

Berufungsentscheidung

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

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 6. Mai 1998 erwarben die Berufungserberin (Bw.) und ihr Ehegatte das unbebaute Grundstück Nr. x/8 in B. je zur ideellen Hälfte. Punkt IV. dieses Kaufvertrages lautet:

"Für das Vertragsgrundstück besteht ein Bebauungsplan, der bei der Gemeinde B. aufliegt und verpflichten sich die Käufer, das auf dem vertragsgegenständlichen Grundstück zu errichtende Gebäude unter Berücksichtigung dieses Bebauungsplanes zu erstellen".

Der Gemeinde B. wurde ein Vorkaufsrecht "bis zu demjenigen Zeitpunkt eingeräumt, zu welchem auf dem vertragsgegenständlichen Grundstück ein zur ganzjährigen Bewohnung geeignetes Gebäude errichtet und fertiggestellt ist" (Punkt VI des Kaufvertrages).

Für diesen Erwerbsvorgang schrieb das Finanzamt der Bw. Grunderwerbsteuer vor. Als Bemessungsgrundlage wurden Kaufpreis und Vermessungskosten (jeweils zur Hälfte) angesetzt.

Mit Ausfertigungsdatum 30. September 2002 erließ das Finanzamt einen "Bescheid im gemäß § 303 BAO wiederaufgenommenen Verfahren", mit dem die Grunderwerbsteuer - unter Einbeziehung von 50 % der Rohbaukosten eines in der Folge errichteten Einfamilienhauses (Doppelhaushälften) - 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 die Einbindung des Organisators auch in die Vermittlung des Grundstückes selbst liege trotz zivilrechtlicher Trennung der Rechtsgeschäfte - betreffend Grundstückserwerb und Hausbau - wirtschaftlich ein Erwerb des Grundstückes samt Bauwerk vor. Die Intention des Organisators bzw. Vermittlers 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 der Bw. zu verneinen, die Baukosten seien der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer hinzuzurechnen. 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 Berufung erhoben. Begründend wurde ausgeführt, die Bw. und ihr Ehegatte hätten mit der Firma A.GmbH keine Vereinbarungen abgeschlossen. Das Grundstück sei von der B.GmbH. zum Kauf angeboten worden. An die B.GmbH. sei für die Vermittlung des Grundstücks eine Provision bezahlt worden. Nach Abschluss des Kaufvertrages sei mit Architekt L. die vorhandene Grobplanung wesentlich geändert worden: Im südwestlichen Bereich seien zwei große Fenster eingeplant, auf der Nord-Ostseite seien zwei Fenster weggelassen worden; auch der Dachstuhl sei geändert worden. Bei der Innenplanung seien entscheidende Veränderungen vorgenommen worden. So sei der Grundriss des Kellers um etwa 9 m² erweitert und eine Kellerstiege ins Freie eingeplant worden. Die Honorarnote des Architekten datiere vom 15. Mai 1998 und belaufe sich auf 33.600 S. Der Baubescheid der Gemeinde B. vom 12. Juni 1998 laute auf die Bw. und ihren Ehegatten. Mit Bauvertrag vom 9. Juli 1998 sei die Firma G. als Generalunternehmer mit der Errichtung des Rohbaues beauftragt worden. Innenausbau und Einrichtung seien an andere Firmen vergeben worden, ebenso die Verputzarbeiten, Malerarbeiten (Außenfassade), Gartengestaltung, Asphaltierung und die Terrassenarbeiten. In rechtlicher Hinsicht seien die Bw. und ihr Ehegatte als Bauherren anzusehen, zumal sie den bauausführenden Firmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet gewesen seien und das Baurisiko getragen hätten.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 11. April 2003 wurde der Bescheid vom 30. September 2002 "wegen Mangelhaftigkeit des Spruches" gemäß § 299 BAO aufgehoben, da verabsäumt worden sei, "die Wiederaufnahme des Verfahrens auszusprechen" (Spruchpunkt 1 des Bescheides vom 11. April 2003). Sodann verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens (Spruchpunkt 2 dieses Bescheides) und erließ einen berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid (Spruchpunkt 3), mit dem (wie bereits im Bescheid vom 30. September 2002) Baukosten von 660.000 S in die Bemessungsgrundlage einbezogen

wurden. Der Bescheid enthält den Hinweis, dass die Berufung vom 15. Oktober 2002 gemäß § 274 BAO auch als gegen den berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid (Ersatzbescheid) eingebbracht gelte.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Mai 2003 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Im Bauvertrag vom 9. Juli 1998 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. Eine Einflussnahme auf die Gestaltung des "Gesamtbauvorhabens" sei der Bw. nicht möglich gewesen. Selbst wenn über die Herstellung ein gesonderter Werkvertrag abgeschlossen worden sei, sei ein "bereits fertiges Planungs-, Finanzierungs- und Vertragskonzept" vorgelegen. Durch den Abschluss des bereits fertig ausverhandelten Bauvertrages seien Preis- und Baurisiko nicht mehr bei der Bw. gelegen. Das durch die Baubehörde zur Kenntnis genommene Auftreten der Bw. als Bauwerber sei für die Abgabenbehörde nicht bindend. Sämtliche Vertragsgrundlagen, wie Pläne und Ausstattungsbeschreibung, seien "üblicherweise" von der A.GmbH bzw. von J.X. gekommen, auch wenn mit der Bw. diesbezüglich keine schriftliche Vereinbarung getroffen worden sei. Rechtlich komme der Bw. daher keine Bauherreneigenschaft zu.

Im Vorlageantrag vom 12. Juni 2003 verwies die Bw. neuerlich darauf, dass ihr die Firma A.GmbH unbekannt sei. Unrichtig sei auch, dass ein fertiges Planungs-, Finanzierungs- und Vertragskonzept vorgelegen habe. Das Finanzamt habe einen konkreten Sachverhalt zu beurteilen und nicht "darauf zu spekulieren, was üblicherweise der Fall war".

Im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz hat am 11. Februar 2004 ein Erörterungsgespräch stattgefunden. Dabei schilderte der Ehegatte der Bw. den Sachverhalt wie folgt:

Es handle sich um ein aus vier (selbstständig parzellierten) Gebäudeeinheiten bestehendes Projekt, wobei jeweils zwei Häuser aneinander gebaut seien. Zum Kaufzeitpunkt sei das Haus auf der Nachbarparzelle ziemlich fertig gewesen, ein Haus habe sich im Rohbaustadium befunden, ein Haus sei fertig geplant gewesen. Schon auf Grund dieser Gegebenheiten und des Ortsbildes habe sich die Bauführung in Grundriss und Höhe an die bestehenden Gebäude anpassen müssen. Die Bw. und ihr Ehegatte hätten sich Ende 1997 bei der B.GmbH in W. nach dem freien Grundstück und dessen Preis erkundigt. Sie hätten dort eine Modellzeichnung, welche die Außenansicht der Häuser zeige, erhalten. Von Nachbarn und Kollegen hätten sie erfahren, dass Architekt L. im Besitz der Planung sei und es sich bei der Firma G. um einen guten Baumeister handle. Anfang 1998 hätten die Bw. und ihr Ehegatte mit Architekt L. Kontakt aufgenommen, der die ursprüngliche Planung nach ihren Wünschen

geändert habe (Grundrissänderung im Keller, Kellerstiege ins Freie, Versetzen und Vergrößern von Fenstern im Erdgeschoß und Obergeschoß, Entfernen eines Teiles der Decke im Stiegenhausbereich, Versetzen von Wänden im Innenbereich, Änderung der Dachhaut samt Isolierung, Verbreiterung des Daches um ca. 25 cm, Neusetzung eines Dachfensters). Diese Planung sei Grundlage gewesen für die Kontaktnahme mit dem Bauunternehmen G., welche auf dem B.-Platz in W., jedoch ohne Beisein des J.X. stattgefunden habe. G. habe das im Bauvertrag genannte Angebot gemacht, die im Bauvertrag erwähnte "Bau- und Ausstattungsbeschreibung laut Projektunterlagen" sei nicht bekannt. Die Umplanung durch Architekt L. sei zum Zeitpunkt des Grundkaufvertrages bereits abgeschlossen gewesen, Kostenänderungen hätten sich dadurch nicht ergeben.

Im weiteren Verlauf des Verfahrens hat das Finanzamt im Zuge ergänzender Ermittlungen Auskünfte bei Architekt L. und beim Bauunternehmen G. eingeholt. Architekt L. sagte am 22. Juni 2004 niederschriftlich aus, J.X. sei namens der B.GmbH öfters an ihn herangetreten, um sich Projektentwicklungspläne bzw. Bebauungsstudien erstellen zu lassen, so auch im Jahr 1997 wegen der Projektierung der Grundparzelle Nr. x in B.. Die vom Architekten erstellte "Grundplanung" sei Grundlage für die Parzellierung und schließlich für den Verkauf (über die B.GmbH) gewesen. Insgesamt seien im Rahmen dieses Projektes zwei Doppelhäuser (vier parifizierte Einheiten) erstellt worden. Für die Bw. und ihren Ehegatten habe Architekt L. im Jahr 1998 die Einreichplanung vorgenommen, die Einreichpläne des Käufers der unmittelbaren Nachbarparzelle (Nr. x/9) sowie die Baueinreichungen der Käufer der Parzellen x/6 und x/7 datierten aus 1997. Die jeweiligen Einreichplanungen seien mit dem Grundkonzept identisch gewesen, welches auch Grundlage für die Innendetailplanung gewesen sei. An der Außenansicht hätten keine größeren Veränderungen vorgenommen werden können, Änderungen hinsichtlich Größe und Anzahl der Fenster und Türen seien möglich gewesen. Die Bauwerber seien dem Architekten von J.X. vermittelt worden. Nach ergänzender telefonischer Auskunft des Architekten vom 27. August 2004 sei die Erstellung des Entwurfes - beinhaltend Ansichten der Häuser, Schnitte und Grundrisspläne - "auf eigenes Risiko" erfolgt: Falls J.X. keine Käufer gefunden hätte, hätte Architekt L. für seine Arbeit nichts verlangen können. Allerdings habe J.X. zugesagt, dass im Falle des Verkaufes der Grundparzellen Architekt L. den Planungsauftrag (der Kunden) bekommen würde. Den von J.X. vermittelten Kunden habe der Architekt dann ein Preisangebot für die Einreichplanung gemacht.

Baumeister G. hatte am 15. Juni 2004 ausgesagt, J.X. sei Mitte 1998 mit der Frage an ihn herangetreten, ob er als Generalunternehmer einen Hausbau in B. (Errichtung des Rohbaues) übernehmen wolle. Dabei sei J.X. für die B.GmbH aufgetreten. J.X. habe Vorschläge unterbreitet und den Baustoff sowie den Rohbaupreis (ca. 1,600.000 S brutto) vorgegeben, wobei im Baupreis auch die von J.X. für die Vermittlung des Bauvertrages ausbedingene Provision enthalten sein sollte. Der Bauvertrag sei von J.X. erstellt worden. Eine spezielle

Bau- und Ausstattungsbeschreibung habe es nicht gegeben, vielmehr sei "alles mündlich besprochen" und "nach Einreichplanung" gebaut worden. Das erste Treffen mit dem Kunden habe über Vermittlung von J.X. in den Räumen der B.GmbH. in W. stattgefunden. Dabei seien der Preis, die Abwicklung und der Bauvertrag besprochen worden. Glaublich sei der Bauvertrag von der Bw. und ihrem Ehegatten bei dieser Besprechung (am 7. Mai 1998) unterschrieben worden. Der Baumeister habe den Vertrag am 9. Juli 1998, ebenfalls in den Räumen der B.GmbH im Beisein von J.X., der Bw. und ihres Ehegatten, unterfertigt. Entgegen der Abmachung im Bauvertrag sei der Rohbau unverputzt übergeben worden, wodurch sich eine Preisreduktion (von 1,650.000 S brutto laut Bauvertrag auf 1,320.000 S) ergeben habe. Die mit Architekt L. und Baumeister G. aufgenommenen Niederschriften und die sonstigen Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens wurden der Bw. mit Schreiben vom 31. August 2004 zur Kenntnis gebracht. Die Bw. hat sich dazu nicht geäußert.

Über die Berufung wurde erwogen:

a) Nach den vorliegenden Verträgen und den Auskünften der im Berufungsverfahren befragten Personen steht folgender Sachverhalt fest:

Die Grundparzelle Nr. x/8 war Teil des Grundstücks Nr. x in B.. Nach Teilung dieses Grundstücks erfolgte der Verkauf der neu gebildeten Grundparzellen über die B.GmbH als Vermittlerin. J.X. war (dienstältester) Angestellter der B.GmbH, Zweigstelle W., und für diese als Immobilienverkäufer tätig. Für J.X. (bzw. für die B.GmbH) hatte Architekt L. im Jahr 1997 einen Planungsentwurf für ein aus zwei Doppelhäusern (vier parzellierten Gebäudeeinheiten) bestehendes Projekt auf den neuen Grundparzellen x/6 bis x/9 erstellt. Die Gemeinde B. hatte für die neuen Parzellen verdichtete Bauweise vorgegeben. Architekt L. war auch Bausachverständiger der Gemeinde B.; auf Grundlage seiner Bebauungsstudie wurde der Bebauungsplan der Gemeinde erlassen.

Der von Architekt L. erstellte Entwurf (beinhaltend Ansichten, Schnitte und Grundrisspläne der Häuser) wurde von der B.GmbH für die Bewerbung des Verkaufes verwendet. Dabei war zwischen Architekt L. und J.X. vereinbart, dass im Falle des Verkaufes der Grundparzellen der Planungsauftrag der Kunden dem Architekten vermittelt werden sollte. Tatsächlich hat Architekt L. für die Käufer der Grundparzellen x/6, x/7 und x/9 noch im Jahr 1997 die Einreichplanungen erstellt. Der Einreichplan für die Bw. und ihren Ehegatten (als Käufer der Grundparzelle x/8) datiert vom Mai 1998. Die an die Bw. und ihren Ehegatten gerichtete Honorarnote des Architekten trägt das Datum 15. Mai 1998. Bei den Einreichplanungen wurde das vorliegende Grundkonzept übernommen, wobei an der Außenansicht der Häuser (nach Aussage des Architekten) keine "größeren" Veränderungen mehr vorgenommen werden konnten; die Innendetailplanung konnte frei gestaltet werden. Vergleicht man die Einreichpläne der beiden Doppelhaushälften auf den Grundparzellen x/8 und x/9, so sind

Unterschiede im Wesentlichen nur hinsichtlich der Innenraumgestaltung sowie bezüglich der Anzahl und Größe der Fenster festzustellen.

Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Grundkaufvertrages über die Grundparzelle x/8 war die zweite Doppelhaushälfte auf der Nachbarparzelle x/9 bereits in Bau, ebenso eine Hälfte des zweiten Doppelhauses. Die Häuser auf den Grundparzellen x/6, x/7 und x/9 wurden nicht vom Bauunternehmen G. errichtet.

Am 6. Mai 1998 haben die Bw. und ihr Ehegatte den Grundkaufvertrag unterzeichnet. Am 7. Mai 1998 unterfertigten sie den Bauvertrag, mit der sie der Bauunternehmung G. den Auftrag erteilten, "auf Basis der nachstehend angeführten Vertragsgrundlagen" als Generalunternehmer ein Einfamilienhaus zu errichten. In Punkt III des Bauvertrages sind als Vertragsgrundlagen unter anderem der Baubescheid sowie die "Bau- und Ausstattungsbeschreibung gemäß Projektunterlagen" angeführt. Als Entgelt ist im Bauvertrag ein Fixpreis von 1,650.000 S genannt (Punkt VI), der die Leistungen enthalte, wie sie in den unter Punkt III des Vertrages aufgelisteten Vertragsgrundlagen angeführt seien (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 9. Juli 1998 unterschrieben. Tatsächlich wurde der Bw. und ihrem Ehegatten von der Firma G. ein Betrag von insgesamt 1,320.000 S in Rechnung gestellt; die Preisreduktion ergab sich daraus, dass das vom Bauunternehmen gemäß dem Bauvertrag mit fertiger Außenfassade zu errichtende "Ausbauhaus" unverputzt übergeben wurde. Der weitere Ausbau erfolgte nicht durch die Firma G..

Der Inhalt des Bauvertrages war von J.X. mit dem Bauunternehmer ausgehandelt worden. Auch die Vertragsurkunde stammt von J.X.. Für die Vermittlung des Bauvertrages hat sich der Bauunternehmer zu einer Provisionszahlung verpflichtet, eine solche Zahlung ist auch tatsächlich erfolgt.

Am 15. Mai 1998 haben die Bw. und ihr Ehegatte das Bauansuchen bei der Gemeinde B. eingereicht. Der Baubewilligungsbescheid vom 12. Juni 1998 ist an die Bw. und ihren Ehegatten ergangen.

b) Die Bw. und ihr Ehegatte behaupten zwar, sie seien erst auf Grund von Gesprächen "mit Nachbarn und Kollegen" zu Architekt L. und Baumeister G. gekommen; von der B.GmbH (als Vermittlerin des Grundkaufgeschäftes) hätten sie lediglich eine Modellzeichnung der Häuser erhalten. Nach dem oben wiedergegebenen Geschehensablauf sowie den glaubwürdigen (und seitens der Bw. in der Folge auch unwidersprochen gebliebenen) Aussagen des Architekten und des Bauführers ist aber als erwiesen anzunehmen, dass sowohl der Auftrag zur Erstellung der Einreichplanung als auch der Bauvertrag über Vermittlung des (für die B.GmbH handelnden) J.X. zu Stande kamen. Wenn die Bw. und ihr Ehegatte bei der B.GmbH unbestritten eine Modellzeichnung der Häuser ausgehändigt erhielten und die zweite

Doppelhaushälfte zu diesem Zeitpunkt schon fast fertiggestellt war, stellt sich die Behauptung (beim Erörterungsgespräch am 11. Februar 2004), es sei ihnen der Architekt, der die Doppelhausanlage geplant hatte, bei der B.GmbH nicht genannt worden, als völlig unwahrscheinlich dar. Dasselbe gilt für das Vorbringen, der erste Kontakt mit dem Bauführer habe sich zwar in W. (in der Nähe der Geschäftsräume der B.GmbH), jedoch ohne Zutun des J.X. ereignet. Demgegenüber ist die Auskunft des Bauführers, das erste Treffen mit den Kunden habe über Vermittlung des J.X. in den Räumen der B.GmbH in W. stattgefunden, plausibel, hatte doch der Bauführer die im Einzelnen zu erbringenden Bauleistungen (und deren Preis) mit J.X. ausgehandelt. Insbesondere wenn den Kunden - wie auch dem Baumeister (siehe die Niederschrift vom 15. Juni 2004) - von J.X. keine schriftliche Bau- und Ausstattungsbeschreibung übergeben worden war, musste eine Erstbesprechung, wie von Baumeister G. geschildert, notwendig gewesen sein. Bemerkt sei noch, dass die beim Erörterungsgespräch behauptete Empfehlung der Bauunternehmung G. ("durch Nachbarn und Kollegen") jedenfalls nicht von den Hausnachbarn stammen konnte, sind doch die übrigen Häuser der Doppelhausanlage nicht von Baumeister G. errichtet worden.

c) 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. Der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG 1987 ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff und nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 4 ff zu § 5, und die dort zitierte Judikatur).

Zur wortidenten Vorgängerbestimmung des § 11 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1955 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass unter Gegenleistung auch alles zu verstehen ist, was der Erwerber über einen Kaufpreis für das unbebaute Grundstück hinaus aufwenden muss. Erbringt ein Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben einem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer -, ist demnach zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen. Gegenstand 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. Ohne Bedeutung ist es auch, wenn der Erwerber zunächst den Grundstückskaufvertrag abschließt und erst danach - wenn auch in engem zeitlichem Zusammenhang - den zur Errichtung des Gebäudes notwendigen Vertrag. Denn bereits die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebotes durch den Erwerber indiziert einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Grundstückserrichtung unabhängig von der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse, ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können. Der Annahme eines objektiven engen sachlichen Zusammenhangs steht nicht entgegen, wenn der Erwerber die Möglichkeit gehabt hätte, nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages den Vertrag über die Errichtung des Gebäudes nicht abzuschließen (BFH vom 23.11.1994, II R 53/94, BStBl. 1995 II 331, siehe Fellner, aaO, Rz 88b zu § 5, Ergänzung N 56/1 N).

d) Gemessen an diesen Kriterien sind die Bw. und ihr Ehegatte hinsichtlich der von der Firma G. auf Grund des Bauvertrages vom 7.5./9.7.1998 ausgeführten Bauleistungen nicht als Bauherren (im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes) anzusehen:

Dem Bauherrn obliegt es, das auf seinem Grundstück zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten. Im Berufungsfall lag jedoch zum Zeitpunkt des Abschlusses des Grundkaufvertrages bereits eine Vorplanung vor, welche die späteren Käufer im Wesentlichen nur mehr hinsichtlich der Innenraumgestaltung ändern konnten. Allein dies spricht schon als gewichtiges Indiz gegen die Bauherreneigenschaft der Erwerber, konnten doch die Bw. und ihr Ehegatte auf die bauliche Gestaltung ihres Hauses (Doppelhaushälfte) in seiner Gesamtkonstruktion keinen wesentlichen Einfluss mehr nehmen: Nach Auskunft des Architekten waren Änderungen der Vorplanung zwar hinsichtlich der Innenraumgestaltung, im Außenbereich hingegen nur in geringem Maße (etwa bei Türen und Fenstern) möglich.

In der Berufung wird darauf hingewiesen, dass entgegen der Begründung des angefochtenen Bescheides keine Vereinbarung der Bw. (und ihres Ehegatten) mit der A.GmbH bestanden habe. Dass die A.GmbH gegenüber den Käufern als Projektgesellschaft in Erscheinung getreten wäre, wie dies bei anderen von J.X. organisierten Bauvorhaben der Fall war, ist tatsächlich nicht hervorgekommen. Die dem Einreichplan zu Grunde liegende Vorplanung war von Architekt L. für J.X. bzw. die B.GmbH erstellt worden. J.X. hatte auch (wiederum namens der B.GmbH) den Errichtungsvertrag mit dem Bauunternehmen G. ausgehandelt und der Bw. diese Firma als Generalunternehmer für die Bauführung (zum vereinbarten Fixpreis) vermittelt. Den Bauvertrag haben die Bw. und ihr Ehegatte nahezu zeitgleich mit dem Grundkaufvertrag unterschrieben. Im Ergebnis kann dem Finanzamt daher nicht entgegengetreten werden, wenn es auf Grund des engen zeitlichen Zusammenhangs der Verträge und der von J.X. (namens der B.GmbH) geleisteten Organisation der Planung und Ausarbeitung des Bauvertrages zum Ergebnis gekommen ist, dass Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück samt zu errichtendem Gebäude (Rohbau) gewesen ist.

In dieses Bild fügt sich, dass sich die Käufer bereits in dem über Vermittlung der B.GmbH abgeschlossenen Grundkaufvertrag zur Errichtung eines Gebäudes unter Beachtung des (auf Grund der Bebauungsstudie des Architekten L. erlassenen) Bebauungsplanes verpflichtet haben.

An dieser Stelle ist festzuhalten, dass das Finanzamt die Bauherreneigenschaft der Bw. nur in Bezug auf den von der Bauunternehmung G. errichteten Rohbau verneint hat; hingegen wurden die Kosten der nachfolgenden, von den Käufern selbst organisierten Bauarbeiten (insbesondere des Innenausbaues) in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer nicht einbezogen.

Zutreffend bringt die Bw. weiters vor, dass sie und ihr Ehegatte gegenüber der bauausführenden Firma unmittelbar berechtigt und verpflichtet gewesen seien. Auf Grund der Begründung von Rechtsbeziehungen mit dem Bauführer (als Generalunternehmer) lag zwar das Baurisiko bei den Erwerbern (der Bw. und ihrem Ehegatten). 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). Die über Wunsch der Bw. vorgenommenen Änderungen gegenüber der Vorplanung lassen jedoch, wie ausgeführt, keine solche wesentliche Einflussmöglichkeit (auf die Gesamtkonstruktion des Gebäudes) erkennen. Dabei kann auch nicht gesagt werden, die Bw. und ihr Ehegatte hätten (als Käufer der letzten unbebauten Parzelle) lediglich baubehördliche Beschränkungen mit Rücksicht auf das Ortsbild beachten müssen, vielmehr ergaben sich diese Beschränkungen daraus, dass sie - ebenso wie die Erwerber der übrigen drei Parzellen - an das von Architekt L. geplante Gesamtkonzept der Doppelhausanlage gebunden waren. Durch die im Bauvertrag getroffene Fixpreisvereinbarung war der Bw. und ihrem Ehegatten hinsichtlich des Rohbaues auch das Preisrisiko weitgehend abgenommen.

Die Bw. wendet schließlich noch ein, dass sie vor der Baubehörde als Bauherr aufgetreten ist. Dass die Bw. und ihr Ehegatte das Bauansuchen im eigenen Namen eingereicht haben und der Baubescheid der Gemeinde B. an sie ergangen ist, reicht jedoch für die Begründung der Bauherreneigenschaft im Sinne des Grunderwerbsteuerrechtes nicht aus.

Hinsichtlich der im Bauvertrag mit der Firma G. festgelegten Bauleistungen kam der Bw. und ihrem Ehegatten 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 der Kaufpreis für das Grundstück selbst.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 17. März 2005

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei