



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Friedrich Fromherz, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern betreffend Grunderwerbsteuer im Jahr 1997 sowie Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 15. April 1997 entschieden:

Die Berufung im Hinblick auf den Wiederaufnahmebescheid wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid wird teilweise Folge gegeben.

Der Grunderwerbsteuerbescheid wird abgeändert.

Die Grunderwerbsteuer wird mit 3,5 % von 1.233.554,00 S in Höhe von 43.174,00 S bzw. 3.137,58 € festgesetzt.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Am 20. April 1993 wurde zwischen der Bw. und ihrem Gatten einerseits und der Firma O. GmbH andererseits ein Kaufvertrag geschlossen.

Unter Anderem wurde darin Folgendes vereinbart:

"1.

Die Firma O. GmbH hat mit Kaufvertrag vom 1. Oktober 1992 von O.O. unter Anderem das neu gebildete Grundstück 223/9, landwirtschaftlich genutzt im unverbürgten Katastralausmaß von 4 a 52 m² erworben.

2.

Die Firma O. GmbH als Verkäuferin verkauft und übergibt und hat hiermit verkauft und übergeben das ihr gehörige Grundstück 223/9, landwirtschaftlich genutzt, der Katastralgemeinde X.Y.H. um den beiderseits vereinbarten Kaufpreis von 352.849,00 S, je zur Hälfte an die Bw. und ihren Gatten, in Hinkunft kurz die Käufer genannt und diese erklären die Vertragsannahme.

3.

Die Käufer verpflichten sich zur ungeteilten Hand, den in Punkt 2 genannten Kaufpreis von 352.849,00 S binnen 8 Tagen nach allzeitiger Vertragsunterzeichnung abzugsfrei an die Verkäuferin zu Händen des Vertragsverfassers zu überweisen;

6.

Die Gültigkeit dieses Kaufvertrages ist durch seine Genehmigung seitens der Bezirksgrundverkehrskommission Eferding aufschiebend bedingt.

7. Die mit der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung dieses Kaufvertrages verbundenen Kosten und Gebühren sowie die zur Vorschreibung gelangende Grunderwerbsteuer tragen die Käufer zur ungeteilten Hand.

....."

Dieser Kaufvertrag wurde am 23. April 1993 samt Abgabenerklärung gemäß § 10 GrEStG 1987 bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingereicht.

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 26. April 1993 wurde die Grunderwerbsteuer in Höhe von 6.274,00 S festgesetzt.

Dies würde einem Betrag von 3,5 % von 179.249,50 S entsprechen. Die 179.249,50 S wiederum würden der Hälfte der Gesamtbemessungsgrundlage von 358.499,00 S entsprechen.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 10. Oktober 1995 durch die Abgabenbehörde I. Instanz wurden im Hinblick auf die Überprüfung der Bauherreneigenschaft und der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage diverse Fragen an die Bw. zur Beantwortung übermittelt und um Vorlage der erforderlichen Unterlagen ersucht.

Des Weiteren liegt eine Baubeschreibung betreffend das Bauvorhaben "Neubau eines Reihenhauses" auf Grundstück Nr. 223/9 der Katastralgemeinde H. vor. Auf dieser Baubeschreibung scheint als Antragsteller (Bauwerber), sowie als Eigentümer jeweils die Firma O. GmbH auf. Laut dieser Baubeschreibung wurde die Baubewilligung mit Bescheid vom 8. April 1993 erteilt.

Die Baubeschreibung ist datiert mit 25. Februar 1993.

Zusätzlich liegt ein Schreiben der Firma O. GmbH an das Gemeindeamt H. vom 8. April 1993 vor. Dieses würde die Reihenhauanlage H., Baubewilligungsbescheid für das Haus B 4 betreffen. Es würde mitgeteilt werden, dass sich der Bauwerber für das Reihnhaus B 4 von Firma O. GmbH auf die Bw. und ihren Gatten geändert habe. Es würde ersucht werden, dies bei der Ausstellung des Baubewilligungsbescheides zu berücksichtigen. Die Objekt-GmbH würde durch Herrn L. vertreten sein. Dieses Schreiben trägt den Eingangsstempel der Gemeinde H. vom 28. April 1993.

Eine Einreichzeichnung vom 24. Februar 1993 über den Neubau eines Reihenhauses mit Garage Haus B 4 auf Grundstück Nr. 223/9, Gemeinde H., die sowohl als Bauwerber als auch Grundbesitzer die Firma O. GmbH. ausweist, liegt ebenfalls vor.

Des Weiteren liegt ein Aktenvermerk über eine Besprechung vom 23. April 1993 der Firma O. GmbH, vertreten durch Herrn Ing. L., mit dem Gemeindeamt H. vor. In diesem werden Höhenangaben für die Reihenhauanlage Hartkirchen erörtert.

Es liegt ein Schreiben vom 27. April 1993 der Firma O. GmbH an das Gemeindeamt H. betreffend das Bauvorhaben Reihenhauanlage H. Baubeginnanzeige/Grabungsmeldung vor. Darin werde mitgeteilt, dass am 27. April 1993 mit den Bau- bzw. Grabungsarbeiten beim Bauvorhaben Reihenhauanlage H. – Errichtung eines Doppelhauses Nr. B 3 und B 4 auf Parzellen 223/8 und 223/9 – Katastralgemeinde H. begonnen werde.

Des Weiteren liegt ein Baubewilligungsbescheid für gegenständliches Reihenhaus in H. der Gemeinde H. vom 8. April 1993 vor. Dieser würde sich auf ein Ansuchen der Bw. und ihres Gatten vom 25. Februar 1993 beziehen. Als Antragsteller bzw. Bauwerber scheine hier die Bw. und ihr Gatte auf.

Der Bescheid würde sich auf die Bauverhandlung vom 18. März 1993 beziehen.

Zusätzlich liegt die Verhandlungsschrift vom 18. März 1993 vor. Unter den Anwesenden findet sich die Firma O. GmbH, vertreten durch Herrn L. als Bauwerber, die Bw. und ihr Gatte waren nicht anwesend.

Mit Schreiben vom 12. Dezember 1995 wurde durch die Bw. wie folgt geantwortet:

1. Die Planung des Gebäudes wäre durch die Firma S. GmbH erfolgt.
2. Der Planungsauftrag sei ursprünglich offenbar von der Firma O. GmbH erteilt worden. In der Folge seien aber durch die Bw. und ihren Gatten Abänderungsaufträge erteilt worden, die sich zum Großteil auf den Innenausbau bezogen hätten, teilweise aber auch auf den Außenbau.
- 3.-5. Die Bw. und ihr Gatte hätten durch Bekannte von der Möglichkeit erfahren, dass sie in H. ein Reihenhaus errichten könnten und die Firma O. GmbH die Grundflächen verkaufen würde.
6. Wie bereits oben dargestellt, hätten die Bw. und ihr Gatte sowohl auf die Außenplanung, insbesondere aber auch auf die Innenplanung Einfluss genommen. Insbesondere die Innenplanung beruhe gänzlich auf ihren Anweisungen.
7. Die Bw. und ihr Gatte hätten um die Baubewilligung angesucht und die Baubewilligung sei auch ihnen erteilt worden. Es werde der Bescheid vom 18.3.1993 samt Verhandlungsniederschrift in Kopie vorgelegt.
8. Einerseits hätten die Bw. und ihr Gatte mit der Firma O. GmbH den bekannten Kaufvertrag vom 20.4.1993 über den Erwerb des Grundstückes 223/9 Katastralgemeinde H. abgeschlossen. Hierzu müsse jedoch angeführt werden, dass ursprünglich die Verkäuferin mit ihnen vereinbaren hätte wollen, dass sie sich im Kaufvertrag verpflichten, auch einen Bauauftrag an die Verkäuferin zu erteilen. Sie hätten dieses Junktim aber keineswegs eingehen wollen, weil sie eben selbst für die Planung und Ausgestaltung und Fertigstellung des Hauses letztlich verantwortlich sein

und auch hierfür das Risiko übernehmen hätten wollen. Nachdem sie also den Kaufvertrag über die Liegenschaft abgeschlossen gehabt hätten, hätten sie am 28.4. einen als Kaufantrag bezeichneten, als Werkvertrag zu wertenden Vertrag unterfertigt, wonach die Firma O. GmbH beauftragt worden sei, entsprechend der Bau- und Leistungsbeschreibung ein Haus bis zur Ausbaustufe 1 bzw. teilweise auch Ausbaustufe 2 zu errichten. Wie bereits oben erwähnt, wäre aber keineswegs eine Junktimierung verbunden gewesen: es wäre ihnen nach den allgemeinen Regeln des bürgerlichen Gesetzbuches freigestanden gewesen, alle Rechte aus dem Werkvertrag wahrzunehmen, allenfalls auch sogar bei Verzug einen Rücktritt zu erklären, ohne dass die Gültigkeit des gesondert abgeschlossenen Kaufvertrages etwas geändert haben würde. Der Kaufvertrag würde in Kopie vorgelegt werden.

9. u. Bezüglich der Ausbaustufe 1 wären sie gegenüber den bauausführenden Unternehmen
10. (Professionisten etc.) nicht selbst unmittelbar berechtigt und verpflichtet gewesen. In der Ausbaustufe 2 hätten sie allerdings bei einer Zimmermannsfirma selbst das Material eingekauft und mittels Familienhilfe selbst die Ausbaustufe 2 weitgehend fertiggestellt. Es würde in diesem Zusammenhang darauf verwiesen werden, dass im Zeitpunkt des Kaufvertrages mit den Bauarbeiten noch gar nicht begonnen worden sei, also noch das unbebaute Grundstück vorhanden gewesen wäre.
11. Für die Ausbaustufe 1 einschließlich der von ihnen in Auftrag gegebenen Abänderungen der Pläne sowie für Teile der Ausbaustufe 2 sei ein Fixpreis vereinbart worden und zwar ein Betrag von 2,108.610,00 S.
12. Wie bereits oben dargelegt sei im Zeitpunkt des Erwerbes der Liegenschaft mit dem Bau noch gar nicht begonnen worden. Sie hätten die vorliegenden Pläne abgeändert und es sei vereinbart worden, dass die Ausbaustufe 1 und teilweise die Ausbaustufe 2 durch die Firma O. GmbH zu erbringen gewesen wäre.
13. Die Kosten für diese Ausbauvariante hätten 2,108.610,00 S betragen. Die Höhe der
- u. Gesamtbaukosten würden wegen der Eigenleistungen nicht mehr rekonstruiert werden
14. können. Die Schlussrechnung werde als Beilage vorgelegt.
15. Abschließend würde noch darauf verwiesen werden, dass sie selbst auch beim Amt der OÖ. Landesregierung um die Gewährung von Förderungsmitteln angesucht hätten. Diese Förderungsmittel seien ihnen bewilligt worden und nicht etwa der

Firma O. GmbH. Die diesbezügliche Urkunde würde vorgelegt werden.

Eingereicht wurde die bereits oben zitierte Baubewilligung vom 8. April 1993, die auf eine Bauverhandlung vom 18.3.1993 verweist.

Weiters wurde die Verhandlungsniederschrift vom 18.3.1993 über die gegenständliche Bauverhandlung über die Errichtung von 2 Reihenhäusern mit Garage eingereicht, wobei zu vermerken ist, dass die Bw. und ihr Gatte nicht anwesend waren, nicht als Bauwerber aufscheinen, sondern die Firma O. GmbH vertreten durch Ing. L..

Weiters wurde eingereicht ein Kaufantrag vom 28. April 1993, abgeschlossen zwischen der Bw. und ihrem Gatten, im Folgenden Bauherrenschaft genannt und der Firma O. GmbH.

Dieser würde die Errichtung eines Reihenhauses betreffen und hat im Wesentlichen folgenden Inhalt:

"1. Vertragsgegenstand

1.1. Die O. übernehme die Errichtung eines Reihenhauses, Haustyp B Nr. 4 in der Ausbaustufe lt. beiliegender Bau- und Leistungsbeschreibung vom 26. April 1993 auf dem Grundstück Nr. 223/9 der Katastralgemeinde H., das sich im Eigentum der Bauherrenschaft befindet.

1.2. Folgende Unterlagen sind integrierte Bestandteile des Kaufantrages: Angebot vom 26. April 1993, Bau- und Leistungsbeschreibung vom 26. April 1993, Planskizzen und Ausführungsplan vom 28. April 1993. Die Bauherrenschaft hat diese Unterlagen zustimmend zur Kenntnis genommen.

2. Leistungsumfang

2.1. Der genaue Leistungsumfang ist detailliert in der beiliegenden Bau- und Leistungsbeschreibung angeführt.

Mehrpreise oder Vergütungen, die sich durch Planungsänderungen, behördliche Auflagen oder bei der Auswahl der Ausstattungsgegenstände und Materialien ergeben, werden bei der Ausstattungsbesprechung vor Baubeginn festgelegt.

2.3. Änderungen des Leistungsumfanges und der Ausstattung durch die Bauherrenschaft sind bis spätestens 14 Tage nach der oben angeführten Besprechung in schriftlicher Form möglich.

3. Zahlung/Fälligkeit

.....

3.2. Der einvernehmlich vereinbarte Gesamtpreis wird wie folgt zur Zahlung fällig:

Ausbaustufe I

10 %	7 Tage nach Erhalt der schriftlichen Auftragsbestätigung für Baugesuch, Planung und Ingenieurleistungen
25 %	Bei Fertigstellung der 1. Geschossdecke (KG)
45 %	Bei Rohbaufertigstellung samt Dacheindeckung
15 %	Bei Fertigstellung Außenverputz und Außenanlagen
5 %	Bei Hausübergabe

Ausbaustufe II

10 %	7 Tage nach Erhalt der schriftlichen Auftragsbestätigung für Baugesuch, Planung und Ingenieurleistungen
20 %	Bei Fertigstellung der 1. Geschossdecke (KG)
35 %	Bei Rohbaufertigstellung samt Dacheindeckung
20 %	Bei Fertigstellung Installationen und Innenverputz
10 %	Bei Fertigstellung Außenverputz und Außenanlagen
5 %	Bei Hausübergabe

Ausbaustufe III

10 %	7 Tage nach Erhalt der schriftlichen Auftragsbestätigung für Baugesuch, Planung und Ingenieurleistungen
15 %	Bei Fertigstellung der 1. Geschossdecke (KG)
30 %	Bei Rohbaufertigstellung samt Dacheindeckung
20 %	Bei Fertigstellung Installationen und Innenverputz
10 %	Bei Fertigstellung Bodenbelege und Malerarbeiten

10 %	<i>Bei Fertigstellung Außenverputz und Außenanlagen</i>
5 %	<i>Bei Hausübergabe</i>

.....

4. Gewährleistung

4.1. Die O. haftet gemäß Angebot und Baubeschreibung für die Vollständigkeit der Ausstattung und für die Qualität des Bauwerkes im Sinne der jeweils gültigen einschlägigen technischen Ö-Normen.

4.2. Die Gewährleistungsfrist wird – sofern das Konsumentenschutzgesetz nichts anderes bestimmt – auf die Dauer von 3 Jahren ab Übergabe des fertiggestellten Hauses begrenzt.

4.3. Die O. haftet nicht für Schadenseintritte durch höhere Gewalt, für alle Risiken, die durch eine entsprechende Versicherung abgedeckt werden können, für Eigenleistungen der Bauherrenschaft und in den Fällen der direkten Auftragsvergabe der Bauherrenschaft an Dritte (Subunternehmer) und deren Einwirkung auf die von der O. erbrachten Leistungen.

....

4.5. Allfällige, aus dem vereinbarten Leistungsumfang sich ergebende Gewährleistungsansprüche aus einem bei Übergabe vorhandenen Mangel sind immer der O. gegenüber als Generalunternehmer geltend zu machen.

4.6. Schäden und Mängel, die erst nach der Hausübergabe auftreten, sind unmittelbar nach deren Bekanntwerden der O. schriftlich mitzuteilen; die O. ist berechtigt, diese Mängel innerhalb einer angemessenen Frist zu beheben.

Begehrt die Bauherrenschaft gerechtfertigterweise die Gewährung einer Preisminderung – und kann über die Höhe dieser zwischen beiden Vertragsteilen keine Einigung erzielt werden, so hat die Höhe der zustehenden Preisminderung ein gerichtlich beeideter Bausachverständiger (der von beiden Vertragsteilen bestimmt wird) mit bindender Wirkung für beide Parteien festzustellen.

.....

5. Bauzeit

5.1. Die Errichtung des Reihenhauses wird unter der Voraussetzung, dass die behördliche Baubewilligung rechtzeitig erteilt worden ist, im Monat April 1993 begonnen und im Monat Oktober 1993 abgeschlossen.

.....

6. Zusätzliche Leistungen

6.1. Leistungen dieser Art sind von den Vertragsparteien schriftlich zu vereinbaren.

7. Nichteinhaltung des Vertrages – Rücktritt

7.1. Ein Rücktritt von diesem Vertrag ist grundsätzlich nicht möglich. Sollte der Vertrag vom Käufer nicht eingehalten werden, oder wird ein einseitig erklärter Rücktritt vom Käufer von der O. aus welchen Gründen auch immer akzeptiert, so hat die Bauherrenschaft der O. den entstandenen Schaden mindestens jedoch 10 % des vereinbarten Gesamtkaufpreises vom Haus zu ersetzen.

7.2. Wenn sich herausstellt, dass die Bauherrenschaft nicht mehr in der Lage ist, ihre Verbindlichkeiten aus diesem Vertrag zu erfüllen, insbesondere im Falle des Zahlungsverzuges, ist die O. nicht mehr zu weiteren Leistungen verpflichtet und die Bauherrenschaft ist voll schadenersatzpflichtig.

7.3. Im Falle eines Rücktrittes der Bauherrenschaft, welche von der O. akzeptiert wird, verpflichtet sich die Bauherrenschaft die von ihr gekaufte Liegenschaft zum selben Kaufpreis und denselben Bedingungen, zu denen sie sie gekauft hat, an die O. zu verkaufen und eine ihm vorgelegte verbücherungsfähige Vertragsurkunde binnen einer Frist von einem Monat beglaubigt zu unterfertigen.

.....

9. Nebenabreden

9.1. Änderungen, Ergänzungen oder Nebenabreden zu diesem Vertrag bedürfen der Schriftform.

10.

10.1. Die Bauherrenschaft behält sich 4 % der Auftragssumme für die Dauer von 3 Jahren ab Hausübergabe als Hafrücklass ein. Dieser Betrag wird von der O. in Form einer Bankgarantie hinterlegt.

Dieser Kaufvertrag behält nur dann seine Gültigkeit, wenn eine Grundbucheintragung der Bauherrenschaft auf dem Grundstück 223/9 erfolgt.

<i>Preis des Reihenhauses Haustyp B 4</i>	<i>1.793.035,00 S</i>
<i>plus 20 % Mehrwertsteuer</i>	<i>358.607,00 S</i>
<i>Kaufsumme</i>	<i>2.151.642,00 S</i>
<i>Nachlass –3 %</i>	<i>-43.032,00 S</i>
<i>Gesamt</i>	<i>2.108.610,00 S</i>

Dieser Preis gilt als Fixpreis."

Weiters wurde eingereicht ein Schreiben der Firma O. GmbH an die Bw. und ihren Gatten, übertitelt mit "Schlussrechnung vom 5. Juli 1995".

Bauvorhaben Reihenhausanlage H., Ausbaustufe II. laut Kaufvertrag und Baubeschreibung vom 28. April 1993 sowie Preisdifferenz zu Ausbaustufe III.

Preis laut Angebot/Haustyp B 4	1.757.175,00 S
plus Preisdifferenz/Ausbaustufe III	+106.622,50 S
	1.863.797,50 S
plus 20 % Mehrwertsteuer	372.759,50 S
	2.236.557,00 S

Teilzahlungen	
Anzahlung 14. Mai 1993	210.860,00 S
erste Teilrechnung 28. Juni 1993	421.700,00 S
zweite Teilrechnung 28. Juli 1993	738.000,00 S
dritte Teilrechnung 7. Oktober 1993	460.000,00 S
vierte Teilrechnung 18. April 1994	49.983,70 S
fünfte Teilrechnung 28. Juni 1994	175.145,65 S

erste Teilschlussrechnung 31. Dezember 1993	69.040,00 S
zweite Teilschlussrechnung 30. Dezember 1994	11.827,85 S

Zusätzlich wurde ein Schreiben des Amtes der OÖ. Landesregierung vom 4. August 1994 eingereicht, aus dem hervorgeht, dass die Bw. und ihr Gatte Förderungsnehmer gemäß § 9 WFG 1993 sind.

Auf Grund eines Ergänzungsvorhaltes der Abgabenbehörde I. Instanz vom 11. Juli 1996 wurde durch die O. GmbH wie folgt geantwortet:

Die Projektierung der Reihenhauanlage in H. (Grundstück-Nr. 223) sei von der Firma O. GmbH als Bauträger durchgeführt worden.

Bei den genannten Bauvorhaben seien Verträge abgeschlossen worden. Die jeweiligen Bauvorhaben seien in unterschiedlichen Ausbaustufen – teilweise Leistungsvergabe in Eigenregie durch den Bauherrn – ausgeführt worden. Die Rohbauarbeiten seien von der Firma S. GmbH durchgeführt worden.

Auf Grund eines Ergänzungsansuchens vom 13. September 1996 der Abgabenbehörde I. Instanz an die O. GmbH wurde mit Schreiben vom 19. März 1997 wie folgt geantwortet: Die Auftragssumme laut Schlussrechnung im gegenständlichen Fall würde sich auf 2,236.557,00 S inklusive Mehrwertsteuer belaufen. Das Bauansuchen bezüglich der Bw. und ihres Gatten würde beiliegen.

Beigelegt wurde wiederum die bereits oben zitierte Baubewilligung samt Verhandlungsschrift der Bauverhandlung.

Des Weiteren wurde ein bautechnisches Gutachten vom 18. März 1993 zum Bauvorhaben Errichtung eines Reihenhauses mit Garage auf den Grundstücken Nr. 223/8 und 223/9 Katastralgemeinde H. eingereicht. Dort scheinen H.S. und H.M. (die Nachbarn der Bw. und ihres Gatten) und die Firma O. GmbH als Baubewerber auf.

Mit Bescheid vom 15. April 1997 über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und die Grunderwerbsteuer im Hinblick auf den gegenständlichen Kaufvertrag vom 20. April 1993 mit der Firma O. GmbH wurde die Grunderwerbsteuer mit 45.413,00 S festgesetzt.

Diese würde sich aus 3,5 % der Bemessungsgrundlage von 1,297.528,00 S berechnen. Der Bemessungsgrundlage laut bisherigem Bescheid von 179.249,50 S würde die Hälfte der Baukosten laut Abrechnung in Höhe von 1,118.278,50 S zugeschlagen worden sein.

Durch die Einbindung in ein vom Verkäufer vorgegebenes Baukonzept würden auch die Baukosten der Grunderwerbsteuer unterliegen. Da dieses Vertragsgeflecht der Abgabenbehörde erst nach Bescheiderlassung bekannt worden sei, wäre eine Wiederaufnahme des Verfahrens durchzuführen gewesen. Bei der Ermessungsübung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem jenen der Rechtsbeständigkeit gegeben worden.

Binnen offener Frist wurde gegen obigen Bescheid Berufung mit im Wesentlichen folgenden Begründung eingereicht:

Der angefochtene Bescheid würde offensichtlich auf einem mangelhaften Verfahren beruhen:

Nachdem mit Schreiben vom 10. Oktober 1995 die Aufforderung ergangen wäre, zu insgesamt 15 Fragen Stellung zu nehmen, hätte die Bw. am 12. Dezember 1995 in einer umfangreichen und mit Beilagen versehenen Stellungnahme die aufgeworfenen Fragen beantwortet.

Zur Begründung der Vorschreibung von Grunderwerbsteuer in der Gesamtheit von 90.826,00 S würden insgesamt 3 Sätze angeführt worden sein. Auf die ausführliche Stellungnahme der Bw. laut Eingabe vom 12. Dezember 1995 sei nicht eingegangen worden. Es sei auch nicht mitgeteilt worden, welche Ergebnisse die zusätzlichen Erhebungen durch die I. Instanz gezeitigt hätten. Es seien diese Ergebnisse auch nicht bekannt gegeben worden, um allenfalls Stellung nehmen zu können. Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass alle Angaben der Bw. in der Stellungnahme vom 12. Dezember 1995 richtig seien. Dann wäre es aber so, dass die Baukosten entgegen der formelhaften Begründung in den angefochtenen Bescheiden keineswegs in ein vom Käufer vorgegebenes Baukonzept eingebunden gewesen wären. Die Bescheide seien demnach auf einem mangelhaften Verfahren und auf Grund unrichtiger rechtlicher Beurteilung ergangen. Darüber hinaus werde in dem als Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens bezeichneten Bescheid nicht begründet, warum eine Wiederaufnahme zulässig sein solle.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens im Wesentlichen von 3 Voraussetzungen abhängig. Dass der ursprüngliche Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis etc. erschlichen worden wäre sei ebenso wie die 2. Voraussetzung, dass eine Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde nachträglich anders entschieden worden sei, auszuschließen. Die Behörde I. Instanz hätte es aber auch unterlassen darzutun, welche Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sein würden, die zur Wiederaufnahme berechtigt hätten.

Der angefochtene Bescheid würde sich dafür mehrfach als rechtsirrig erweisen, insbesondere deswegen, weil unwiderlegt in der Stellungnahme vom 12. Dezember 1995 dargetan worden wäre, dass der über die Erstellung des Bauwerkes abgeschlossene Werkvertrag in keinem rechtlichen Zusammenhang mit dem Kaufvertrag gestanden sei. Die rechtliche Beurteilung und Abwicklung des Werkvertrages wäre nicht gekoppelt gewesen mit der Vollziehung des Kaufvertrages, aus dem die Grunderwerbsteuer resultiere.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 20. Juni 1997 wurde das Gemeindeamt H. durch die Abgabenbehörde I. Instanz aufgefordert, eine Kopie des Bauansuchens vom 25.2.1993 einzureichen.

Mit Schreiben vom 24. Juni 1997 wurde dem entsprochen.

Das Ansuchen um Baubewilligung an die Gemeinde H. vom 25.2.1993 bezüglich dem gegenständlichen Bauvorhaben weist sowohl als Bauwerber, als auch als Eigentümer des Grundstückes, auf dem das Bauvorhaben ausgeführt werden solle, die O. GmbH aus.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. August 1997 wurde obige Berufung als unbegründet abgewiesen. Dies im Wesentlichen mit folgender Begründung:

Mit Kaufvertrag vom 20. April 1993 hätten die Bw. und ihr Ehegatte von der Firma O. GmbH aus der Liegenschaft EZ Y.Z. Grundbuch X.Y.H. je zur Hälfte das neu gebildete Grundstück 223/9 im Ausmaß von 452 m² um den Kaufpreis von 352.849,00 S erworben.

Am 28. April 1993 hätten die Käufer einen an die Firma O. GmbH gerichteten Kaufantrag für die Errichtung eines Reihenhauses auf der oben angeführten Parzelle zu einem Fixpreis von 2,108.610,00 S unterfertigt.

Bereits am 25. Februar 1993 – also fast 2 Monate vor Errichtung des Kaufvertrages – sei von der O. GmbH das Bauansuchen erstellt worden (beim Gemeindeamt H. eingelangt am 16. März 1993).

Der Wechsel des Bauträgers von O. auf die Bw. und ihren Gatten sei dem Gemeindeamt H. mit Schreiben der O. vom 8. April 1993 – beim Gemeindeamt eingelangt am 28. April 1993 – mitgeteilt worden.

Der für den Umfang der Gegenleistung maßgebliche Gegenstand des Erwerbsvorganges werde nicht nur bestimmt durch das den Übereignungsanspruch begründete Rechtsgeschäft selbst, sondern auch durch mit dem Rechtsgeschäft im rechtlichen oder objektiv sachlichen Zusammenhang stehende Vereinbarungen, die insgesamt zu dem Erfolg führen würden, dass der Erwerber das Grundstück in bebautem Zustand erhalte.

Lasse sich ein Verkaufsbereiter Grundstückseigentümer bewusst und gewollt in ein Vertragskonzept einbinden, das sicherstelle, dass nur solche Interessenten Grundstückseigentum erwerben könnten, die sich an ein im Wesentlichen vorgegebenes Baukonzept binden würden, so seien auch die betreffenden Verträge in den grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen (VwGH vom 23.1.1992, 90/16/0154, vom 20.2.1992, 90/16/0160, 0161, vom 25.2.1993, 91/16/0031, vom 30.5.1994, 93/16/0095, 93/16/0006 und andere).

Sei das Bauprojekt in allen Einzelheiten geplant, so könne der Käufer auf die Gestaltung des Gebäudes keinen wesentlichen Einfluss ausüben. Entscheidend sei auch, ob dem Erwerber ein Recht und eine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Bauvorhabens oder das Recht wesentlicher Änderungen des Projektes zugestanden sei (vergleiche VwGH vom 11.6.1981, 16/1287/80, vom 17.6.1982, 16/1283/79, vom 17.2.1983, 82/16/0143-0150 und andere). Die Käufer seien nur dann als Bauherren anzusehen, wenn sie auf die bauliche Gestaltung des Hauses, und zwar auf die Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen könnten (VwGH vom 20.2.1992, 90/16/0160, 0161, vom 26.3.1992, 90/16/0211, 0212, vom 27.6.1994, 92/16/0196, 0202, 92/16/0195 und andere).

Sei der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, dann sei ein Kauf mit – herzustellendem – Gebäude anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung ein gesonderter Werkvertrag geschlossen werde (VwGH vom 27.6.1991, 90/16/0169, vom 27.6.1994, 92/16/0196, 92/16/0195, 0201 und vom 26.1.1995, 93/16/0089).

Zusammenfassend sei festzustellen:

Das Gesamtprojekt sei bereits vor dem Erwerb durch die Bw. und ihren Gatten geplant gewesen. Die Planung des Gesamtprojektes durch den Veräußerer sei bereits im Herbst 1992 erfolgt, also zu einem Zeitpunkt, als der Veräußerer das Grundstück selbst noch gar nicht erworben gehabt hätte. Eine wesentliche Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Hauses bzw. des Gesamtprojektes wäre den Käufern nicht zugestanden. Die Bw. könne somit im grunderwerbsteuerlichen Sinn nicht als Errichter (Bauherr) des Objektes angesehen werden.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter Anderem zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen würden, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien, und die Kenntnis dieser Umstände oder in

Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Dem Kaufvertrag vom 20. April 1993 wären die oben angeführten Umstände nicht zu entnehmen gewesen. Vorstehende Umstände seien erst anlässlich von Erhebungen zu Kaufverträgen desselben Verkäufers hervorgekommen.

Da die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte, wäre eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO durchzuführen gewesen.

Mit Schreiben vom 11. September 1997 wurde durch die Bw. der Antrag gestellt, die Entscheidung über die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz vorzulegen.

Dieser wurde wie folgt begründet:

In der nunmehr vorliegenden Berufungsvorentscheidung werde ausgeführt, dass der Wechsel des Bauträgers von O. auf die Bw. und ihren Gatten dem Gemeindeamt H. mit Schreiben der O. vom 8. April 1993 – beim Gemeindeamt eingelangt am 28. April 1993 – mitgeteilt worden sei. Dieser Sachverhalt müsse insofern unrichtig sein, als bereits im Baubewilligungsbescheid vom 8. April 1993 als Antragsteller die Bw. und ihr Gatte aufscheinen würden.

Dieser Umstand zeige, dass das Verfahren mangelhaft geblieben sei: offensichtlich hätte die Abgabenbehörde I. Instanz den entsprechenden Bauakt eingeholt und eingesehen. Sie würde verpflichtet gewesen sein, den Inhalt des Bauaktes der Bw. zur Kenntnis zu bringen und ihr vorzuhalten, damit sie Stellung nehmen könne. Wenn ihr diese Möglichkeit eingeräumt worden wäre, hätte sie zu diesen offensichtlich unrichtigen Schlussfolgerungen der I. Instanz Stellung nehmen können.

Tatsächlich zeige der Umstand, dass eben mit Bescheid vom 8. April 1993 an die Bw. und ihren Gatten die Baubewilligung für das Bauvorhaben erteilt worden sei, dass diese als Bauwerber aufscheinen würden.

Daraus ergebe sich, dass alle folgenden Ausführungen der Berufungsvorentscheidung auf einer unrichtigen Voraussetzung beruhen würden, die auf den gegenständlichen Fall eben nicht zutreffe.

Die Bw. hätte in ihrer Stellungnahme vom 12. Dezember 1995 dargelegt, dass sie keine Junktimierung mit der Verkäuferin eingegangen sei, auch einen Bauauftrag zu erteilen, weil sie selbst für die Planung und Ausgestaltung sowie Fertigstellung des Hauses letztlich verantwortlich sein hätte wollen. Auch diese Argumente würden in den

Berufungsvorentscheidungen nicht entkräftet. Die Berufungsvorentscheidung beschränke sich im Wesentlichen darauf, bekannte Entscheidungen des VwGH zu zitieren. Die Zitate würden sich allerdings auf allgemeine mehr oder minder abstrakt gehaltene Darlegungen zum gegenständlichen Problemkreis beschränken. Die Abgabenbehörde I. Instanz unterlasse es, konkrete Umstände darzulegen, die mit diesem abstrakt gehaltenen allgemeinen Grundsätzen in Übereinstimmung gebracht werden könnten. Da dies nicht möglich sei, sei davon auszugehen, dass der konkrete Sachverhalt, wie sie ihn behauptet hätte, eben nicht unter diese allgemeine Grundsätze subsumiert werden könne.

So sei insbesondere jener Passus der Begründung, nach welcher die Käuferin auf die Gestaltung des Gebäudes keinen wesentlichen Einfluss hätte ausüben können, wenn das Bauprojekt in allen Einzelheiten geplant gewesen sei, schlichtweg auf den gegenständlichen Fall unzutreffend. Sie hätte in Punkt 11 seiner Stellungnahme vom 12. Dezember 1995 ausführlich darauf hingewiesen, dass die vorliegenden Pläne von ihr und ihrem Gatten geändert worden seien, sodass also nicht gesagt werden könne, dass das Bauprojekt in allen Einzelheiten bereits geplant gewesen wäre.

Wie sich jetzt herausstelle, hätte also die Abgabenbehörde I. Instanz offensichtlich den Bauakt beigeschafft, ohne der Bw. und ihrem Gatten Gelegenheit zu geben, in den Bauakt Einsicht zu nehmen und Stellung zu nehmen. Wie in der Berufung vom 6. Mai 1997 dargelegt, seien durch die Abgabenbehörde I. Instanz Erhebungen durchgeführt worden. Wie sich also nun zeige, bestünden diese einerseits in der Beischaffung des Bauaktes, andererseits hätten sie aber auch nach den damals eingeholten Einkünften in Stellungnahmen der Firma O. bestanden. Auch diese Erhebungen seien nie zur Kenntnis gebracht worden mit der Einräumung einer Möglichkeit hiezu neuerlich Stellung zu nehmen. Das Verfahren sei daher in wesentlichen Punkten mangelhaft geblieben. Die Bw. und ihr Gatte hätten bei entsprechender Möglichkeit darlegen können, dass das Gesamtprojekt keineswegs vor deren Erwerb geplant gewesen wäre, sondern dass, wie immer wieder behauptet, und durch keinerlei konkrete Sachverhaltsfeststellung widerlegt werden konnte, die Planung und die Ausführung des Baues auf die Initiative des Bw. und seiner Gattin zurückgegangen wäre.

Am 16. September 1997 wurde die obige Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 12. Februar 2004 wurde die Bw. durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz aufgefordert, zu folgenden beigelegten Schriftstücken Stellung zu nehmen:

- Baubeschreibung vom 25. Februar 1993
- Schreiben der O. GmbH an die Gemeinde H. vom 8. April 1993
- Einreichzeichnungstitelblatt vom 24. Februar 1993
- Aktenvermerk der O. GmbH über eine Besprechung am 23. April 1993
- Schreiben der O. GmbH vom 27. April 1993 an die Gemeinde H.
- Antwortschreiben der O. GmbH vom 6. März 1997
- Bautechnisches Gutachten vom 18. März 1993
- Ansuchen um Baubewilligung vom 25. Februar 1993

Mit Schreiben vom 11. März 2004 wurde durch die Bw. wie folgt geantwortet:

Sie hätte sich bemüht, an Hand der ihm vorliegenden Unterlagen die Unstimmigkeit, wonach die Eingabe der Firma O. GmbH an das Gemeindeamt H. vom 8. April 1993 scheinbar am 28. April 1993 dort erst eingegangen sein würde, andererseits der an sie und ihren Gatten ergangene Baubewilligungsbescheid des Gemeindeamtes H., bereits vom 8. April 1993 datiert, an Hand der ihr vorliegenden Unterlagen aufzuklären.

In der gesetzten Frist würde sie nicht in der Lage dazu sein und Fristverlängerung beantragen. Andererseits würde sie den Bauakt beigeschafft haben wollen damit sie Stellung nehmen könne.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 25. März 2004 wurde die Bw. zusätzlich aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten und Unterlagen einzureichen:

1. Dem Fristverlängerungsantrag würde stattgegeben werden.
2. Eine Kopie des gegenständlichen Bauaktes sei durch die Gemeinde H. übersendet worden und liege zur Akteneinsicht auf.
3. Einzureichen sein würden die folgenden, als inhaltliche Bestandteile des Kaufantrages vom 28. April 1993 bezeichneten Schriftstücke:
Angebot vom 26. April 1993
Bau- und Leistungsbeschreibung vom 26. April 1993

Planskizze und Ausführungsplan vom 28. April 1993

4. Punkt 7 der Vorhaltsbeantwortung vom 12. Dezember 1995 stehe in Widerspruch zum bereits im Schreiben vom 12. Februar 2004 übermittelten Bauansuchen. Es sei dazu Stellung zu nehmen.
5. Laut den Punkten 2.3 und 9.1. des Kaufantrages vom 28. April 1993 seien Zusätze zu diesem sowie Nebenabreden schriftlich zu verfassen. Diese würden nachzureichen sein. Dies vor Allem auch im Hinblick darauf, dass nach Punkt 11 der Vorhaltsbeantwortung vom 12. Dezember 1995 die ursprünglichen Pläne von der Bw. und ihrem Gatten geändert worden wären.
Es sei chronologisch die Werdung des endgültig verwirklichten Projektes zu dokumentieren. Aus dem zur Einsicht aufliegenden Bauakt gehe keinerlei wesentliche Änderung im Hinblick auf den Einreichplan vom 24. Februar 1993 hervor. Es sei dazu Stellung zu nehmen.

Am 29. April 2004 wurde durch den steuerlichen Vertreter der Bw. Einsicht in den Bauakt genommen.

Mit Schreiben vom 17. Mai 2004 wurde wie folgt geantwortet:

- A) In Punkt Viertens des Vorhaltes vom 25. März 2004 werde die Auffassung vertreten, dass Punkt 7 der seinerzeitigen Vorhaltsbeantwortung vom 12. Dezember 1995 im Widerspruch mit dem mit Schreiben vom 12. Februar 2004 übermittelten Bauansuchen stünde. Bei der Akteneinsicht vom 29. April 2004 sei dies noch näher dahingehend präzisiert worden, dass sich aus den mit Schreiben vom 12. Februar 2004 übergebenen Unterlagen, insbesondere aus dem "Ansuchen um Baubewilligung" vom 25. Februar 1993 ergeben würde, dass das Ansuchen um Baubewilligung die Firma O. GmbH gestellt habe.
Nach Auffassung der Bw. sei damit keineswegs widerlegt, dass das eigentliche Bauansuchen eben von der Bw. am 8. März 1993 gestellt worden sei. Dieses Bauansuchen trage eigenartigerweise den Einlaufstempel 28. April 1993 des Gemeindeamtes H.. Andererseits sei allerdings der Baubewilligungsbescheid, der mit Eingabe vom 12. Dezember 1995 vorgelegt worden sei, ebenfalls vom 8. April 1993, wobei die Baubewilligung eben der Bw. und ihrem Gatten erteilt worden sei. (In der

Stellungnahme vom 12. Dezember sei im Punkt 7 irrtümlicherweise nur die Niederschrift datumsmäßig vom 18. März 1993 erfasst, nicht aber das Bescheiddatum vom 8. April 1993).

- B) Tatsächlich unterscheide sich das Bauansuchen ganz wesentlich von dem ursprünglich eingebrachten Bauansuchen der Firma O. GmbH, sodass die Argumentation, es würde auf das ursprüngliche Bauansuchen vom 25. Februar 1993 ankommen, verfehlt sei: der Bau sei in ganz anderer Form durchgeführt worden, zum Beweis dafür würden folgende Urkunden vorgelegt werden:

./A: Kopie einer nicht datierten Bau- und Leistungsbeschreibung mit Plänen für die beiden Haustypen A und B

In Verbindung mit der mit Schreiben vom 12. Februar 2004 übermittelten "Einreichzeichnung" vom 24. Februar 1993 ergebe sich, dass die in der nunmehr vorgelegten Bau- und Leistungsbeschreibung ./A bezeichnete Haustype B die beiden nördlich gelegenen Häuser B1 223/2 und B2 223/3 darstellen würde. Die Häuser B5 und B6 seien nicht zur Ausführung gelangt. Das Haus der Bw. und ihres Gatten sei das südlich gelegene, auf der Einreichzeichnung dunkel angelegte Haus B 4 223/9. Das auf der nicht datierten Bau- und Leistungsbeschreibung ./A dargestellte Haus B unterscheide sich von dem in der Einreichzeichnung dargestellten Haus B 4 durch die Divergenz beim rechtwinkligen bzw. schrägen Anbau der Garage. Darüber hinaus hätten die Bw. und ihr Gatte aber ganz entscheidende Änderungen des Planes veranlasst und zur baubehördlichen Genehmigung eingereicht:

./B, ./C, Kopien der Ausführungszeichnungen vom 15. April 1993, darstellend Kellergeschoss,

./D: Erdgeschoss und Dachgeschoss des von der Bw. und ihrem Gatten zur baubehördlichen Genehmigung eingebrachten Ansuchens.

Es werde darauf verwiesen, dass folgende Änderungen gegenüber dem ursprünglich von der Firma O. GmbH geplanten Hauses vom Bw. und seiner Gattin veranlasst worden seien. (Erklärend werde noch erwähnt, dass die Pläne nicht geordnet seien, dass vielmehr die z.B. auf den Plänen des Erdgeschosses "oben" dargestellten Räume "Wohnzimmer und Küche, Esszimmer" in Wirklichkeit im Süden liegen würden. In den folgenden Beschreibungen werde von der richtigen Nord/Süd-Relation ausgegangen.)

1. Im Keller sei der im Süden gelegene "Lagerraum" wesentlich zu Lasten des östlich

davon gelegenen "Wasch/Trockenraumes" vergrößert worden. Der "Wasch/Trockenraum" sei weiters durch eine von dem vorerwähnten "Lageraum" betretbare Dusche und WC verkleinert worden. Der verbliebene Wasch/Trockenraum sei dann in der Ausführungszeichnung als Waschraum bezeichnet worden. Weiters zeige sich, dass an der südwestlichen Ecke ein Ausgang vom Lageraum mit einer Treppe nach oben zur Ausführung gelangt sei. Dies wäre im ursprünglichen Plan nicht der Fall gewesen.

2. Im Erdgeschoss sei die Innengestaltung der Räume zwischen Wohnzimmer, Esszimmer und Küche völlig anders nach den Plänen der Bw. und ihres Gatten ausgeführt worden: Die vorher bestehende Einheit zwischen Wohn- und Esszimmer sei aufgegeben worden. Stattdessen wäre eine Tür zwischen den beiden Räumen zur Ausführung gelangt. Vom Wohnzimmer sei eine Türe auf die Terrasse neu eingeplant worden. Die vorher bestehende Trennung zwischen Esszimmer und Küche sei stattdessen aufgehoben worden und ein eigener Raum angelegt worden. Die Terrasse sei wesentlich vergrößert worden und es sei an der Südseite die Abgangsstiege zum Keller zur Ausführung gelangt. Die ursprünglich vorgesehenen vielfachen Schrägen in der Zimmereinteilung seien weitgehend aufgegeben worden. Weitere allerdings geringfügige Änderungen seien bei der Situierung des WCs veranlasst worden.
 3. Im Dachgeschoss wären statt des als "Kinderzimmer" bezeichneten Raumes zwei getrennte Zimmer zur Ausführung gelangt, wobei auch wiederum die Abteilung gegenüber dem Vorraum in gänzlich anders gearteter Weise ausgeführt worden sei. auch der Vorraum im Dachgeschoss gegenüber dem zweiten ursprünglich als Kinderzimmer bezeichneten nördlich gelegenen Raumes sei anders ausgeführt worden.
- C) Es würde schließlich
- ./E die sodann von der Bw. und ihrem Gatten unterfertigte Bau- und Leistungsbeschreibung vom 26. April 1993 vorgelegt werden, die ebenfalls im Text wesentliche Differenzen zu der in ./A vorgelegten nicht datierten Bau- und Leistungsbeschreibung enthalte.
- D) Es würde schließlich darauf verwiesen werden, dass jene Parteien, die die benachbarten Grundstücke erworben hätten und auf diesen Grundstücken Häuser

errichtet hätten lassen, in ihren Kaufverträgen mit der Firma O. GmbH jeweils einen Passus akzeptiert hätten, der eine klare Junktimierung zwischen Kaufvertrag und Bauauftrag enthalten hätte. Die Bw. und ihr Gatte hätten sich bei ihren Verhandlungen ausdrücklich ausbedungen, dass keine Junktimierung erfolgen dürfe, dass sie also völlig frei in der Planung und Ausführung ihres Hauses sein müssten. Dementsprechend seien dann auch die Pläne laut den obigen Ausführungen von ihnen geändert worden. Es wäre auch ursprünglich von ihnen nicht vorgesehen gewesen, die Ausbaustufe III an die Firma O. GmbH zu vergeben, sie hätten sich erst zu dem viel späteren Zeitpunkt dazu entschlossen, hier doch noch das ursprüngliche Anbot der Firma O. GmbH zu akzeptieren.

Die Bw. und ihr Gatte würden sich daher noch bemühen, Kopien der Kaufverträge ihrer Nachbarn vorzulegen, aus denen sich ergebe, dass in anderen Fällen eben eine Junktimierung zwischen Kaufvertrag und Bauauftrag vorgelegen habe, in ihrem Fall hingegen eine derartige Junktimierung nicht vorgelegen habe. Für die Vorlage dieser Kaufverträge würde um eine Frist von vier Wochen gebeten werden. Es würde darauf hingewiesen werden, dass sie aller Voraussicht nach diese Kaufverträge aus der Urkundensammlung des Bezirksgerichtes ausheben müssten.

Die im obigen Schreiben angekündigten Kaufverträge wurden nicht eingereicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wiederaufnahme des Verfahrens

Nach § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Mit Eingangsstempel Finanzamt vom 23. April 1993 wurde der Kaufvertrag vom 20. April 1993 im Hinblick auf das gegenständliche Grundstück sowie eine Abgabenerklärung gemäß § 10 GrEStG 1987 eingereicht.

Auf dieser Informationsgrundlage wurde auch der Grunderwerbsteuerbescheid vom 26. April 1993 erlassen.

Bereits in der Begründung zum gegenständlichen Bescheid wurde durch die Abgabenbehörde erster Instanz ausgeführt, dass das Vertragsgeflecht bei Erlassung des ursprünglichen

Bescheides nicht bekannt war. Dieser Begründung wurde weder in der Berufung, noch im Vorlageantrag Konkretes entgegnet.

Unstrittig ist, dass durch die Bw. lediglich der Kaufvertrag vom 20. April 1993 eingereicht worden ist.

Nicht eingebracht wurde jedoch der als Kaufantrag bezeichnete Vertrag vom 28. April 1993 in Bezug auf den Erwerb des gegenständlichen Gebäudes. Ebenfalls sind sämtliche anderen im Sachverhalt zitierten Schriftstücke erst im Zuge der Ermittlungen der Abgabenbehörde erster Instanz hervorgekommen.

Wären diese Schriftstücke als neue Beweismittel bereits mit dem Kaufvertrag vom 20. April 1993 eingereicht und somit der Abgabenbehörde zur Kenntnis gebracht worden, hätte es zu einer Einbeziehung der Baukosten in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage und somit zu einem höheren Steuerbetrag geführt.

Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 9.8.2001, 98/16/0392, 99/16/0158, ausführt, ist dies ausreichend für die Rechtmäßigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens.

Grunderwerbsteuerbescheid

Gemäß § 1 Abs.1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen, der GrESt.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

§ 5 Abs. 1 GrEStG 1987 bestimmt, dass als Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ist.

Gegenleistung ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (siehe etwa das Erkenntnis vom 31.3.1999, 96/16/0213) auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Erbringt der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen, an wen auch immer, ist zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird. Das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom

18.12.1995, 93/16/0072).

Die Einwendungen der Bw. dahingehend, dass das gegenständliche Grundstück zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch nicht bebaut gewesen ist, gehen daher ins Leere.

Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten des Gebäudes ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht, wenn der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist (siehe das Erkenntnis des VwGH vom 31.3.1999, 99/16/0066).

Es kommt dabei nicht darauf an, dass über den Grundstückskauf und die Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden. Dass das Vertragswerk in mehreren Urkunden auf mehrere Vertragspartner des Erwerbers aufgespaltet wird, ist für die Beurteilung der Gegenleistung ohne Belang, weil nicht die äußere Form der Verträge maßgebend ist, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise iSd § 21 BAO zu ermitteln ist (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 26.3.1992, 90/16/0211).

Im gegenständlichen Fall kann die Chronologie der Ereignisse wie folgt dargestellt werden:

24. Februar 1993	Einreichzeichnung für Haus B 4, O.GmbH als Bauwerber und Eigentümer ausgewiesen
25. Februar 1993	Ansuchen um Baubewilligung (als Bauwerber und Eigentümer scheint die O.GmbH auf); Grundlage für den Baubewilligungsbescheid vom 8. April 1993
25. Februar 1993	Baubeschreibung, O.GmbH als Bauwerber und Eigentümer ausgewiesen; Grundlage für den Baubewilligungsbescheid vom 8. April 1993
18. März 1993	Niederschrift Bauverhandlung, als Bauwerber sei die O.GmbH aufgetreten; Grundlage für den Baubewilligungsbescheid vom 8. April 1993
18. März 1993	Bautechnisches Gutachten; als Bauwerber scheint die O.GmbH auf
8. April 1993	Baubewilligungsbescheid, ausgestellt für die Bw. und ihren Gatten, mit Verweis auf das Ansuchen vom 25. Februar 1993 und auf die Bauverhandlung vom 18. März 1993

8. April 1993	Schreiben der O.GmbH an die Gemeinde H., dass nunmehr die Bw. und ihr Gatte als Bauwerber auftreten würden.
15. April 1993	Ausführungszeichnungen, die die Grundlage für das realisierte Projekt bilden würden
20. April 1993	Kaufvertrag zwischen der Bw. und ihrem Gatten und der O.GmbH bezüglich dem gegenständlichen Grundstück
27. April 1993	Baubeginnanzeige der O.GmbH an die Gemeinde H.
28. April 1993	Kaufantrag bzw. Werkvertrag im Hinblick auf das gegenständliche Gebäude

Noch bevor der Kaufantrag bzw. Werkvertrag unterzeichnet worden ist, wurde bereits durch die O.GmbH das Ansuchen um Baubewilligung samt Einreichzeichnung und Baubeschreibung gestellt, an der Bauverhandlung teilgenommen, die Ausführungszeichnungen – die das endgültig realisierte Projekt beschreiben – angefertigt und am 27. April 1993 der Baubeginn der Gemeinde angezeigt.

Alle diese Schriftstücke beziehen sich aufeinander – das von der O.GmbH projektierte Objekt lag dem Baubewilligungsansuchen, der Bauverhandlung und dem Baubewilligungsbescheid zu Grunde.

Von der Bw. konnte in keinsten Weise nachgewiesen werden, dass ein eigenes, von ihr und ihrem Gatten konzipiertes Werk vollendet worden ist.

Das Gebäude laut den obigen Schriftstücken wurde realisiert und lag auch dem Werkvertrag vom 28. April 1993 zu Grunde.

Dass die Bw. und ihr Gatte bis zur Unterzeichnung des Werkvertrages – wie immer wieder behauptet – völlig frei in der Auftragsvergabe gewesen wären, ist als reine Schutzbehauptung zu qualifizieren.

Zudem wurde der Gemeinde H. durch die O.GmbH mit Schreiben vom 8. April 1993 mitgeteilt, dass sich im Hinblick auf den Bauwerber ein Wechsel ergeben hätte. Zu diesem Zeitpunkt – somit **vor** Abschluss sowohl des Kaufvertrages vom 20. April 1993, als auch des Werkvertrages vom 28. April 1993 – stand das realisierte Gebäude bereits fest.

Zum Abschlusszeitpunkt des Kaufvertrages im Hinblick auf das Grundstück war folglich bereits fixiert, dass die Firma O. im Auftrag der Bw. und ihres Gatten das gegenständliche Gebäude realisieren werde. Der oben ausgeführte Tatbestand ist daher erfüllt, die Bw. und ihr Gatte haben ein Grundstück samt Gebäude erworben.

Auf Grund dieser Vertragskonstellation steht demnach fest, dass die Bw. und ihr Gatte nicht frei in der Entscheidung waren, ein bebautes oder ein unbebautes Grundstück zu erwerben (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 16.11.1995, 93/16/0017).

Vielmehr liegt ein Gesamtkonzept der Firma O. GmbH vor, in das die Bw. und ihr Gatte eingebunden waren.

Ob es sich dabei um ein rein von der Firma O. GmbH geplantes Haus handelt, oder die Erwerber Einfluss auf die Planung nehmen konnten, ändert nichts daran, dass ein bebautes Grundstück erworben worden ist (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 15.3.2001, 2000/16/0082).

Konkret wurde ein mit einem Gebäude laut Bau- und Leistungsbeschreibung vom 26. April 1993 bebautes Grundstück gekauft.

Das von der Bw. wiederholt eingereichte Vorbringen, dass keine Bauverpflichtung bestanden hätte, ist daher als unrichtig anzusehen und widerspricht den eingereichten Verträgen und vorliegenden Schriftstücken.

Irrelevant ist weiters, in welchen Vertragskonstellationen die übrigen Käufer der Reihenhaussiedlung verflochten waren. Für den vorliegenden Fall wesentlich sind lediglich die für die Bw. und ihren Gatten gültigen Vereinbarungen und Schriftstücke.

Die Herstellungskosten des projektierten Gebäudes sind nur dann nicht als Gegenleistung iSd § 5 GrEStG 1987 zu sehen und zur Bemessungsgrundlage zu zählen, wenn der Erwerber selbst als Bauherr anzusehen ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (siehe etwa das Erkenntnis vom 12.11.1997, 95/16/0176) ist aber ein Erwerber nur dann als Bauherr anzusehen, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen:

- Wenn der Erwerber auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- er das Baurisiko zu tragen hat, das heißt den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist,
- und er auch das finanzielle Risiko tragen muss, das heißt, dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.

Die Bw. gab im Schreiben vom 12. Dezember 1995 an, dass sie und ihr Gatte den bauausführenden Unternehmen gegenüber nicht unmittelbar berechtigt und verpflichtet gewesen wären im Hinblick auf die im Werkvertrag festgelegte Ausbaustufe.

In Punkt 4.1 des Kaufantrages vom 28. April 1993 wurde die Haftung der Firma O. GmbH für die Qualität und die Vollständigkeit des Bauwerkes festgelegt.

In Punkt 4.5. wurde vereinbart, dass Gewährleistungsansprüche immer gegenüber der Firma O. GmbH als Generalunternehmen geltend zu machen seien, Punkt 4.6. regelt die Möglichkeit der O. GmbH, Mängel, die nach Hausübergabe auftreten, innerhalb angemessener Frist zu beheben.

Aus dem angeführten Sachverhalt geht unstrittig hervor, dass die Bw. und ihr Gatte den bauausführenden Unternehmen nicht direkt berechtigt und verpflichtet gewesen sind.

Vielmehr wurde die Firma O. GmbH als Generalunternehmer zwischengeschaltet. Nur dieser gegenüber hätten Ansprüche geltend gemacht werden können, nur dieser gegenüber war man von Seiten der Bw. und ihres Gatten direkt verpflichtet und berechtigt.

Eindeutig lag daher das Baurisiko bei der Firma O. GmbH, nicht bei der Bw. und ihrem Gatten (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 15.12.1988, 88/16/0056-0059).

Aus Punkt 10. des Kaufantrages vom 28. April 1993 geht ein Gesamtpreis von 2,108.610,00 S für die vereinbarte Leistung als Fixpreis hervor.

Ebenso wurde von der Bw. selbst im Schreiben vom 12. Dezember 1995 bestätigt, dass es sich beim vertraglich festgelegten Preis um einen Fixpreis laut Leistungsumfang handeln würde.

Unstrittig ist daher, dass die Bw. und ihr Gatte einen im vorhinein fixierten Preis zu zahlen hatten.

Sowohl das Baurisiko, als auch das finanzielle Risiko lag folglich nicht bei der Bw. und ihrem Gatten, weshalb sie nicht als Bauherren iSd ständigen Judikatur des VwGH angesehen werden können.

Eine Prüfung der Frage, inwieweit die Bw. und ihr Gatte auf die verwirklichte

Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen konnte, erübrigt sich daher.

Die Herstellungskosten des Gebäudes in der Ausbaustufe laut Werkvertrag sind deshalb der Bemessungsgrundlage gemäß § 5 GrEStG 1987 zuzurechnen.

Die Teile der Ausbaustufe III, die durch die O.GmbH erbracht worden sind, jedoch erst später in Auftrag gegeben wurden, sind nicht zu berücksichtigen.

Die im Werkvertrag fix vereinbarten Baukosten sind in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen, maßgeblich ist die ursprünglich vereinbarte Gegenleistung (siehe auch VwGH vom 30.5.1994, 92/16/0144, sowie vom 6.11.2002, 99/16/0204).

Die Bemessungsgrundlage gemäß § 5 GrEStG 1987 ergibt sich daher wie folgt:

Bemessungsgrundlage laut Bescheid vom 26. April 1993	358.499,00 S
Gebäudeerrichtungskosten laut Werkvertrag vom 28. April 1993	2,108.610,00 S
Summe	2,467.109,00 S
davon die Hälfte	1,233.554,50 S
davon 3,5% Grunderwerbsteuer	43.174,00 S

Der Berufung war daher teilweise Folge zu geben.

Linz, 23. Juni 2004