



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 10

GZ. RV/0035-L/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. TE, geb. X, Adresse, vertreten durch Friedrich Ranger, Wirtschaftstreuhänder, 4600 Wels, Durisolstraße 7, vom 23. Oktober 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 26. September 2003 betreffend Grunderwerbsteuer im wiederaufgenommenen Verfahren entschieden:

Der Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid im wiederaufgenommenen Verfahren wird antragsgemäß stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Grunderwerbsteuer mit 2.543,55 €, das sind 3,5 % der Bemessungsgrundlage in Höhe von 7.267,83 € (entspricht 1 Mio. S), festgesetzt.

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage ist der Begründung zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 19. Juni 2001 erwarben der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw) und seine Ehegattin, Mag. RE, von JZ als außerbücherlicher Eigentümerin (Voreigentümer war der B) 606/1220 Anteile - somit je 303/1220 Anteile - der Liegenschaft EZ 1647, Grundbuch W, mit dem Grundstück 761/48 Baufläche (begrunt) im Ausmaß von 799 m² um den vereinbarten Kaufpreis von 2 Mio. S. Die im Kaufvertrag ermittelten Anteile entsprachen dem Verhältnis der Wohnfläche der geplanten Wohnungen zur Gesamtfläche laut Nutzwertgutachten vom 6. April 2001.

Mit Bescheid vom 23. August 2001 schrieb das Finanzamt dem Bw auf Grund des genannten Kaufvertrages Grunderwerbsteuer in Höhe von 35.000,00 S, das sind 3,5 % der Bemessungsgrundlage von 1 Mio. S, vor.

Eine bei der Fa. A GmbH durchgeführte Prüfung der Aufzeichnungen (Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 22. Juli 2003, AB-Nr. 1) ergab für das "Projekt F", dass der B bereits mit Bescheid vom 26. Juni 1995 als Antragsteller und Grundeigentümer eine Bauplatzbewilligung für das Grundstück 761/48 erhalten hatte.

Der Einreichplan für den Neubau von zwei Einfamilienwohnhäusern datiert vom 3. April 2001 und weist als Bauwerber, Planverfasser und Bauführer ebenso die Fa. A GmbH und als Grundeigentümerin ebenso JZ aus wie der am 9. April 2001 gestellte Antrag auf Erteilung der Baubewilligung.

Eine Leistungsbeschreibung für das Projekt F vom 26. Jänner 2001 bietet vor Baubeginn folgende Leistungen an:

- *"Erstellung des Einreichplanes und Bauansuchens*
- *Erstellung eines exakten Bauplanes M 1:50*
- *Übergabe eines Bauzeitplanes zur Koordination nachfolgender Professionisten*
- *Sämtliche von uns zu erbringenden Leistungen werden von uns koordiniert und überprüft."*

Am 13. März 2001 erteilten der Bw und dessen Ehegattin der Fa. A GmbH den Auftrag zur Errichtung eines Wohnhauses, Baustellenadresse F in L, um einen Pauschalpreis von 3.923.760,00 S. Der vereinbarte Pauschalpreis sei ein Festpreis bis 31. Mai 2002. Die Fertigstellung wurde mit Ende Mai 2002 in Aussicht gestellt. Die Zahlung des vereinbarten Preises sollte in Teilzahlungen je nach Baufortschritt erfolgen.

Am 16. März 2001 schloss die Fa. A GmbH mit dem Bw und dessen Ehegattin ein verbindliches Kaufanbot mit nachfolgend dargestelltem Inhalt:

Fa. A GmbH ist Optionsnehmer der Liegenschaft 761/48, Grundbuch W, im Gesamtausmaß von 799 m².

Fa. A GmbH beabsichtigt, diese(s) Grundstück(e) zu bebauen, davon soll(en) 1 Grundstück(e) nochmals durch Parifizierung getrennt werden, um darauf zwei Wohnhausanlage(n) zu errichten bzw. errichten zu lassen.

Gegenstand dieses Kaufanbotes ist der Ankauf des Hauses Nr. 1 auf der Liegenschaft LN 761/48, welche noch durch Parifizierung getrennt wird, mit einer Gesamtwohnfläche im Ausmaß von ca. 210 m², bestehend aus den Räumen laut Prospekt.

Die Kaufbewerber erklären hiemit, ein verbindliches Kaufanbot hinsichtlich des oben bezeichneten Hauses Nr. 1 entsprechend den bereits vorliegenden Plänen zu einem vereinbarten Gesamtkaufpreis von 5.923.760,00 S abzugeben und verpflichten sich nach Vorlage des rechtskräftigen Lageplanes den entsprechenden Kaufvertrag hinsichtlich des Hauses Nr. 1 zu unterzeichnen.

Festgelegt wurde noch, dass sich der gegenständliche Kaufpreis aus Grundstückskosten in Höhe von 2 Mio. S und Bau- und Nebenkosten von 3.923.760,00 S zusammen setze.

Ein Nutzwertgutachten vom 6. April 2001 ergab für das Haus 1 einen Nutzwert von 307 und für das Haus 2 einen Nutzwert von 303.

Mit Ergänzungersuchen vom 11. März 2003 teilte das Finanzamt dem Bw und dessen Ehegattin mit, im Zuge einer Prüfung bei der Fa. A GmbH festgestellt zu haben, dass jene im Zusammenhang mit dem Liegenschaftserwerb auch ein Haus im Wert von 3.923.760,00 S erworben hätten. Beabsichtigt sei daher, von diesen Kosten Grunderwerbsteuer vorzuschreiben.

In einer Stellungnahme gaben der Bw und dessen Ehegattin an, am 19 Juni 2001 die Liegenschaft EZ 1647, Grundbuch W, Grundstück 761/48, begrünt, südliche Hälfte, von JZ um einem Kaufpreis von 2 Mio. S erworben zu haben. Die Liegenschaft sei begrünt gewesen; ein Objekt wie ein Schuppen, eine Hütte oder ein Haus habe sich nicht auf diesem Grundstück befunden und sei nicht erworben worden.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 26. September 2003 nahm das Finanzamt das Verfahren nach § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und setzte dem Bw gegenüber Grunderwerbsteuer im Ausmaß von 7.533,69 € fest, womit sich im Vergleich zur bisherigen Vorschreibung von 2.543,55 € (entspricht 35.000,00 S) eine Nachforderung von 4.990,14 € ergab. Zu dieser Neufestsetzung der Grunderwerbsteuer gelangte das Finanzamt, indem es den Grundkaufpreis und die Baukosten laut Auftrag addierte und auf den Hälftenanteil den Steuersatz von 3,5 % anwendete.

Die Wiederaufnahme von Amts wegen sei zulässig, weil neue Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen seien, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO sei erfolgt, da im Zuge einer bei der Fa. A durchgeführten Prüfung bekannt geworden sei, dass diese bereits am 16. März 2001 mit der Errichtung eines Hauses beauftragt worden sei. In der Abgabenerklärung sei als Gegenleistung aber nur der Kaufpreis für Grund und Boden angegeben worden. Die Wiederaufnahme sei im Rahmen des der Behörde eingeräumten Ermessens erfolgt und wegen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung geboten gewesen.

Zum Grunderwerbsteuerbescheid führte das Finanzamt begründend aus, dass der Bw mit Kaufvertrag vom 19. Juni 2001 Miteigentumsanteile an der Liegenschaft EZ 1647, KG W, erworben und die Fa. A GmbH am 16. März 2001 mit der Errichtung eines Hauses beauftragt habe. Bei Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum verbunden werden solle, könne zur Erreichung der Bauherreneigenschaft

der Auftrag zur Wohnhauserrichtung nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsam darauf abzielenden Beschlusses erforderlich sei. Die Bauherreneigenschaft sei nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig würden und das Risiko tragen würden. Die Bauherreneigenschaft liege beim Bw aus den angeführten Gründen nicht vor. Der Erwerberwille sei somit auf eine Liegenschaft mit einem darauf zu errichtenden Haus gerichtet gewesen, weshalb die Grunderwerbsteuer von den Grund- und Baukosten zu entrichten sei.

In der gegen den Grunderwerbsteuerbescheid fristgerecht erhobenen Berufung brachte der Bw vor, richtig sei, dass er und seine Gattin das Grundstück von JZ gekauft hätten. Die Grunderwerbsteuer sei entrichtet worden. Ein Haus auf dem Grundstück sei aber nicht erworben worden. An Stelle der Fa. A GmbH hätte auch jede andere Baufirma beauftragt werden können. Aus diesem Grund gebe es keinen Kaufpreis und sei somit die Berechnungsgrundlage Null. Das unbebaute Grundstück sei später weiter verkauft worden.

Einem im Bemessungsakt befindlichen Schreiben vom 23. Oktober 2003 zufolge teilte die Fa. A GmbH dem Finanzamt mit, dass der Bw und seine Ehegattin kein Haus gekauft hätten.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne vorangehende Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat am 5. Jänner 2006 zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 21. August 2007 legte die Referentin dem Bw dar, dass auf Grund der – in der Folge dargestellten – Aktenlage beabsichtigt sei, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Im Zuge einer persönlichen Vorsprache am 20. November 2007 legte der steuerliche Vertreter des Bw eine, eine Zustellvollmacht umfassende, Vollmachtsurkunde vor und gab an, dass seiner Ansicht nach § 17 GrEStG auf den gegenständlichen Berufungsfall anwendbar sei. Eine ausführliche schriftliche Stellungnahme sowie die Vorlage der den Werkvertrag auflösenden Vereinbarung wurden bis zum 21. Jänner 2008 in Aussicht gestellt.

Im Rahmen einer weiteren persönlichen Vorsprache am 29. Jänner 2008 brachte der steuerliche Vertreter des Bw ergänzend vor, dass dieser am 13. bzw. 16. März 2001 mit der Fa. A einen Auftrag über die Errichtung eines Wohnhauses unterfertigt habe. Am 19. Juni 2001 sei die gegenständliche Liegenschaft von Frau JZ erworben worden. Bereits am 5. September 2001 sei der Auftrag vom 13. März 2001 storniert worden und der Bw vom Kaufvertrag eines Wohnhauses zurückgetreten. Am 14. Februar 2002 habe der Bw die Liegenschaft an Dr. HW weiter veräußert.

Zum Wiederaufnahmebescheid vom 26. September 2003 sei im Berufungswege festzustellen, dass hiefür kein Grund vorliege, da weder Tatsachen noch Beweismittel neu hervorgekommen bzw. solche nicht geltend gemacht worden seien. Alle für die Abgabenerhebung bedeutsamen Umstände seien im Zeitpunkt der Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen bereits bekannt bzw. offen gelegt gewesen. Diesbezüglich sei auf die dargestellte Chronologie zu verweisen. Wenn das Finanzamt die Wiederaufnahme mit nicht geltend gemachten Tatsachen und Beweismitteln begründe, so übersehe es, dass der entscheidende Umstand, nämlich die Stornierung des an die Fa. A GmbH erteilten Auftrages bzw. die Vertragsauflösung betreffend Erwerb des Hauses, im Zeitpunkt der Wiederaufnahme am 26. September 2003 bereits bestanden habe. Die Wiederaufnahme werde daher mangels Vorliegens eines Wiederaufnahmegrundes im Wege der Berufung angefochten. Gegen den Wiederaufnahmebescheid, mit welchem die "Bauherreneigenschaft" des Bw mit der Begründung negiert worden sei, dass der Erwerbswille bereits auf eine Liegenschaft samt einem darauf noch zu errichtenden Haus gerichtet gewesen sei, sei einzuwenden, dass es nach dem Erwerb der Liegenschaft am 5. September 2001 zu einer Vertragsauflösung bzw. Storno des Auftrages vom 13./16. März 2001 durch die Fa. A gekommen sei. Dadurch sei der Bw von der Verpflichtung zur Errichtung eines Wohnhauses zur Gänze unentgeltlich und ohne Übernahme sonstiger Verpflichtungen, wie beispielsweise Überbindung der Kaufanwartschaft an Dritte, entlassen worden. Daraus gehe zweifelsfrei hervor, dass es zu einer Rückgängigmachung zwischen den seinerzeitigen Vertragspartnern gekommen sei. In unzulässiger Weise seien daher sowohl der Kaufpreis der Liegenschaft als auch die Kosten des von der Fa. A GmbH zu errichtenden Hauses zu einer Gesamtbemessungsgrundlage verknüpft und beide Verträge als verbundene Erwerbsvorgänge bzw. Gegenleistungen unter dem Begriff "Vertragsvereinigung" subsumiert worden. Bedingt durch die Vertragsauflösung sei es aber zwangsläufig wieder zur Trennung der von Seiten des Finanzamtes unterstellten vertraglichen Verknüpfung und somit zu einer Abspaltung der Gegenleistung für die Errichtungskosten des Hauses durch Entfall des Verpflichtungsgrundes gekommen. Dieser Entfall ziehe folglich die Herabsetzung der Gegenleistung auf Basis des Erstbescheides vom 23. August 2001 nach sich, sodass eine entsprechende Berichtigung vorzunehmen sei.

Im Berufungswege werde unbeschadet der ergehenden Berufungsentscheidung gemäß § 17 Abs. 1 bis 5 GrEStG der Antrag auf Nichtfestsetzung bzw. Abänderung der Steuerbemessungsgrundlage auf Grund der Vertragsauflösung bzw. Stornierung des Auftrages mit der Fa. A GmbH gestellt und die Rückerstattung der berufungsgegenständlichen Nachforderung von 4.990,14 € beantragt.

Der Stellungnahme wurden in Kopie nachfolgende Schriftstücke beigefügt:

- Auftrag des Bw und seiner Ehegattin an die Fa. A GmbH vom 13./16. März 2001;

- Kaufvertrag vom 19. Juni 2001 das Grundstück betreffend;
- ein an den steuerlichen Vertreter des Bw gerichtetes Fax vom 21. Jänner 2008, in welchem ein Vertreter der Fa. A GmbH bestätigte, dass der Bw und seine Gattin den Kaufvertrag vom 13. März 2001 am 5. September 2001 storniert hätten. Das Haus sei in weiterer Folge für Dr. HW errichtet worden;
- den zwischen dem Bw und seiner Ehegattin als Verkäufer einerseits und Dr. HW als Käufer andererseits abgeschlossenen Kaufvertrag vom 14. Februar 2002. Gegenstand dieses Kaufvertrages sind 606/1220 Anteile an der Liegenschaft EZ 1647, Grundbuch W, bestehend aus dem Grundstück 761/48 Baufläche (begrünt) im Ausmaß von 799 m².

Dem Finanzamt wurden die Verfahrensergebnisse und die Gründe für die beabsichtigte Stattgabe der Berufung zur Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht. Auf die Abgabe einer Gegenstellungnahme wurde telefonisch verzichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Über die erstmals mit Schreiben vom 29. Jänner 2008 gegen den die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid erhobenen Einwendungen wurde gesondert abgesprochen.

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 vorbehalteten 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.

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. Gegenstand eines Kaufvertrages kann nämlich auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen (VwGH 15.3.2001, 2000/16/0082).

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 aufgespalten 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.

Besteht ein objektiv sachlicher Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren, die künftige Bebauung des Grundstückes betreffenden Verträgen mit Dritten, ist maßgeblicher Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebautem Zustand. 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.

Beim Erwerb von Liegenschaftsanteilen, mit denen Wohnungseigentum verbunden werden soll, muss außerdem der Auftrag zur Errichtung des Wohnhauses von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wofür die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses durch diese erforderlich ist. Inhaltsgleiche Einzelerklärungen von Miteigentümern vermögen den erforderlichen gemeinsamen, auf Errichtung des gesamten Bauwerkes gehenden Beschluss der Eigentümergemeinschaft nicht zu ersetzen.

Im vorliegenden Berufungsfall ist strittig, ob das für die Gebäudeerrichtung geleistete Entgelt in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen ist.

Da, wie o.a., zu fragen ist, in welchem Zustand ein Grundstück erworben werden soll, gehen die Einwendungen des Bw, er habe lediglich ein unbebautes Grundstück gekauft, ins Leere.

Zum Zeitpunkt des (Grundstücks)Kaufvertrages lag bereits ein fertig geplantes – der Bauplan datiert vom 3. April 2001 – Bebauungskonzept für den Neubau von zwei Einfamilienhäusern vor. Ebenfalls vor dem Grundstückserwerb durch den Bw hatte die Fa. A GmbH am 9. April 2001 einen Antrag auf Erteilung der Baubewilligung gestellt, der als Bauwerber, Bauführer und Planverfasser die Fa. A GmbH auswies. Der Baubewilligungsbescheid vom 26. Juni 2001 erging demnach an die antragstellende Baufirma und wurde weiteren Personen und Behörden, nicht aber dem Bw, zur Kenntnisnahme übermittelt.

Der Bw konnte auf die Vorplanung keinen Einfluss nehmen, da zum Zeitpunkt des grunderwerbsteuerrechtlich maßgeblichen Grundstückserwerbes die Projekterstellung abgeschlossen war und bereits ein Einreichplan und ein Ansuchen um Erteilung der Baubewilligung vorlagen.

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 laut dem zwischen der Fa. A GmbH und dem Bw und dessen Ehegattin abgeschlossenen verbindlichen Kaufanbot die Fa. A GmbH Optionsnehmer der Liegenschaft 761/48, Grundbuch W, im Gesamtausmaß von 799 m² war. In diesem Kaufanbot wurde weiters festgehalten, dass die Fa. A GmbH beabsichtige, dieses Grundstück zu bebauen und darauf zwei Wohnhausanlagen zu errichten bzw. errichten zu lassen. Gegenstand dieses Kaufanbotes war der Ankauf des Hauses Nr. 1 auf der genannten Liegenschaft, welche noch durch Parifizierung zu trennen war, mit einer Gesamtwohnfläche im Ausmaß von ca. 210 m², bestehend aus den Räumen laut Prospekt und entsprechend den bereits vorliegenden Plänen zu einem vereinbarten Gesamtkaufpreis von 5.923.760,00 S für das Grundstück und die Bau- und Nebenkosten.

Darüber hinaus hatten der Bw und seine Ehegattin der Fa. A GmbH bereits am 13. März 2001 den Auftrag zur Errichtung des Wohnhauses in L am F laut beiliegender Leistungsbeschreibung erteilt. Der vereinbarte Pauschalpreis von 3.923.760,00 S war ein Festpreis bis 31. Mai 2002. Die einzelnen Teilzahlungen waren laut "Teilzahlungsplan" fällig und je nach Baufortschritt zu entrichten.

Damit ergibt sich aus den abgeschlossenen Verträgen aber, dass der Grundstückserwerb und der zu diesem Zeitpunkt beabsichtigte Erwerb des Hauses in einem derart engen Zusammenhang standen, dass ein einheitlicher Vorgang anzunehmen war und der Bw bereits

vor dem schriftlichen Vertragsabschluss über die Liegenschaft ein im Wesentlichen fertig geplantes Gebäude ausgewählt hatte bzw. seine Absicht darauf gerichtet war, dieses – wenn auch noch zu errichtende – Wohnhaus zu erwerben.

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 vorliegen (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 Rz. 92 und die dort angeführte umfangreiche Judikatur).

Zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses war die Planung bereits abgeschlossen und der Antrag auf Erteilung der Baubewilligung eingereicht, sodass eine individuelle Verbauungsmöglichkeit ausgeschlossen gewesen wäre. Damit war dem Bw aber bereits einer der für die Erlangung der Bauherreneigenschaft maßgeblichen Faktoren, nämlich die bauliche Einflussnahme, abzusprechen. Aus den vorliegenden Verträgen ergibt sich eindeutig, dass der Erwerbswille nicht mehr nur auf das unbebaute Grundstück, sondern auf ein schon fertig geplantes Haus samt Grundanteil gerichtet gewesen ist. Der Bw war daher schon aus diesem Grund nicht als Schaffender bzw. Bauherr anzusehen.

Die Vereinbarung eines Fixpreises für den geplanten Bau eines Hauses spricht ebenfalls für die Eingebundenheit in ein Planungs- und Finanzierungskonzept der Fa. A GmbH und gegen die Annahme, dass der Bw das preisliche Risiko der Bauherstellung zu tragen gehabt hätte.

Gegenständlich war, wie bereits ausgeführt, der Bw als Grundkäufer – bezogen auf den maßgeblichen Zeitpunkt des Vertragsabschlusses – an ein bereits fertig vorgegebenes Gebäude gebunden, sodass über den Erwerb der bloßen Liegenschaft hinaus der Erwerb eines – noch herzustellenden – Gebäudes grundsätzlich in den grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen war.

Laut Stellungnahme vom 29. Jänner 2008 wurde der mit der Fa. A GmbH geschlossene Vertrag vom 13./16. März 2001 am 5. September 2001 storniert. Diese Vertragsauflösung wurde durch ein Telefax der Fa. A GmbH bestätigt. In weiterer Folge veräußerten der Bw und seine Ehegattin das – noch unbebaute – Grundstück am 14. Februar 2002 an Dr. HW.

Nach § 8 Abs. 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist. Ein Erwerbsvorgang ist bereits durch das Verpflichtungsgeschäft (z.B. durch Unterfertigung der Vertragsurkunde) verwirklicht. Nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen oder spätere Änderungen vermögen – sofern nicht die Voraussetzungen des § 17 GrEStG erfüllt sind – die einmal entstandene Steuerschuld nicht mehr zu beseitigen (vgl. VwGH 29.10.1998, 98/16/0115).

§ 17 GrEStG lautet auszugsweise:

Die Steuer wird auf Antrag nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird (Abs. 1 Z. 1).

Wird die Gegenleistung für das Grundstück herabgesetzt, so wird die Steuer auf Antrag der Herabsetzung entsprechend festgesetzt, wenn die Herabsetzung innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld stattfindet (Abs. 3 Z. 1).

Zweck der Bestimmung des § 17 GrEStG ist es, Vorgänge nicht mit Steuer zu belasten, deren wirtschaftliche Auswirkungen von den Beteiligten innerhalb der im Gesetz gesetzten Frist wieder beseitigt werden.

Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass die Auflösung des Werkvertrages zwar keine Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges im Sinne des § 17 Abs. 1 GrEStG zur Folge hat, wohl aber eine Minderung des Vertragsumfangs und dadurch bedingt eine Minderung der Gegenleistung. Der im Auftrag vom 13. März 2001 enthaltene Passus, wonach bei Rücktritt vom Auftrag seitens der Bauherren der Fa. A GmbH ein Schadenersatz für bereits erbrachte Leistungen in der Höhe von 10 % der Auftragssumme zuzüglich 20 % MwSt. gebühre oder diese innerhalb von drei Monaten ab Rücktrittsdatum einen Ersatzkäufer beizubringen hätten, schadet nicht, weil die zur Verminderung der Steuer führende Herabsetzung der Gegenleistung nur an die Einhaltung der in Abs. 3 Z. 1 genannten Frist gebunden ist (Fellner, aaO, § 17 Rz. 59).

Eine Antragstellung im Sinne des § 17 Abs. 3 Z. 1 GrEStG ist möglich, wenn die Herabsetzung innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld stattfindet.

Nach § 17 Abs. 5 GrEStG sind Anträge nach Abs. 1 bis 4 bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres zu stellen, das auf das Jahr folgt, in dem das den Anspruch auf

Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer begründende Ereignis eingetreten ist. Die Frist endet jedoch keinesfalls vor Ablauf eines Jahres nach Wirksamwerden der Festsetzung.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kommt es für die Beurteilung von Anbringen nicht auf die Bezeichnung eines Schriftsatzes an, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteienschrittes. Im Zweifel ist dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt (vgl. Ritz, BAO³, § 85 Tz. 1).

Das Berufungsvorbringen des zu diesem Zeitpunkt offenbar steuerlich nicht vertretenen Bw, das unbebaute Grundstück weiter verkauft zu haben bzw. die vorgelegte Bestätigung der Fa. A GmbH, der Bw und seine Ehegattin hätten kein Haus gekauft, kann als konkludenter Antrag auf Herabsetzung der Grunderwerbsteuer wegen Auflösung des Werkvertrages betreffend die Gebäudeerrichtung gewertet werden. Diesem Antrag war im Berufungsverfahren zu entsprechen und die Herabsetzung der Gegenleistung zu berücksichtigen. Der Berufung war daher antragsgemäß stattzugeben und die Grunderwerbsteuer nur von den (halben) Grundstückskosten mit 2.543,55 € (entspricht 35.000,00 S) festzusetzen.

Linz, am 15. April 2008