



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der EP, geb. X, Adresse, vertreten durch Wellner, Tissot & Partner Steuerberatung GmbH, 4020 Linz, Volksfeststraße 15, vom 14. Februar 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr, vertreten durch RR Renate Pfändtner, vom 15. Jänner 2002 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid wird dahin gehend abgeändert, als die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Z 3 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) mit 3,5 % der Bemessungsgrundlage in Höhe von 1.480.568,00 S mit 51.820,00 S (entspricht 3.965,91 €) festgesetzt wird.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage ist der Begründung zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 21./22. Dezember 1995 erwarben die Ehegatten KP und EP (in der Folge kurz: Bw) von den Ehegatten KS und MS das Grundstück 57/43, Grundbuch H1, im Ausmaß von 467 m² um den vereinbarten Kaufpreis von 642.911,00 S je zur Hälfte.

In Vertragspunkt I., zweiter Absatz, war die Eigenschaft dieses Grundstücks als Bauplatz ersichtlich gemacht.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 17. Jänner 1996 ersuchte das Finanzamt die Bw und ihren Gatten für Zwecke der Grunderwerbsteuerbemessung um Bekanntgabe diverser Umstände und um Übermittlung zweckdienlicher Unterlagen.

Im Wesentlichen teilte die Bw dazu mit, dass das zu errichtende Gebäude erst geplant werde und um Baubewilligung noch angesucht werden müsse. Eine Bauverpflichtung habe nicht bestanden. Verträge gäbe es derzeit noch keine. Die Bw sei den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet und nehme einen wesentlichen Einfluss auf die Gesamtkonstruktion; sie gebe auch den Auftrag zur Errichtung des Gebäudes.

Mit gleich lautenden Bescheiden vom 20. März 1996 schrieb das Finanzamt der Bw und ihrem Gatten jeweils Grunderwerbsteuer im Ausmaß von 3,5 % des halben Grundkaufpreises von 642.911,00 S, somit 11.251,00 S, vor. Die Grunderwerbsteuerfestsetzungen erfolgten vorläufig im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO. Begründend führte das Finanzamt aus, dass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei.

Mit neuerlichem Ergänzungersuchen vom 14. März 2001 gab das Finanzamt der Bw bekannt, festgestellt zu haben, dass der Fa. C Immobilien GmbH (in der Folge kurz: Fa. C) u.a. auch für die gegenständliche Parzelle eine Baubewilligung zur Errichtung von zehn Eigenheimen in der Gruppe erteilt worden sei. Vorzulegen seien daher eine Projektierungs Broschüre, Vereinbarungen mit der Fa. C, sämtliche mit der Baufirma geschlossene Vereinbarungen bzw. die Endabrechnung.

Die Bw beantwortete dieses Ergänzungersuchen nicht.

Über Ersuchen des Finanzamtes vom 23. November 2001 legte die Fa. H Hoch- und Tiefbau GmbH & Co KG (in der Folge kurz: Fa. H) den Bauvertrag, die Schlussrechnung, Leistungsverzeichnisse vom 19. und 29. Oktober 1996 sowie ein Ausführungsverzeichnis vor.

Die Schlussrechnung datiert vom 2. Oktober 1998 und weist neben einem Pauschalbetrag laut Bauvertrag in Höhe von 1.325.000,00 S netto (1.590.000,00 S brutto) und einem Pauschalpreis für Zusatzleistungen laut Bauvertrag in Höhe von 606.855,58 S netto (728.226,70 S brutto) weitere Beträge für diverse Zusatzangebote bzw. entfallene Leistungen aus. Die Schlussrechnungssumme beläuft sich auf 2.329.583,50 S brutto.

Dem zwischen der Bw und ihrem Gatten als Auftraggeber und Baumeister H als Auftragnehmer am 4. November 1996 abgeschlossenen Bauvertrag ist im Wesentlichen zu entnehmen, dass die Bw und ihr Gatte dem Auftragnehmer auf Grund der Verkaufsmappe der Fa. C, samt Leistungsbeschreibung, die Errichtung eines Reihenhauses in H2 II, Haustyp A mit

Garage, zu einem Pauschalpreis von 1.590.000,00 S übertragen. Dieser Pauschalpreis sei in Teilrechnungen nach Baufortschritt zu bezahlen.

An zu erbringenden Leistungen sind diverse Arbeiten für die Baustufe I, wie in der Verkaufsmappe erläutert, vereinbart.

Unter dem Vertragspunkt "Sonderwünsche" ist festgehalten, dass diese Sonderleistungen eine Zusatzleistung zur Baustufe I darstellen. Unter Verweis auf das Leistungsverzeichnis vom 29. Oktober 1996 sind die Zusatzleistungen auf Grund eines neuen Einreichplans mit einem Pauschalpreis von 728.226,70 S brutto beziffert.

Als Auftragsgrundlagen sind der Bauvertrag, die Verkaufsmappe der Fa. C, die einschlägigen Ö-Normen und die Vertragsnormen A 2060, B 2111, N 2112 und B 2113, der Baubewilligungsbescheid samt bewilligtem Bauplan sowie sonstige schriftliche Vereinbarungen, welche unter Sonderwünsche festgelegt seien, genannt.

Im Vertragspunkt "Anbotspreise" ist u.a. angeführt, dass der genannte Pauschalpreis von 1.590.000,00 S für die Baustufe I sowie der Pauschalpreis für Sonderwünsche in Höhe von 728.226,70 S Fixpreise bis Ende 1996 seien. Ab 1. Jänner 1997 würden die Preiserhöhungen gemäß Index des Bautenministeriums gelten.

Hinsichtlich einer an die Fa. C geleisteten Anzahlung in Höhe von 150.000,00 S wurde die Regelung getroffen, dass diese bei der Rohbaurechnung in Abzug zu bringen sei. Eine Abrechnung nach Leistung entfalle, da es sich beim vereinbarten Preis um ein Pauschale handle.

In dem übermittelten Ausführungsverzeichnis ist unter "Leistungsbeschreibung – Zusatzangebot für Baustufe I" festgehalten:

Neue Ausmaße des Reihenhauses laut Einreichplan vom 14. Oktober 1996. Laut Einreichplan wird das Reihenhaus an der Südseite durch einen Anbau vergrößert, wobei der Dachstuhl in das Hauptdach eingebunden wird. Östlich des Reihenhauses wird ein Windfang angebaut, sowie eine Kelleraußenstiege angeordnet. Das gesamte Hauptgebäude wird unterkellert.

An Änderungen zur Verkaufsmappe sind angeführt:

Entfall der Fenster, Entfall des Balkons (Geländer für französische Fenster im Preis nicht enthalten), Kanalentwässerung vom Kellergeschoß (anstelle EG-Entwässerung), daher Mehraushub bei Kanalgräben, zusätzliche Kanalrohre, Regenwasserauffangbecken einschl. Aushub und Hinterfüllung, Universaltüren und T 30 Türen im Kellergeschoß liefern und versetzen, Rolllädenkästen liefern und einbauen (Stückzahl lt. Einreichplan), Spindelmauer bei Innenstiege 17 cm stark, Erdoden im Weinkeller – Entfall des Unterbeton, Einbringen des Erdoden im Preis nicht enthalten (wird vom Bauwerber in Eigenregie ausgeführt),

Kelleraußenstiege, Größe lt. Einreichplan, Vergrößerung der Terrasse lt. Einreichplan ca. 37 m² (lt. Verkaufsmappe ca. 7 m²), Wäscheabwurf mittels PVC-Rohr, Kelleraußendämmung (Entfall Grundmauerschutz), Sockelputz VWS-System im Bereich der Kelleraußendämmung, im Bereich Schalsteinmauerwerk Sockelputz lt. Verkaufsmappe, Deckenverstärkung für Kachelofen.

Ein von der Fa. H erstelltes Leistungsverzeichnis vom 19. Oktober 1996 betrifft ein Zusatzangebot auf Grund eines neuen Einreichplans und weist eine Angebotssumme von 510.056,48 S netto (612.067,78 S brutto) aus, wobei diese in der Folge detailliert aufgeschlüsselt ist.

Im Leistungsverzeichnis vom 29. Oktober 1996 ist in der Rubrik "Änderungen Baumeisterarbeiten" der o.a. Betrag von 510.056,48 S eingesetzt. Dem Leistungsverzeichnis sind weiters die Lieferung und der Einbau von Rollladenkästen, Planungskosten für den Einreichplan samt Entwurfsarbeiten sowie Änderungen (Mehraufwand) Zimmermeisterarbeiten und Dachdecker- und Spenglerarbeiten zu entnehmen. Die Angebotssumme für die Zusatzarbeiten wurde mit 728.226,70 S brutto beziffert. Zum Mehraufwand im Bereich der Solaranlage wurde festgehalten, dass dieser nach tatsächlichem Aufwand verrechnet werde.

Mit endgültigem Bescheid vom 15. Jänner 2002 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw Grunderwerbsteuer in Höhe von 3.772,81 € (51.915,00 S), das sind 3,5 % von der Hälfte des Grundkaufspreises von 642.911,00 S sowie der Hälfte der Baukosten laut Schlussrechnung, abzüglich der Indexaufrechnung, somit von 2.323.632,11 S, fest.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass dem einzelnen Erwerber die Bauherreneigenschaft dann nicht zukomme, wenn er sich in ein bestehendes Gesamtkonzept und Vertragswerk einbinden lasse, keinen Einfluss auf die bauliche Gestaltung des Hauses nehmen könne und das finanzielle Risiko nicht tragen müsse. Daran ändere auch eine unterschiedliche Ausführung von im Verhältnis zum Gesamtvorhaben geringfügigen diversen Arbeiten nichts. Mit Bescheid vom 6. November 1995 sei der Fa. C die Baubewilligung für das Bauvorhaben "zehn Eigenheime in der Gruppe" erteilt worden. Mit der Fa. H sei am 4. November 1996 ein Bauvertrag über die Errichtung eines Reihenhauses abgeschlossen worden, der auf der Verkaufsmappe der Fa. C samt Leistungsbeschreibung basiere. Jeder Liegenschaftswerber dieser Reihenhausanlage habe weiters mit der Fa. C einen Vertrag abgeschlossen, wonach die Fa. C die erforderlichen Vorarbeiten in rechtlicher, technischer, wirtschaftlicher und finanzieller Natur in Verbindung mit den damit beauftragten Gewerken in die Wege geleitet habe, um das vorhin angeführte Bauvorhaben realisieren zu können. Die angeführten Reihenhouseigentumswerber stellten hiermit an die Fa. C ein Anbot auf Erwerb des eingangs angeführten Reihenhausobjektes. Ferner hätten die Reihenhauswerber ihr

Einverständnis erklärt, dass die seitens der Fa. C namhaft gemachte Baufirma zu den vertraglich bestimmten Preisen und dem Leistungsverhältnis laut Informationsmappe, welche dem Reihenhauswerber bekannt sei, von der Fa. C namens und Auftrags der Reihenhauswerber mit der Errichtung des Reihenhauses beauftragt werde. Der Bauwerber habe daher nur geringen Einfluss auf die bauliche Gestaltung nehmen können, sodass von einem Erwerbsvorgang eines Grundstückes samt darauf zu errichtendem Haus auszugehen sei. Die Baukosten seien der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer daher hinzuzurechnen.

Die Bw brachte gegen diesen Bescheid fristgerecht Berufung ein, die sich gegen die Nichtzuerkennung der Bauherreneigenschaft, gegen die Annahme der Einbindung in ein bestehendes Gesamtkonzept und Vertragswerk, gegen die Feststellung, dass der Bauwerber keinen bzw. nur geringen Einfluss auf die bauliche Gestaltung des Hauses habe nehmen können und gegen die Feststellung des Finanzamtes, der Bauwerber habe kein finanzielles Risiko zu tragen gehabt, richtet. Beantragt werde daher, den auf mangelnden Sachverhaltserhebungen beruhenden Bescheid aufzuheben, die in der Begründung aufgezählten neuen Fakten zu berücksichtigen und einen neuen Bescheid zu erlassen.

Der Fa. C sei zwar mit Bescheid vom 6. November 1995 die Baubewilligung für die Errichtung von zehn Eigenheimen in der Gruppe erteilt worden, doch sei das Haus der Bw nach von ihr und ihrem Gatten in Auftrag gegebenen Plänen durch einen Architekten der Baufirma H neu geplant worden. Darüber hinaus seien eine neue Bauverhandlung durchgeführt und eine neue Baubewilligung erteilt worden.

Nachdem der Vertrag mit der Fa. C am 15. Dezember 1995 unter der Bedingung, das Haus nach den Wünschen der Bw im Rahmen der allgemeinen Bauordnung vergrößern zu dürfen, unterzeichnet worden sei, habe sich DI O, zuständig für die Planungsarbeiten der Fa. C, geweigert, ohne zusätzliches Honorar eine erweiterte, bautechnisch taugliche Planung für das Objekt der Bw und ihres Gatten vorzunehmen, obwohl diese bereits am 21. Dezember 1995 für die Planungsarbeiten des Eigenheimes eine Honorarnote von 28.750,00 S erhalten und diesen Betrag auch bezahlt hätten. Da sich dadurch auch der von der Baufirma H geplante Baubeginn immer mehr verzögert habe, habe die Bw Rücksprache mit Baumeister H und der Gemeinde H2 gehalten. Nach einer weiteren Planung durch den für die Ortsplanung zuständigen DI W sei schließlich die Fa. H mit der endgültigen Neuplanung des Hauses beauftragt worden. Hinzuweisen sei besonders auf zwei der Berufung beigelegte Schreiben, nämlich den Einreichplan der Fa. H vom 14. Oktober 1996 über die Errichtung eines Reihenhauses unter der Bauherrenschaft der Bw und ihres Gatten und die Baubewilligung der Gemeinde H2 laut Bescheid vom 19. November 1996 für die Bw und ihren Gatten nach einer

eigens dafür am 30. Oktober 1996 durchgeführten Bauverhandlung. Als Bauherren schienen dabei die Bw und ihr Gatte auf.

Das Haus unterscheide sich äußerlich schon alleine auf Grund der von der Gemeinde H2 genehmigten veränderten Baufluchtlinie und dem völlig veränderten Grundriss ganz wesentlich von dem von der Fa. C ursprünglich angebotenen Objekt, sodass von einem bestehenden Gesamtkonzept und Vertragswerk, in das die Bw als Erwerber eingebunden gewesen sein soll, nicht mehr die Rede sein könne. Bei einem Vergleich der beiden Einreichpläne sei ersichtlich, dass die Bw sehr wohl einen wesentlichen Einfluss auf die bauliche Gestaltung nicht nur im äußeren Erscheinungsbild (Grundriss, Anbauten, Dachaufbau, Kelleraußentreppe, vollständige Unterkellerung), sondern auch in der völlig veränderten Raumaufteilung des Hauses genommen habe. Damit sei eine im Verhältnis zum Gesamtvorhaben nur geringfügige Änderung nicht mehr gegeben.

Durch die der Bw und ihrem Gatten am 14. Oktober 1996 zugesprochene Bauherreneigenschaft habe sich durch die Neuplanung und die neue Baubewilligung sehr wohl ein finanzielles Risiko ergeben. Für die notwendige Neuplanung des Eigenheimes durch die Fa. H sei neuerlich ein Betrag von 25.000,00 S zu entrichten gewesen. Die weiteren finanziellen Abwicklungen hätten ausschließlich zwischen der Baufirma H und der Bw und ihrem Gatten als Bauherren stattgefunden, sodass sie auch für alle weiteren zwischen ihnen und der Fa. H vereinbarten Aufträge und ausgeführten Arbeiten ein finanzielles Risiko zu tragen gehabt hätten.

Die Bw fügte ihrer Berufung ein mit 10. August 2001 datiertes Schreiben von Baumeister H, adressiert an die Bw und ihren Gatten, bei, in welchem er festhielt, dass die Errichtung eines Reihenhauses nach der Planung von DI O (C) nach einer gemeinsamen Besprechung verworfen worden sei. Eine Neuplanung sei durch die Fa. H vorgenommen worden. Nach dieser Planung sei das Haus errichtet worden. Eine neue Baubewilligung sei auf Grund dieser Neuplanung durchgeführt worden. Die Planungskosten seien an die Bw und ihren Gatten fakturiert worden.

Dem der Bw und ihrem Gatten erteilten Baubewilligungsbescheid vom 19. November 1996 ist als Bauvorhaben "Neubau eines C-Reihenhauses" nach dem Bauplan des Planverfassers Fa. H Bau GmbH zu entnehmen. Der Bau sei entsprechend dem von der Gemeinde genehmigten Plan und entsprechend der im Befund der Verhandlungsniederschrift beschriebenen Projektänderungen auszuführen.

In dieser Verhandlungsniederschrift vom 30. Oktober 1996 ist im Wesentlichen ausgeführt, dass mit Bescheid vom 6. November 1995 eine behördliche Bewilligung zur Errichtung eines Wohnobjektes auf Parzelle 57/43 (als Teil einer Gesamtanlage im Rahmen eines verdichteten

Flachbaues) erteilt worden sei. Von diesem ursprünglich bewilligten Projekt solle nunmehr in der Form abgewichen werden, als der Baukörper Richtung Südosten als auch Richtung Nordosten eine bauliche Erweiterung erfahre. Ferner solle der gesamte Teil des Wohnobjektes mit Ausnahme der Garage bzw. des nordöstlich gerichteten Windfanges unterkellert werden. Die gegenüber dem erstgenehmigten Projekt vorgesehene Gebäudevergrößerung (bzw. die bedingte Vergrößerung der Wohnnutzfläche) wie auch die volle Unterkellerung des Wohngebäudes würden nunmehr durch die Projektunterlagen des unterfertigten Bauführers, Baumeister H, dokumentiert. Durch die beschriebene Gebäudevergrößerung Richtung Südosten werde die durch den Bebauungsplan vorgegebene Baufluchtlinie bis etwa 2 m überschritten, sodass alleine durch diesen Bebauungsplanwiderspruch das eingebrachte Bauansuchen abzuweisen gewesen wäre. Unter Zugrundelegung des heute vorliegenden Einreichplanes werde jedoch eine entsprechende Bebauungsplanänderung erfolgen. Im Übrigen blieben alle in der Verhandlungsniederschrift vom 24. Oktober 1995 getroffenen Feststellungen unverändert.

Der Berufung wurden weiters eine Honorarnote des DI O vom 21. Dezember 1995 für die Vorentwurfs-, Entwurfs- und Einreichplanung in Höhe von 28.750,00 S sowie der ursprüngliche Einreichplan vom 24. August 1995 und der abgeänderte Plan vom 14. Oktober 1996 beigelegt.

Ein Vergleich der beiden Baupläne zeigt als wesentliche Unterschiede den Bau einer Kelleraußenstiege, den Anbau eines rund 5 m² großen Windfangs im Erdgeschoß sowie den Anbau eines rund 13 m² großen Zimmers im Erd- und Obergeschoß. Während das ursprüngliche Gebäude die Form eines Rechteckes hat, zeigt der abgeänderte Plan zwei Anbauten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. März 2003 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Nach Darstellung der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen und der höchstgerichtlichen Rechtsprechung führte das Finanzamt begründend aus, dass die Bw und ihr Gatte mit Kaufvertrag vom 21./22. Dezember 1995 aus der EZ 1 der KG H2 die Parzelle 57/43 im Ausmaß von 467 m² erworben hätten. Mit der Fa. C sei am 15. Dezember 1995 ein Vertrag über den Erwerb eines Reihenhauses abgeschlossen worden. In diesem Vertrag sei u.a. festgehalten, dass die seitens der Fa. C namhaft gemachte Baufirma zu den vertraglich bestimmten Preisen und dem Leistungsverzeichnis laut Informationsmappe, welche dem Reihenhauswerber bekannt sei, von der Fa. C namens und Auftrags der Reihenhauswerber mit der Errichtung des Reihenhauses beauftragt werde. Am 4. November 1996 habe die Bw mit der Fa. H einen Bauvertrag über die Errichtung eines Reihenhauses in Hagenberg abgeschlossen. Vertragsgrundlage sei u.a. die Verkaufsmappe der Fa. C gewesen. Darin sei neben dem Pauschalpreis von 1,590.000,00 S für die Haustype A, Haus 4, eine weitere

Sonderleistung als Zusatzleistung zur Baustufe I pauschal vereinbart worden. Entgegen der Ansicht der Bw umfasse der grunderwerbsteuerrechtlich relevante Erwerbsvorgang somit nicht bloß ein unbebautes Grundstück, sondern auch ein darauf zu errichtendes Reihenhaus auf Basis des Bauvertrages, der mit dem Grundstückskaufvertrag eine Einheit bilde. Die vorgenommenen baulichen Änderungen, welche als Zusatzauftrag zum bestehenden Haustyp anzusehen seien, änderten nichts an der grundsätzlichen Einbindung in das bereits bei Vertragsabschluss bestehende Gesamtkonzept.

Der steuerliche Vertreter der Bw stellte fristgerecht einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie einen Antrag nach § 17 GrEStG.

Mit Kaufvertrag vom 12. Dezember 1995 sei zwischen der Bw und ihrem Gatten und der Fa. C ein Kaufvertrag über eine Liegenschaft und ein darauf zu errichtendes Reihenhaus abgeschlossen worden. Mangels Leistungserfüllung durch die Fa. C sei es in der Folge hinsichtlich des zu errichtenden Reihenhauses zu einem Teilrücktritt vom Vertrag gekommen, dem die Fa. C konkludent zugestimmt habe. Am 4. November 1996 habe die Bw einen neuen Bauvertrag mit der Fa. H über die Errichtung eines Einfamilienhauses abgeschlossen. Dieses Gebäude sei neu geplant, neu bauverhandelt und hinsichtlich der Kosten neu ausverhandelt worden. Die Bemessungsgrundlage auf Grund des ursprünglichen Vertrages vom 12.

Dezember 1995 habe sich daher auf den Preis für das Grundstück in der Höhe von 46.722,16 € (642.911,00 S) verringert. Beantragt werde daher, den Bescheid vom 25. März 2003 aufzuheben und die eingebrachte Berufung vom 14. Februar 2002, welche als Antrag gemäß § 17 GrEStG zu werten gewesen sei, in vollem Umfang zu berücksichtigen. Wegen des Teilrücktrittes und der damit verbundenen Herabsetzung der Gegenleistung auf den Grundstückswert sei die Grunderwerbsteuer mit 817,64 € (11.251,00 S) festzusetzen.

Das Finanzamt tätigte Erhebungen durch eine Bauakteneinsicht bei der Marktgemeinde H2 (Bericht vom 23. Jänner 2001). Festgehalten wurde im Wesentlichen, dass die Grundeigentümer der Fa. C einen Vermittlungsauftrag erteilt hätten. Das Reihenhausprojekt "Hagenberg II" sei bei der Baubehörde in mehreren Bauabschnitten eingereicht worden. Die Grundstücke seien in den Jahren 1995 bis 2000 verkauft worden.

Ein Vermittlungsauftrag vom 4. März 1994, abgeschlossen zwischen den Ehegatten S als Auftraggeber und der Fa. C als Auftragnehmer, hat im Wesentlichen zum Inhalt, dass der Auftraggeber über das beschriebene Objekt verfügberechtigt sei und den Auftrag zu dessen Vermittlung an einen Käufer erteile. Gegenstand dieses Vermittlungsauftrages ist die EZ 1 der KG H2 mit einer Grundstücksgröße von rund 3.000 m². Vereinbart wurde, dass die Fa. C keinerlei Verfügungsgewalt über die Liegenschaft habe. Die Ehegatten S könnten Käufer

namhaft machen oder Käufer, die von der Fa. C vermittelt würden, ablehnen. Der vorliegende Vermittlungsauftrag sei kein Alleinvermittlungsauftrag.

Auf Vorhalt vom 27. Dezember 2000 teilten die Ehegatten S mit, dass der Vermittlungsauftrag vom 4. März 1994 nicht widerrufen worden sei.

Mit Ergänzungersuchen vom 22. Juni 2006 ersuchte die Referentin die Bw, zu nachfolgenden Fragen Stellung zu nehmen:

- 1) *Wann bzw. auf welche Weise erlangten Sie Kenntnis von der von der Fa. C geplanten "Reihenhausanlage H2 II"?*
- 2) *Der im Vorlageantrag vom 29.4.2003 erwähnte, zwischen Ihnen und der Fa. C am 12.12.1995 abgeschlossene Kaufvertrag möge ebenso zur Einsicht vorgelegt werden wie der von Ihnen erklärte Teilrücktritt hinsichtlich des zu errichtenden Hauses und die Unterlagen, aus denen die konkutive Zustimmung der Fa. C ersichtlich ist.*
- 3) *Lehnten Sie das vorgesehene Bebauungskonzept zur Gänze oder nur in einzelnen Punkten ab?*
- 4) *Welche Konsequenzen (z.B. Schadenersatzansprüche) hatte der von Ihnen vorgebrachte, nach Abschluss des Grundkaufvertrages erklärte (Teil)Rücktritt? Führte dieser (Teil)Rücktritt zu Mehrkosten? Wenn ja, bitte um Aufschlüsselung der zusätzlich entstandenen Kosten.*
- 5) *In dem mit der Fa. Baumeister H abgeschlossenen Bauvertrag vom 4.11.1996 wurde unter "Auftragsgrundlagen" u.a. auf den Baubewilligungsbescheid samt bewilligtem Bauplan verwiesen. Unter dem Vertragspunkt "Sonderwünsche" findet sich bereits ein Hinweis auf einen neuen Einreichplan. War Ihnen der ursprüngliche Bauplan zum Zeitpunkt des Grundstückserwerbes bereits bekannt? Falls nein – wann konnten Sie in den ursprünglich aufliegenden Plan erstmals Einsicht nehmen? Wann und gegenüber wem machten Sie Ihre Änderungswünsche geltend bzw. mit wem (Fa. C und/oder Fa. H) hatten Sie diesbezüglich Einvernehmen herzustellen? Bitte um Vorlage des entsprechenden Schriftverkehrs und um eine möglichst chronologische Darstellung der Werdung des endgültigen Projektes.*
- 6) *Welche Überlegungen waren für Sie ausschlaggebend, DI W mit den Planänderungen zu beauftragen?*
- 7) *Im genannten Bauauftrag ist ein Bruttopauschalpreis von 1.590.000,00 S genannt und angeführt, dass die bei der Fa. C geleistete Anzahlung in Höhe von 150.000,00 S bei der Rohbaurechnung in Abzug gebracht werde. Legen Sie bitte die Vereinbarung vor, die die an die Fa. C zu leistende Anzahlung zum Inhalt hat sowie Unterlagen, aus denen die Ermittlung des Bruttopauschalpreises ersichtlich ist.*
- 8) *Wäre Ihnen nach dem Grundstückserwerb der Abschluss eines Bauvertrages betreffend die Errichtung Ihres Hauses mit einem anderen Bauunternehmen als der Fa. H möglich gewesen? Falls ja - welche Gründe waren für die Beauftragung der Fa. H entscheidend? Falls Kontaktaufnahmen mit anderen Baufirmen erfolgt sind, bitte um Vorlage des entsprechenden Schriftverkehrs. Falls keine diesbezüglichen Kontaktaufnahmen erfolgt sind, mögen die Gründe dafür bekannt gegeben werden.*
- 9) *Wem gegenüber hatten Sie auftretende Mängel (Mängel der Bauherstellung, Garantieansprüche, Verzögerungsschäden usgl.) zu rügen?*
- 10) *Waren Sie berechtigt gewesen, Ihre Zusatzaufträge an andere Professionisten als die Fa. H zu vergeben? Welche Überlegungen waren für Sie maßgebend, die Fa. H mit sämtlichen Zusatzleistungen zu beauftragen? Wurden von Ihnen mehrere Kostenvoranschläge eingeholt? Wenn ja, bitte um Vorlage der entsprechenden Kontaktaufnahmen?*

11) Umfasst die Ihrer steuerlichen Vertretung erteilte Vollmacht auch eine Zustellvollmacht?

Im Rahmen eines Erörterungstermins brachte die steuerliche Vertretung der Bw im Wesentlichen vor, dass die erteilte Vollmacht auch eine Zustellvollmacht umfasse und dass die Fa. C das Projekt nicht so habe ausführen können wie im Vertrag vom 15. Dezember 1995 dargestellt. Eine Vertragserfüllung und die Errichtung des Hauses wie im Vertrag vorgesehen seien nicht möglich gewesen, sodass die Kosten für dieses Haus nicht in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage mit einzubeziehen seien.

Schriftverkehr zum vorgebrachten konkludenten Vertragsrücktritt nach § 17 GrEStG gebe es nicht.

Die Fa. H sei aus Kostengründen beauftragt worden, weil diese bereits eine Baustelle eingerichtet gehabt habe und so kostengünstig gewesen sei.

Der steuerliche Vertreter legte die folgenden Unterlagen zur Einsichtnahme vor:

- 1) Ein Schreiben der Fa. C an die Bw und deren Ehegatten vom 6. März 2002, mit welchem erstere bestätigte, dass die Bw für ihr Eigenheimprojekt eine völlig eigenständige Einreichplanung bei der zuständigen Baubehörde durchgeführt habe und dies auch aus dem damit verbundenen Bescheid klar ersichtlich sei;
- 2) einen zwischen der Bw und ihrem Ehegatten einerseits und der Fa. C andererseits abgeschlossenen Vertrag vom 15. Dezember 1995;
- 3) ein mit "Leistungsverzeichnis" bezeichnetes Schreiben der Fa. H an die Fa. C vom 12. Dezember 1995 betreffend das Projekt "Reihenhaus H2 , Typ A – Haus 4/Zusatzanbot. Anbauten, Kellervergrößerung, Kelleraußenstiege";
- 4) ein Telefax der Fa. H an die Fa. C vom 15. Dezember 1995 betreffend das "Reihenhaus Hagenberg II – Familie P";
- 5) ein Ausführungsverzeichnis.

In dem zwischen der Fa. C und der Bw und ihrem Gatten abgeschlossenen Vertrag vom 15. Dezember 1995 tritt die Fa. C als Organisator des Gesamtbauvorhabens auf.

Dieser Vertrag enthält bereits die genaue Bezeichnung des zu erwerbenden Grundstückes, den ausgesuchten Haustyp, die Nutzfläche des Reihenhauses, den Grundstückspreis und die vorläufigen Baukosten.

Die "Ergänzenden Bemerkungen" dieses Vertrages lauten auszugsweise:

Die Fa. C hat die erforderlichen Vorarbeiten in rechtlicher, technischer, wirtschaftlicher und finanzieller Natur in Verbindung mit den damit beauftragten Gewerken in die Wege geleitet, um das vorhin angeführte Bauvorhaben realisieren zu können.

Die angeführten Reihenhouseigentumswerber stellen hiermit an die Fa. C ein Anbot auf Erwerb des eingangs angeführten Reihenhausobjektes und erklären, dass sämtliche erforderlichen Voraussetzungen und die Bedingungen zum Ankauf eines Reihenhauses vorliegen. (...)

Ferner erklären die Reihenhauswerber ihr Einverständnis, dass die seitens der Fa. C namhaft gemachte Baufirma zu den vertraglich bestimmten Preisen und dem Leistungsverzeichnis laut Informationsmappe (...) mit der Errichtung des Reihenhauses beauftragt wird.

Die Fa. C ist berechtigt, aus welchem Grund auch immer, eine andere Baufirma zu bestimmen, jedoch lediglich zu den Qualitäts- und Preisvereinbarungen dieses Vertrages. (...)

Im Punkt "Kosten und Finanzierung" sind neben den Grundkosten die vorläufigen Baukosten für die Baustufen I bis III sowie die Kosten für den Innenausbau aufgeschlüsselt, wobei neben den Kosten für die Baustufe II und III und den Innenausbau handschriftlich "Preis laut Mappe, Umfang nach Absprache" vermerkt ist.

Vereinbart wurde, dass eine Anzahlung der vorläufigen Baukosten in Höhe von 150.000,00 S innerhalb von zehn Tagen zu leisten sei. Ausdrücklich festgehalten wurde, dass eine Planänderung vorgenommen werde. Handschriftlich wurde dem Vertragstext hinzugefügt: "Planänderung lt. Kostenaufstellung Fa. H vom 15. Dezember 1995 – Bestandteil: Änderungen/Abstriche (Keller, Balkon, etc) oder Zusätze nach Absprache und Kundenwunsch lt. abzuschließendem Baumeisterwerkvertrag."

Das Zusatzangebot vom 12. Dezember 1995 betreffend Anbauten, Kellervergrößerung und Kelleraußenstiege weist eine Angebotssumme für Zusatzarbeiten von 384.108,95 S inkl. MwSt. aus, wobei auf die Änderung der Baumeisterarbeiten ein Mehraufwand von 309.539,77 S inkl. MwSt. entfällt. Als Angebotsunterlagen wurde der Änderungsplan der Fa. C genannt, als Preisbasis der 1. Oktober 1995 (wie das Hauptanbot).

Am 15. Dezember 1995 faxte die Fa. H der Fa. C das geänderte Leistungsverzeichnis für die Zusatzarbeiten in Hagenberg II – Typ A – Haus 4 der Familie P. An Kosten für Anbauten und Änderungen, für die Kellervergrößerung und für die Kelleraußenstiege wurde insgesamt ein Betrag von 309.539,77 S inkl. MwSt. veranschlagt.

Im Ausführungsverzeichnis für das "Reihenhaus Hagenberg II – Typ A – Haus 4 – Familie P" ist als Zusatzanbot für die Baustufe I eine Kellervergrößerung ["Das gesamte Hauptgebäude wird unterkellert (ohne Anbauten wie Windfang und Anbau Zimmer) (...)], eine Kelleraußenstiege, der Anbau eines Windfangs (nur Erdgeschoß) sowie der Anbau eines Zimmers im Erd- und Dachgeschoß angeführt.

Unter "Sonstige Änderungen" sind die Vergrößerung des Balkons, die Änderung der Vorräumsituation, Änderungen von Zwischenwänden, der Fenster und Türöffnungen im Wohnraum und der Stiege vom Erd- ins Dachgeschoß genannt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen. Die Steuer ist gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Gegenleistung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. Besteht zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren, die zukünftige Bebauung des Grundstückes betreffenden Verträgen mit Dritten ein sachlicher Zusammenhang, so ist maßgeblicher Gegenstand des Erwerbsvorganges für die grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung 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 unterliegenden Kaufvertrages kann demnach auch eine künftige Sache sein.

Leistungen an Dritte sind insbesondere solche, die an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter des Gebäudes auf dem Grundstück erbracht werden.

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein.

Ist der Grundstückserwerber - bezogen auf den maßgeblichen Zeitpunkt des Vertragsabschlusses - daher auf Grund einer konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammen arbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, so ist ein Kauf mit - herzustellendem - Gebäude anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung gesonderte Verträge abgeschlossen werden. Dass das Vertragswerk in mehrere Urkunden und auf mehrere Vertragspartner des Erwerbers aufgespaltet wurde, ist für die Beurteilung der Gegenleistung ohne Belang, weil nicht die äußere Form der Verträge maßgebend ist, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt. Nicht von entscheidender Bedeutung ist demnach auch, wenn die Vertragsurkunden aufeinander keinen Bezug nehmen.

Wesentlich ist, ob der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist dann der Fall, wenn dem Grundstückserwerber auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten wird und er dieses Angebot als einheitliches annimmt. Die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebots durch den Erwerber indiziert einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Gebäudeerrichtung, unabhängig von der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse und ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich oder rechtlich auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können.

Im vorliegenden Berufungsfall ist strittig, ob die Bw hinsichtlich des auf dem erworbenen Grundstück errichteten Wohnhauses als Bauherr anzusehen ist. Von der Lösung dieser Frage hängt ab, ob das für die Gebäudeerrichtung geleistete Entgelt in die Grunderwerbsteurbemessungsgrundlage einzubeziehen ist.

Die von der höchstgerichtlichen Judikatur geforderte Erkennbarkeit eines Vertragsgeflechtes auf der Veräußererseite, welches dem Erwerber einen Grundstückserwerb in bebautem Zustand verschaffen soll, ist insbesondere dadurch indiziert, dass der mit der Fa. H abgeschlossene Bauvertrag auf die Verkaufsmappe der Fa. C Bezug nimmt, die Grundkosten im Vertrag vom 15. Dezember 1995 bereits Erwähnung finden und die dort zu leistende Anzahlung von 150.000,00 S laut dem mit der Fa. H abgeschlossenen Bauvertrag bei der Rohbaurechnung in Abzug gebracht werden konnte. Darüber hinaus entspricht der im Bauvertrag genannte Pauschalpreis von 1,590.000,00 S für die Baustufe I, Haustyp A, exakt dem in der Projektbroschüre der Fa. C ausgewiesenen Pauschalpreis für die Baustufe I.

Die Projektbroschüre der Fa. C enthält sowohl einen Übersichtsplan der Reihenhausanlage sowie Grundrisse der angebotenen Haustypen, eine Leistungsbeschreibung der Baustufen samt den dazu gehörenden Pauschalpreisen sowie ein Verzeichnis der Grundparzellen unter Angabe der Größe und des Preises.

Bereits am 15. Dezember 1995, noch vor Abschluss des Grundstückskaufvertrages, schloss die Fa. C als Organisator des Gesamtbauvorhabens mit der Bw einen Vertrag über die Errichtung des Reihenhauses. In diesem Vertrag sind bereits die zu erwerbende Parzellennummer sowie der Grundstückspreis genannt. Weiters wurde in diesem Vertrag vereinbart, dass zusätzlich ein Bauvertrag mit einer von der Fa. C namhaft gemachten Baufirma abzuschließen sein werde.

Damit ergibt sich aber aus den abgeschlossenen Verträgen und der Projektbroschüre der Fa. C, dass der Grundstückserwerb und der Erwerb des Hauses in einem derart engen Zusammenhang stehen, dass ein einheitlicher Vorgang anzunehmen ist und die Bw bereits vor dem schriftlichen Vertragsabschluss über die Liegenschaft ein im Wesentlichen fertig geplantes Gebäude ausgewählt hat bzw. ihre Absicht darauf gerichtet war, dieses - wenn auch noch zu errichtende und in einigen Belangen an ihre Wünsche anzupassende - Wohnhaus zu erwerben.

Gegenständlich legen bereits die Vielzahl gleichartiger Vertragsgestaltungen bei benachbarten Objekten – Vermittlung des Grundstückskaufes durch die Fa. C, Abschluss eines Vertrages mit der Fa. C über das ausgesuchte Reihenhaus, Abschluss eines Bauvertrages mit der Fa. H – die Vermutung nahe, dass von einem zufälligen Zusammentreffen von Grund- und Hauskauf nicht gesprochen werden kann.

Aus den vorliegenden Verträgen - dem Kaufvertrag über die Liegenschaft, dem zwischen der Fa. C und der Bw geschlossenen Vertrag sowie dem Bauvertrag - ergibt sich eindeutig, dass hier ein einheitliches Vertragsgeflecht vorliegt, das bezweckt, der Bw Eigentum an einem von der Fa. C als Bauorganisator geplanten Bauobjekt zu verschaffen.

Ob ein Grundstückserwerber als Bauherr eines darauf zu errichtenden Gebäudes anzusehen ist, ist an Hand einer Mehrzahl von Kriterien zu beurteilen. Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist der Erwerber einer Liegenschaft nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

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

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ und von allem Anfang bzw. vom Beginn der Planungsphase an auf Seiten des Erwerbers vorliegen, will er als Bauherr angesehen werden (vgl. VwGH vom 29.1.1996, 95/16/0121).

Bei der Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Hauses ist entscheidend, ob dem Abgabepflichtigen das Recht und die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zugestanden werden (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 5 Tz. 92 und die dort angeführte umfangreiche Judikatur). Erreichen die durch den Auftraggeber veranlassten Änderungen nicht ein Ausmaß, das als Einflussnahme auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion anzusehen ist, wird er dadurch nicht zum Bauherrn des Hauses.

Die Bw brachte in ihrer Berufung zur Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung vor, dass das Haus nach von ihr und ihrem Gatten in Auftrag gegebenen Plänen neu geplant und ihnen eine neue Baubewilligung erteilt worden sei. Dieses Haus habe einen völlig veränderten Grundriss und unterscheide sich ganz wesentlich von dem ursprünglich von der Fa. C angebotenen Objekt. Eine wesentliche Einflussnahme sei nicht nur im äußeren Erscheinungsbild (Grundriss, Anbauten, Dachaufbau, Kelleraußentreppe, vollständige Unterkellerung) erkennbar, sondern auch in der gänzlich veränderten Raumaufteilung.

Der Verwaltungsgerichtshof hielt weder Änderungen in der Raumaufteilung (VwGH 26.3.1992, 90/16/0211, 0212) noch eine Eigengestaltung der Innenräume (VwGH 24.3.1994, 93/16/0168) für wesentliche, die Bauherreneigenschaft begründende Einflussnahmen auf die bauliche Gestaltung. Ebenso wenig sind das Versetzen von Zwischenwänden, der Ersatz eines Fensters durch eine Tür auf die Terrasse oder Änderungen der Fensteranzahl als wesentlich zu betrachten (VwGH 17.10.2001, 2001/16/0230, 0231).

Der VwGH erblickte aber auch in der Vergrößerung des Kellers oder dem Hinzufügen eines Wintergartens keine wesentliche Einflussnahme auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion (VwGH 16.11.1995, 93/16/0017).

In einem weiteren Erkenntnis vom 9.8.2001, 98/16/0392, erachtete der VwGH weder eine Verschiebung des gesamten Hauses um 60 cm nach Süden noch eine Vergrößerung des nördlichen Zimmers um 0,93 m nach Norden für einen maßgeblichen Einfluss auf die bauliche Gestaltung des Hauses.

In Anlehnung an die dargestellte Judikatur war die Einflussnahme der Bw auf die bauliche Gestaltung in oben beschriebenem Ausmaß nicht ausreichend, um ihre Bauherreneigenschaft zu begründen.

Darüber hinaus enthält auch der Baubewilligungsbescheid vom 19. November 1996 als Bauvorhaben den Neubau eines C-Reihenhauses und ist in der diesem Bescheid angehefteten Verhandlungsniederschrift vom 30. Oktober 1996 lediglich von Projektänderungen die Rede ["Mit Bescheid vom 6. November 1995 wurde (...) eine entsprechende baubehördliche Bewilligung erteilt. Von diesem ursprünglich bewilligten Projekt soll nunmehr in der Form abgewichen werden, als (...)], welche ebenfalls gegen die Planung und Errichtung eines gänzlich anderen Projektes sprechen. Neben der Beschreibung der Änderungen blieben im Übrigen alle in der Verhandlungsschrift vom 24. Oktober 1995 getroffenen Feststellungen unverändert, sodass eine individuelle Verbauungsmöglichkeit ausgeschlossen war.

Bereits mit Bescheid vom 6. November 1995 erteilte die zuständige Baubehörde der Fa. C auf Grund der Planung durch DI O die Baubewilligung zur Errichtung von zehn Eigenheimen in der Gruppe auf den Grundstücken 57/40 -57/49. Die Bw konnte auf die Vorplanung keinen

Einfluss nehmen, da zum Zeitpunkt des grunderwerbsteuerrechtlich maßgeblichen Grundstückserwerbs die Projekterstellung abgeschlossen war und bereits ein Einreichplan und eine Baugenehmigung vorlagen. Nahm die Bw im Zuge der tatsächlichen Bauausführung partielle Änderungen des bewilligten Bauvorhabens vor, die zu einer neuerlichen Baubewilligung und einer Planauswechselung führten, so kann dies nichts mehr daran ändern, dass zum Zeitpunkt des Erwerbsvorganges ein bereits fertig konzipiertes und mit einer Baubewilligung ausgestattetes Bauobjekt vorlag und der Wille der Vertragsparteien darauf gerichtet war, der Bw ein Grundstück samt darauf zu errichtendem Gebäude zu verschaffen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes obliegt es dem Bauherren, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten, der Baubehörde gegenüber als Bauwerber aufzutreten, die Verträge mit den Bauausführenden im eigenen Namen abzuschließen und die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen (VwGH 3.10.1996, 95/16/0068).

Allerdings stellt der Umstand, dass einem Steuerpflichtigen im Verhältnis zur Baubehörde die Eigenschaft eines Bauwerbers zukommt, unter einer Vielzahl von Merkmalen nur ein Indiz dar. Dass die Baubehörde das Auftreten des Steuerpflichtigen als Bauwerber zur Kenntnis nimmt, vermag die Abgabenbehörde bei der von ihr zu beantwortenden Frage der Bauherreneigenschaft aber nicht zu binden (VwGH 26.3.1992, 90/16/0211, 0212). Der Begriff Bauherr im Baurecht ist nicht ident mit jenem im Grunderwerbsteuerrecht.

Wenn die Bw zur Tragung des finanziellen Risikos vorbringt, sie habe auf Grund der notwendigen Neuplanung ihres Eigenheimes ein finanzielles Risiko zu tragen gehabt und der Fa. H neuerlich einen Betrag von 25.000,00 S bezahlen müssen bzw. die weiteren finanziellen Abwicklungen hätten ausschließlich zwischen ihr und der Fa. H stattgefunden, so ist dem entgegen zu halten, dass gerade die im Bauvertrag getroffene Fixpreisvereinbarung und damit der Ausschluss des Risikos der Preiserhöhung als ein wesentliches Indiz für das Nichtvorliegen der Bauherrenstellung angesehen werden.

Das Baurisiko trägt, wer den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist. Werden Mängel am Bauwerk ausschließlich gegenüber dem Generalunternehmer, nicht aber gegenüber den bauausführenden Unternehmen gerügt, und hat der Erwerber keinen Anspruch auf Aufgliederung und Rechnungslegung, so kann daraus der Schluss gezogen werden, dass der Erwerber das Baurisiko nicht getragen hat (vgl. VwGH 12.11.1997, 95/16/0176).

Die Darstellung der Bw, sämtliche finanziellen Abwicklungen hätten zwischen ihr und der Fa. H stattgefunden, lässt erkennen, dass die Bw nicht den bauausführenden Unternehmen direkt berechtigt und verpflichtet war, sondern die Fa. H als Generalunternehmer zwischengeschaltet war und die Bw nur dieser gegenüber Ansprüche geltend machen konnte. Nur die Fa. H

wiederum war gegenüber den bauausführenden Unternehmen berechtigt und verpflichtet, sodass die Bw ein Baurisiko nicht zu tragen hatte. Wenngleich sie den Bauvertrag direkt mit der Baufirma schloss, wurde dennoch bereits im Vertrag mit der Fa. C als Organisator des Gesamtbauvorhabens vereinbart, dass die seitens der Fa. C namhaft gemachte Baufirma von der Fa. C namens und Auftrags der Reihenhauswerber mit der Errichtung der Reihenhausanlage beauftragt werde und die Fa. C berechtigt sei, aus welchem Grund auch immer, eine andere Baufirma zu bestimmen.

Die Kriterien "Fixpreisvereinbarung" und "Risikotragung" dürfen nicht isoliert betrachtet werden. Ein Bauwerber, dem ein Grundstück seit Jahren gehört, wird die Bauherreneigenschaft nicht dadurch verlieren, dass er mit dem Bauunternehmer eine Fixpreisvereinbarung eingeht. Auch wäre es in einem solchen Fall unerheblich, ob mit den einzelnen Professionisten gesonderte Verträge abgeschlossen werden, oder ob sich der Bauherr eines Generalunternehmers bedient. Entscheidend ist für die Bauherrenfrage vielmehr, mit wem eine solche Fixpreisvereinbarung getroffen wird: Ist der Vertragspartner der Verkäufer oder ein Organisator oder wie hier die vom Organisator namhaft gemachte Baufirma und wird an diese Personen das Risiko der planmäßigen Ausführung überwälzt, dann spricht das gegen die Bauherreneigenschaft des Erwerbers (vgl. VwGH 31.3.1999, 96/16/0213, 0214).

Im vorliegenden Fall trug auf Grund der Fixpreisvereinbarung Kostensteigerungen während der vereinbarten Zeit nicht die Bw. Ausdrücklich war im Bauvertrag vorgesehen, dass eine Abrechnung nach Leistung entfalle, da es sich beim vereinbarten Preis um ein Pauschale handle. Dass sich bei Abweichungen von der Standardausführung Preisänderungen ergeben, liegt in der Natur der Sache und ändert nichts an der grundsätzlichen Fixpreisvereinbarung und der damit verbundenen Kalkulierbarkeit für den Erwerber.

Da somit weder das Baurisiko noch das finanzielle Risiko bei der Bw lagen, die durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entwickelten, für die Bauherreneigenschaft sprechenden Kriterien aber kumulativ vorliegen müssen, hätte die Prüfung der Frage, inwieweit die Bw auf die verwirklichte Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen konnte, bereits unterblieben können.

Für die Ermittlung der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage ist nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Vertragslage im Zeitpunkt der Verwirklichung des grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorganges, somit die Vertragslage im zeitlichen Umfeld des Grundstückserwerbes, wesentlich.

Nach der Aktenlage lag zum Zeitpunkt des Grundstückserwerbes durch die Bw bereits eine der Fa. C erteilte Baubewilligung vor. Darüber hinaus hatten die Bw und ihr Gatte ebenfalls

noch vor Abschluss des Grundstückskaufvertrages einen Vertrag mit der Fa. C abgeschlossen, in welchem bereits der zu errichtende Haustyp, die Grund- und die vorläufigen Baukosten aufgelistet waren. Durch eine handschriftliche Notiz wurde zum Vertragspunkt "Planänderungen" auf die Kostenaufstellung der Fa. H vom 15. Dezember 1995 sowie auf den abzuschließenden Baumeistervertrag verwiesen. Der in weiterer Folge mit der Fa. H abgeschlossene Bauvertrag ist demnach als Ausführung des Inhaltes des Vertrages vom 15. Dezember 1995 anzusehen, weshalb auch die Überrechnung der Anzahlung erfolgte.

Zum maßgeblichen Zeitpunkt lag daher ein Vertragsgeflecht vor, das bezweckte, der Bw Eigentum an einem von der Fa. C als Bauorganisator geplanten und bereits mit einer Baubewilligung versehenen Bauobjekt zu verschaffen. Daran ändert auch der Umstand, dass bereits Umplanungen durch die Bw vorgesehen waren, nichts. Ob sie nämlich ein rein von der Fa. C geplantes Haus erwarb oder noch geringfügige Änderungen in der Planung bestimmten konnte, ändert nichts daran, dass ein bebautes Grundstück erworben werden sollte (vgl. VwGH 15.3.2001, 2000/16/0082).

Die Fa. C nahm die Rolle eines Bauorganisators ein, der die Planung und das Bauverfahren durchführte und auch die Fa. H als Generalunternehmer wählte. In der Projektbroschüre wurde eine Wohnhausanlage mit bestimmten Haustypen zumindest bis zur 1. Ausbaustufe angeboten.

Dass in weiterer Folge, allerdings noch vor Abschluss des einen Fixpreis enthaltenden Bauvertrages, die Errichtung des nach den Vorstellungen der Bw umgeplanten Hauses wegen Bebauungsplanwidersprüchen – die steuerliche Vertretung brachte im Rahmen des Erörterungstermins eine zu nahe Bebauung zur Grundgrenze und die Unmöglichkeit der Errichtung einer Kelleraußenstiege nach dem zum damaligen Zeitpunkt geltenden Bebauungsplan vor – nicht in der vorgesehenen Weise möglich war und der den ursprünglichen Bauplan verfassende Architekt sich weigerte, ohne zusätzliches Honorar eine weitere taugliche Planung vorzunehmen, sodass die Fa. H die Neuplanung übernahm, berechtigt nicht, wie im Vorlageantrag vorgebracht, zur Annahme eines Rücktrittes von dem am 12. Dezember 1995 (gemeint wohl: am 15. Dezember 1995) mit der Fa. C geschlossenen Vertrag. Gegen diesen Vertragsrücktritt das Reihenhaus betreffend spricht nicht nur, dass die Fa. C, wie aus der Zustellung des Baubewilligungsbescheides vom 19. November 1996 an diese ersichtlich, im weiteren Bauverfahren Partei blieb, sondern auch, dass in dem mit der Fa. C geschlossenen Vertrag auf einen noch abzuschließenden Baumeistervertrag hingewiesen wurde, der in der Folge auch abgeschlossen wurde. Der Abschluss des Bauvertrages ist, da eine Bebauung wie in dem ausdrücklich als Anbot bezeichneten Vertrag vom 15. Dezember 1995 vorgesehen, nicht zielführend schien, als Annahme des Anbotes zu abgeänderten Bedingungen anzusehen.

Im Bemessungsakt finden sich keinerlei Anhaltspunkte für einen Vertragsrücktritt, wobei zu bedenken ist, dass auch ein konkludenter Rücktritt dem Vertragspartner zugehen muss. Die erst beim Erörterungstermin vorgelegte, mit 6. März 2002 datierte Bestätigung der Fa. C, wonach die Bw und ihr Gatte eine völlig eigenständige Einreichplanung durchgeführt hätten, vermag den behaupteten Vertragsrücktritt jedenfalls nicht zu stützen.

Mit der Fa. H wurde nicht, wie im Vorlageantrag ausgeführt, ein neuer Bauvertrag über die Errichtung eines Einfamilienhauses abgeschlossen, sondern wurde in dem Vertrag mit der Fa. C vom 15. Dezember 1995 lediglich vereinbart, dass die seitens der Fa. C namhaft gemachte Baufirma von der Fa. C namens und Auftrags der Reihenhauswerber mit der Errichtung des Reihenhauses beauftragt werde. Dass die Bw diesen Vertrag in der Folge selbst mit der von der Fa. C ausgesuchten Baufirma schloss, schadet nicht.

Die Bw schloss erst nach Vorliegen einer Bebauungsplanänderung, die es ihr ermöglichte, das bereits geplante Objekt mit den von ihr gewünschten Änderungen zu verwirklichen, erstmalig mit der Fa. H am 4. November 1996 den Bauvertrag ab, dessen Abschluss bereits am 15. Dezember 1995 – und somit noch vor dem Grundstückserwerb – in Aussicht gestellt worden war und der deshalb auch Bestandteil des im Abschlusszeitpunkt des Kaufvertrages vom 21./22. Dezember 1995 bestehenden Vertragsgeflechts war.

Nur dieser im Bauvertrag vereinbarte Fixpreis war gegenständlich vom Vertragsgeflecht erfasst und für die Ermittlung der Gegenleistung heranzuziehen. Das gilt nicht nur für die für die Baustufe I vereinbarten Fixkosten von 1.590.000,00 S inkl. MwSt., sondern auch für die im Bauvertrag zu einem Fixpreis vereinbarten Kosten für Zusatzleistungen in Höhe von 728.226,70 S inkl. MwSt.

Für die Grunderwerbsteuerberechnung wurden der Grundstückskaufpreis, der Werklohn für die Errichtung eines Basishauses, Baustufe I, und die im Bauvertrag mit der Fa. H enthaltenen, ebenfalls zu einem Fixpreis angebotenen Zusatzleistungen herangezogen, da diese Kosten vom gegenständlichen Vertragsgeflecht erfasst sind und auch die Zusatzleistungen innerhalb eines Gesamtkonzeptes erbracht wurden, das darauf gerichtet war, der Bw das Grundstück mit dem – letztendlich nach ihren Vorstellungen umgeplanten – Bauwerk in der 1. Ausbaustufe einschließlich der Zusatzleistungen zu verschaffen.

Über diese Fixpreisvereinbarung hinausgehende Aufwendungen, die die Bw in der Folge für Veränderungen und Verbesserungen am Haus tätigte und die erst nach der Auftragserteilung gesondert angeboten und abgerechnet wurden, sind vom vorliegenden Vertragsgeflecht nicht erfasst und können daher auch nicht in die Grunderwerbsteurbemessungsgrundlage mit einbezogen werden (vgl. VwGH 30.5.1994, 92/16/0144).

Die Berücksichtigung der in der Schlussrechnung aufgelisteten Nachtragsangebote bzw. der nachträgliche Entfall der dort angeführten Leistungen erfolgte daher zu Unrecht, sodass der Berufung insoweit teilweise stattzugeben war.

Die Bemessungsgrundlage und die Grunderwerbsteuer sind daher wie folgt zu ermitteln:

Grundstückskosten		642.911,00 S
Errichtungskosten Baustufe I lt. Bauvertrag		1.590.000,00 S
Fixkosten für Zusatzleistungen lt. Bauvertrag		728.226,70 S
Summe		2.961.137,70 S
Bemessungsgrundlage	davon 1/2	1.480.568,00 S
Grunderwerbsteuer	x 3,5 %	51.820,00 S
	entspricht	3.765,91 €

Über den erstmals im Vorlageantrag gestellten Antrag gemäß § 17 GrEStG hat nicht der unabhängige Finanzsenat, sondern das Finanzamt als Abgabenbehörde erster Instanz abzusprechen, weil bei einer Mitentscheidung durch die Rechtsmittelbehörde der Bw der gesetzliche Instanzenzug genommen wäre und damit in ihre verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechte eingegriffen würde.

Das Finanzamt hat diesen Antrag mit Bescheid vom 1. Dezember 2006 aus den dort angeführten Gründen zurückgewiesen.

Linz, am 12. Dezember 2006