuer errechnet sich mit 3,5 % der Bemessungsgrundlage, das sind 36.421 S (2.646,82 €).

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 2. November 2004

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei