



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adresse, vertreten durch Dr. Ernst Wittmann, Notar, 4010 Linz, Landstraße 3, gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr, vertreten durch RR Renate Pfändtner, vom 10. Oktober 2002 betreffend Grunderwerbsteuer und die Wiederaufnahme des Verfahrens entschieden:

Die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid wird gemäß § 273 Abs. 1 lit a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Die Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 3. bzw. 10. Oktober 1990 wurde zwischen Frau L.R., Herrn M.R., Frau H.G. sowie Frau R.R. und Herrn F.R. als Verkäufer einerseits und V.G. und Bw. als Käufer andererseits ein Kaufvertrag abgeschlossen. Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Vertragsteile lauten wie folgt:

"I.

Die Verkäufer verkaufen und übergeben an V.G. und Bw. und diese kaufen und übernehmen von den ersteren je ²⁵⁶/₁₀₀₀₀ Anteile an der neu zu eröffnenden Grundbucheinlage der KG R.,um den vereinbarten Kaufpreis von 540.070,00 S.

.....

VII.

Sämtliche mit der Beurkundung und der grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages verbundenen Kosten, Steuern und Gebühren tragen die Käufer, wozu festgestellt wird, dass die Käufer allein den Auftrag zur Errichtung und grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages an den Schriftenverfasser erteilt haben.

VIII.

Festgestellt wird, dass sich die Käufer verpflichten, die auf sie anteilig entfallenden Kosten der Vermessung, Planerrichtung und Vermarktung der von ihnen (anteilig) erworbenen Liegenschaften zu ersetzen.

Die Käufer sind in Kenntnis des derzeit gültigen, rechtskräftigen Bebauungsplanes der Gemeinde L. betreffend das anteilig erworbene Grundstück.

....."

Mit Abgabenerklärung gemäß § 10 Grunderwerbsteuergesetz 1987 vom 15. Oktober 1990 wurde obiger Kaufvertrag an die Abgabenbehörde I. Instanz versendet und als Gegenleistung ein Betrag von 540.070,00 S angegeben.

Mit Bescheid vom 15. November 1990 wurde im Hinblick auf den obigen Kaufvertrag gemäß § 7 Z 3 Grunderwerbsteuergesetz 1987 die Grunderwerbsteuer mit 3,5 % von der Bemessungsgrundlage in Höhe von 274.835,00 S mit 9.619,00 S festgesetzt. Die Festsetzung erfolgte gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Dieser Bescheid wurde wie folgt begründet:

Die Bemessungsgrundlage sei wie folgt ermittelt worden:

Kaufpreis	270.035,00 S
Vermessungskosten	4.800,00 S
Gegenleistung gemäß § 5 Grunderwerbsteuergesetz 1987	274.835,00 S

Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei, erfolge die Vorschreibung vorläufig.

Für die Ermittlung der Gegenleistung seien die Vermessungskosten mangels (ausreichender) Angaben gemäß § 184 BAO geschätzt worden.

Am 16. November 1993 wurde durch die Abgabenbehörde I. Instanz folgender Ergänzungsvorhalt an Bw. gerichtet:

Zur Bemessung der Grunderwerbsteuer würde ersucht werden, die angeführten Fragen zu beantworten bzw. die erforderlichen Unterlagen beizulegen.

Gegenstand: Überprüfung der Bauherreneigenschaft

1.	Von wem sei das Gebäude geplant worden?
2.	Wer hätte den Auftrag dazu gegeben?
3.	Von wem und wie sei das Projekt beworben worden?
4.	Gäbe es dazu Prospekte und sonstige Unterlagen? Bitte Vorlage.
5.	Wie hätten die Erwerber vom Projekt Kenntnis erlangt?
6.	Welchen Einfluss hätten die Erwerber auf die Gesamtkonstruktion genommen?
7.	Wer hätte um Baubewilligung angesucht?
8.	Vorlage von Verhandlungsniederschriften der Bauverhandlung.
9.	Wem sei Baubewilligung erteilt worden?
10.	Hätte eine Bauverpflichtung bestanden? Wenn ja, bitte Vorlage aller diesbezüglichen Treuhand- und Werkverträge.
11.	Seien die Erwerber den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet gewesen? Bitte Vorlage der diesbezüglichen Verträge.
12.	Wem werde von den Baufirmen bzw. den Professionisten Rechnung gelegt und in welcher Form? (Bitte diesbezügliche Unterlagen)
13.	Welche Verträge seien mit dem Bauführer abgeschlossen worden (Bitte Vorlage)?
14.	Sei für die Errichtung (Sanierung) ein Fixpreis vereinbart worden?
15.	Höhe der vorläufigen Baukosten.
16.	Falls bereits Baupläne existiert hätten, Vorlage einer Planausfertigung.
17.	Wann sei mit dem Bau begonnen worden?

Obiger Ergänzungsvorhalt wurde von der Berufungswerberin nicht beantwortet.

Am 10. April 1995 wurde durch die Abgabenbehörde I. Instanz folgender Ergänzungsvorhalt an Bw. abgefertigt:

Gegenstand: Überprüfung der Bauherreneigenschaft

1.	Von wem sei das Gebäude geplant worden?
----	---

2.	Wer hätte den Auftrag dazu gegeben?
3.	Von wem und wie sei das Projekt beworben worden?
4.	Gebe es dazu Prospekte und sonstige Unterlagen (Bitte Vorlage)?
5.	Wie hätten die Erwerber vom Projekt Kenntnis erlangt?
6.	Welchen Einfluss hätten die Erwerber auf die Gesamtkonstruktion genommen?
7.	Wer hätte um Baubewilligung angesucht?
8.	Vorlage von Verhandlungsniederschriften der Bauverhandlung.
9.	Wem sei Baubewilligung erteilt worden?
10.	Hätte eine Bauverpflichtung bestanden? Wenn ja, bitte Vorlage aller diesbezüglichen Treuhand- und Werkverträge.
11.	Seien die Erwerber den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet gewesen? Bitte Vorlage der diesbezüglichen Verträge.
12.	Wem werde von den Baufirmen bzw. den Professionisten Rechnung gelegt und in welcher Form (Bitte diesbezügliche Unterlagen).
13.	Welche Verträge seien mit dem Bauführer abgeschlossen worden (Bitte Vorlage)?
14.	Sei für die Errichtung ein Fixpreis vereinbart worden?
15.	Höhe der vorläufigen Baukosten (Bitte um Vorlage der Schlussrechnung)?
16.	Wann sei mit dem Bau begonnen worden?
17.	Wann und in welchem Bauzustand sei das Haus übernommen worden?

Mit Schreiben vom 2. August 1995 wurden folgende Unterlagen eingereicht:

Bauvertrag vom 15. Oktober 1990, abgeschlossen zwischen V.G. und Bw. als Auftraggeber einerseits und der Firma M.H., Bauunternehmung, als Auftragnehmer andererseits. Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Teile des Vertrages lauten wie folgt:

" /.

Verbindliche Rechtsgrundlagen für diesen Bauvertrag sind in nachstehender Reihenfolge:

1. Die Bestimmungen dieses Bauvertrages

2. Das Leistungsverzeichnis vom 6. Juli 1990

3. Der Wortlaut der unter Punkt II genannten Projektbeschreibung

4. Von beiden Vertragsparteien anerkannte, schriftliche Ergänzungen

5. Die zum Zeitpunkt der Unterfertigung dieser Urkunde durch den Käufer gültigen Ö-Normen

6. Die einschlägigen anzuwendenden Gesetzesbestimmungen, diese gehen in der Reihenfolge nur dann vor, wenn sie zwingenden Charakter haben

7. Einreichpläne Architekt Dipl.Ing. G.E..

II.

Die Auftraggeber erteilen dem Auftragnehmer den unwiderruflichen Auftrag, auf dem bereits erworbenen Grundstück das Bauvorhaben nach der den Auftraggebern im Einzelnen bekannten Projektbeschreibung "Reihenhausanlage K. in Le., Bau- und Ausstattungsbeschreibung" zu errichten. Weitere Grundlagen für die Errichtung dieses Bauvorhabens sind die Bescheide des Stadtamtes L..

Der Baubeginn kann seitens des Auftragnehmers erfolgen, wenn von den Häusern 1-3 zwei verkauft sind, von den Häusern 4 und 5 eines, von den Häusern 6 und 7 eines, den Häusern 8 und 9 ebenfalls eines, den Häusern 10-13 drei und den Häusern 15-18 ebenfalls drei.

III.

Als Preis für die Errichtung dieses Bauvorhabens (Top 13) wird ein Betrag von 2,151.395,00 S (ohne Garage) vereinbart.

Dieser Preis versteht sich als unveränderlicher Pauschalpreis für alle Bauverträge, die bis 15. November 1990 abgeschlossen werden, bei später abgeschlossenen Bauverträgen wird ein Fixpreis für alle Leistungen bis 30. April 1991 garantiert. Für alle nachfolgenden Leistungen wird eine Preiserhöhung lt. Baukostenindex verrechnet.

In diesem Preis sind sämtliche Lieferungen und Leistungen einschließlich aller Lohn- und Materialnebenkosten enthalten. Ebenso beinhaltet der Preis sämtliche Transportleistungen und Nebenleistungen, die zur technisch einwandfreien, dem Bauvertrag und den behördlichen Vorschriften genügenden Durchführung notwendig sind.

Der vorhin genannte Betrag versteht sich inklusive der derzeit gültigen gesetzlichen Mehrwertsteuer von 20 %.

.....

V.

Abänderungen oder Ergänzungen zu diesem Bauvertrag bedürfen zu ihrer Rechtswirksamkeit grundsätzlich der Schriftform. Die Vertragsparteien halten einvernehmlich fest, dass bis zum

Zeitpunkt der Unterfertigung dieser Vertragsurkunde keine mündlichen Nebenabreden getroffen wurden. Die Auftraggeber sind nur dann berechtigt, Art oder Mengen des in diesem Vertrag vereinbarten Leistungsumfanges nachträglich zu ändern, wenn dem der Auftragnehmer zunächst ausdrücklich schriftlich zustimmt. In einem solchen Fall hat der Auftragnehmer zugleich mit der Zustimmung in Form eines detaillierten Zusatzangebotes zu erklären, ob und in welchem Ausmaß sich dadurch das für das Bauvorhaben vereinbarte Entgelt verändert. Die nachträgliche Abänderung des Leistungsumfanges kommt darauf hin nur dann zu Stande, wenn die Auftraggeber binnen einer Frist von 2 Wochen zu diesem Zusatzangebot schriftlich Annahme erklären.

Wird durch die nachträgliche Abänderung des Leistungsumfanges das in diesem Bauvertrag für das Bauvorhaben vereinbarte Entgelt unterschritten, ist der entsprechende Differenzbetrag von der zuletzt fälligen Teilzahlung in Abzug zu bringen. Wird dadurch das für das Bauvorhaben vereinbarte Entgelt überschritten, haben die Auftraggeber den entsprechenden Differenzbetrag auf Grund der vereinbarten Zusatzleistungen nach Verrechnung durch den Auftragnehmer binnen 4 Wochen ab Rechnungsdatum zu bezahlen.

.....

VII.

Die Erteilung von Aufträgen durch die Auftraggeber zur Durchführung von Leistungen, die über den Leistungsumfang lt. diesem Bauvertrag hinausgehen, wozu insbesondere auch die Vergabe von Sonderausstattungen gehört, ist ohne ausdrückliche Zustimmung durch den Auftragnehmer erst nach Abnahme seiner Leistungen möglich.

Gestattet es der Auftragnehmer, dass vor Abnahme seiner eigenen Leistungen dritte Personen am gesamten Bauvorhaben von den Auftraggebern beschäftigt werden, so haften die Auftraggeber dem Auftragnehmer für Schäden welcher Art immer, die von diesen dritten Personen am Bauvorhaben, insbesondere auch an Baustelleneinrichtungen des Auftragnehmers, verursacht werden.

.....

IX.

Der Auftragnehmer leistet Gewähr, dass das von ihm errichtete Bauvorhaben die ausdrücklich bedungenen und gewöhnlich dabei vorausgesetzten Eigenschaften hat und damit den derzeit allgemein anerkannten Regeln der Baukunst und Technik sowie den einschlägigen Gesetzesbestimmungen entspricht.

....

Die Gewährleistungsfrist beträgt 2 Jahre und beginnt mit dem Datum der ordentlichen Abnahme der Leistungen des Auftragnehmers. Sollten sich bei der Abnahme Mängel zeigen, sind diese in das Abnahmeprotokoll aufzunehmen. Die Aufnahme ins Abnahmeprotokoll gilt als Mängelrüge. Sollten im Zeitpunkt der Abnahme ganz offenkundig erkennbare Mängel bestehen und werden diese nicht in das Abnahmeprotokoll aufgenommen, so verzichten dadurch die Auftraggeber auf eine diesbezügliche Behebung und Preisminderung.

Allenfalls vorhandene behebbare Mängel hat der Auftragnehmer binnen einer angemessenen Frist ab Aufnahme ins Abnahmeprotokoll, sollten sie erst danach erkennbar werden, binnen angemessener Frist ab schriftlicher Mängelrüge zu beheben.

.....

Sonstige Bestimmungen

.....

II.

Den Grundverkäufer trifft keinerlei Mithaftung aus den Bestimmungen des abgeschlossenen Bauvertrages. Der Grundverkäufer ist daher aus jedweder Haftung oder sonstiger Verbindlichkeit aus dem Bauvertrag befreit".

Eingereicht wurde ein Plan vom 19. Dezember 1990 des gegenständlichen Gebäudes, der am 11. Jänner 1991 ergänzt worden ist und aus dem diverse Änderungen hervorgehen.

Weiters wurde eingereicht die Kopie einer Baubeschreibung vom 29. September 1992 im Hinblick auf den Zubau einer Garage. Eingereicht wurde auch eine Liste von weiteren Grundmiteigentümern.

Zusätzlich liegt die Kopie des Deckblattes eines Einreichplanes im Hinblick auf den Zubau einer Garage durch V.G. und Bw. vor.

Die oben angeführten Fragen wurden in diesem Schreiben wie folgt beantwortet:

1.	Dipl.Ing. Architekt G.E..
2.	Die Verkäufer, Familie Ri. im Wege der T.S..
3.	Familie Ri. im Wege der T.S. bzw. der B. Banken.
4.	Eine Kopie des Verkaufsprospektes der T.S. werde vorgelegt.
5.	Größtenteils durch Verkaufswerbung der B. Gruppe.
6.	Die in den Verkaufsprospekten vorgeschlagene Bebauung wäre als unverbindlicher

	Planungsvorschlag zu sehen. Die Erwerber wären in der konkreten Ausführung frei gewesen. Es hätte der Haustyp frei gewählt werden können, ebenso Dachgeschossausbau, freie Änderung der Raumeinteilung, Variante mit und ohne Keller, grundsätzlich auch weitergehende Änderungen. Ebenfalls Errichtung bzw. Umstellung der Garagen bzw. Parkplätze und der Bau von zusätzlichen Garagen.
7.	Frau Ri. als Grundeigentümerin, vertreten durch die T.S., für die Baubewilligung laut Prospekt. Alle weiteren Baubewilligungsanträge wären durch den Käufer als Grundeigentümer und Bauherr erfolgt.
8.	Liege den Parteien derzeit nicht vor und werde nachgereicht.
9.	Die erste Baubewilligung sei von der T.S. (als Vertreter von Frau Ri.) erteilt worden (gemäß der in den Prospekten vorgeschlagenen Bebauung). Weitere Baubewilligungen für Änderung (Austausch des Haustyps, Errichtung einer weiteren Garage etc.) sei den Käufern erteilt worden.
10.	Nein.
11.	Ja. In allen Belangen hätte ausschließlich ein Vertragsverhältnis zwischen den Käufern und den einzelnen Unternehmungen bestanden.
12.	Alle Abrechnungen ausschließlich und direkt an die Käufer.
13.	Bauführer wäre die Firma M.H. gewesen. Verträge würden vorgelegt werden, wo nicht mehr vorhanden, würden Kopien beigebracht werden.
14.	Unterschiedlich bei den einzelnen Käufern, siehe Punkt III. der Bauverträge.
15.	Siehe Anlage, fehlende Schlussrechnungen würden nachgereicht werden.
16.	Unterschiedlich je nach Kaufdatum, die genauen Angaben würden auf Wunsch nachgereicht, circa Mitte 1991 bis Ende 1992.
17.	Unterschiedlich je nach Kaufdatum, circa ab 1993, genaue Daten würden auf Wunsch nachgereicht.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 12. Oktober 1995 wurde durch die Abgabenbehörde I. Instanz wie folgt ausgeführt:

Es würde ersucht werden, die folgenden Unterlagen und Belege nachzureichen bzw. die diversen Beträge bekannt zu geben. Weiters sei auch eine Kopie des betreffenden Wohnungseigentumsvertrages vorzulegen.

Im Hinblick auf V.G. und Bw. wurden die Baukosten laut Schlussrechnung, die anteiligen Vermessungskosten, die endgültigen anteiligen Planungskosten sowie die anteiligen Kanalerrichtungskosten angefordert.

Mit Schreiben vom 28. November 1995 wurde wie folgt geantwortet:

In der Anlage würden weitere der gewünschten Urkunden nachgereicht werden. Hinsichtlich einzelner Häuser würden noch keine endgültigen Schlussrechnungen vorliegen bzw. seien sogar Rechtsstreitigkeiten zwischen den Käufern und der Firma M.H. anhängig.

Die noch fehlenden Unterlagen würden jedoch schnellstmöglich beigebracht und vorgelegt werden.

Es werde diesbezüglich jedoch ersucht, die Frist zur Vorlage der noch fehlenden Unterlagen bis 30. Jänner 1996 zu erstrecken.

Nochmals werde darauf hingewiesen, dass die Bauherreneigenschaft in diesem Projekt unzweifelhaft vorliegen müsse, da zwischen den Eigentümern (zugleich Bauherren) und den errichtenden Gesellschaften kein Dritter zwischengeschaltet gewesen wäre, daher das alleinige Risiko auf Seiten der Eigentümer gelegen sei. Diesbezüglich werde auf eine Entscheidung der Finanzlandesdirektion OÖ, 344/1-9/Mü-1993, vom 14. Dezember 1994 verwiesen.

Beigelegt wurde die erste Honorarteilrechnung des Architekten Dipl.Ing. G.E. an Herrn V.G. vom 17. Mai 1991 über 60.583,20 S. Dieser Betrag würde entsprechend dem Kaufvertrag und der Bau- und Ausstattungsbeschreibung nach Abschluss der Bebauungseinreichungs- und Ausführungsplanung für die Grundausrüstung 70 % der Gesamtsumme in Rechnung gestellt werden.

Weiters wurde eine Honorarnote der Vermessungskanzlei vom 31. Dezember 1990 an V.G. und Bw. über in Summe 9.100,00 S eingereicht.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 28. November 2000 wurde durch die Abgabenbehörde I. Instanz Folgendes aufgeworfen:

Für die endgültige Bemessung der Grunderwerbsteuer würde nochmals ersucht werden, folgende Fragen zu beantworten und die erforderlichen Unterlagen und Belege vorzulegen.

1. Höhe der Baukosten laut Schlussrechnung der Firma M.H.
2. Höhe der endgültigen anteiligen Planungskosten

3. Höhe der anteiligen Kosten für die Errichtung des Kanals, falls auch diese von V.G. und Bw. zu übernehmen gewesen wären. Welche Vereinbarungen hätte es diesbezüglich mit dem Organisator gegeben, den Verkäufern oder Stadtgemeinde L.?

4. Vorlage der Projektbeschreibung und der Bau- und Ausstattungsbeschreibung.

Mit Schreiben vom 15. Februar 2001 wurden folgende Unterlagen eingereicht:

Honorarschlussrechnung des Architekten Dipl.Ing. G.E. vom 6. Dezember 1993 über die Gesamtsumme von 88.534,80 S.

Weiters wurde bekannt gegeben, dass die Schlussrechnung der Firma M.H. 2.466.597,93 S ausmachen würde, die Planungskosten des Architekten Dipl.Ing. G.E. 88.534,80 S. Der Kanal hätte mit der Grunderwerbsteuer nichts zu tun. Die Errichtung des Kanals sei von den Käufern nach Kauf des Grundstückes in Auftrag gegeben und von der Firma P. durchgeführt worden.

Beigelegt wurde die Schlussrechnung der Firma M.H. vom 3. März 1994 über insgesamt brutto 2.466.597,83 S. Dieser Betrag würde sich wie folgt zusammensetzen:

A)	Pauschalauftrag	1.792.829,18 S
B)	Nachtragsangebot Nr. 1	182.920,16 S
C)	Nachtragsangebot Nr. 2	45.365,00 S
D)	Nachtragsanbot Nr. 3	7.531,85 S
E)	Nachtragsanbot Nr. 4	9.945,00 S
F)	Zusätzliche Leistungen	128.302,16 S
G)	Minderleistungen	-107.752,42 S
H)	Qualitätsabzüge	-3.642,65 S
	Nettosumme	2.055.498,28 S
	plus 20 % Mehrwertsteuer	411.099,65 S
	Rechnungsbetrag	2.466.597,93 S

Weiters wurde eingereicht eine Rechnung der Firma T. über 125.350,70 S. Diese betrifft im Wesentlichen den Estrich, das Fertigparkett sowie Sockelleisten.

Des Weiteren wurde eingereicht eine Rechnung vom 15. Dezember 1993 der Firma E.K. über Mehrpreise für die Lieferung und Montage der Sonderausstattung der Heizungsanlage für das Reihenhause in R. über 38.124,00 S.

Weiters wurde eingereicht eine Projektbeschreibung über die baubiologische Reihenhauseanlage K., Le. der T.I.. Diese beinhaltet einen Plan des Architekten Dipl.Ing. G.E. über 18 Reihenhäuser.

Des Weiteren findet sich darin folgende Bau- und Ausstattungsbeschreibung:

"Kauf- und Treuhandabwicklung:

Die Abwicklung des Ankaufes der Liegenschaft erfolgt über die Notariatskanzlei Dr. W., welche die Haftung für die grundbücherliche und lastenfreie Eintragung des Eigentumsrechtes des jeweiligen Liegenschaftsanteiles übernimmt.

Im Kaufpreis enthalten:

- *Die anteiligen Grundkosten*
- *Die Baukosten lt. Leistungsbeschreibung*

Im Kaufpreis nicht enthalten:

-	<i>Die Vertragserrichtungskosten</i>
-	<i>Die Gerichts- und Grundbuchseintragungskosten</i>
-	<i>Die Grunderwerbsteuer</i>
-	<i>Die für die Finanzierung anfallenden Kosten</i>
-	<i>Der Anliegerbeitrag</i>
-	<i>Die Anschlusskosten für Kanal, Wasser, Strom und Gas</i>
-	<i>Das Honorar für Planung und Bauleitung</i>
-	<i>Das Honorar für die Vermessung</i>

I. Allgemeines:

Die Errichtung der Reihenhauseanlage erfolgt nach baubiologischen Richtlinien. So wurde sowohl von der Situierung der Grundrissgestaltung und Architektur sowie insbesondere bei der Auswahl von schadstofffreien Baustoffen den derzeitigen baubiologischen Erkenntnissen und Möglichkeiten entsprochen. Vom österreichischen Institut für Baubiologie erfolgt eine Ausführungs- und Qualitätskontrolle einschließlich einer Gesamtabnahme.

Der Baubeschreibung von Architekt Dipl. Ing. G.E. liegt die Einreichplanung vom 21. Mai 1990 zu Grunde. Die Pläne gelten nur für die Grundrissgestaltung. Für die Bausausführung, Einrichtung und Ausstattung gilt nur das vorliegende Leistungsverzeichnis.

.....

14. Änderungen und Ergänzungen:

Sämtliche Änderungen, sofern sie das äußere Bild des Baues betreffen, bedürfen der Genehmigung durch den Errichter, den Architekten und die Baubehörde und werden nur in Ausnahmefällen genehmigt um soweit wie möglich das einheitliche Bild der Anlage zu gewährleisten.

Alle den inneren Ausbau betreffenden Sonderwünsche sind mit dem Generalunternehmer mittels Nachtragsanbot zu fixieren. Fragen und Sonderwünsche betreffend Baubiologie sind an den Planverfasser Architekt Dipl. Ing. G.E. zu richten.

.... "

Am 10. Oktober 2002 wurde durch die Abgabenbehörde I. Instanz ein endgültiger Bescheid gemäß § 200 Abs. 2 BAO im Hinblick auf den Kaufvertrag vom 10. Oktober 1990 mit L.R. und Mitbesitzer abgefertigt.

Für den oben angeführten Rechtsvorgang werde die Grunderwerbsteuer festgesetzt wie folgt:

Gemäß § 7 Z 1 GrEStG mit 3,5 % von der Bemessungsgrundlage in Höhe von 1,385.282,00 S (entspricht 100.672,37 €)	48.485,00 S
Bisher festgesetzte Grunderwerbsteuer (Bescheid vom 15. November 1990)	9.619,00 S
Nachforderung somit	38.866,00 S

Dieser Bescheid wurde wie folgt begründet:

Die Bemessungsgrundlage sei wie folgt ermittelt worden:

Grundstückspreis	540.070,00 S
Vermessungskosten	9.100,00 S
Planungskosten	70.000,00 S
Baukosten laut Bauvertrag und davon 1/2	2.151.395,00 S

Auf Grund der vertraglichen Vereinbarungen wäre Gegenstand des Erwerbes das Grundstück samt dem darauf zu errichtenden Gebäude gewesen. Die Grunderwerbsteuer sei daher von der Gegenleistung (Grundstücks-, Gebäude- und Baunebenkosten) zu berechnen.

Es wurde Berufung gegen obigen Bescheid und einen Wiederaufnahmebescheid eingereicht mit im Wesentlichen folgender Begründung:

A) Zum Sachverhalt:

V.G. und Bw. hätten gemeinsam mit Kaufvertrag vom 3. Oktober 1990 von Frau L.R., Herrn M.R., Frau H.G., Frau R.R. und Herrn F.R. je 256/10.000 Anteile an der neu zu eröffnenden Grundbucheinlage der KG R. (neu zu bildende Grundstücke 208/6, 208/7, 208/8 und 208/9 im Flächenausmaß von zusammen 6.608 m² sowie das Restgrundstück 23/2 der KG D. im Flächenausmaß von 36 m²) zum Kaufpreis von 540.070,00 S erworben.

Dieser Kaufvertrag sei vom Notar Dr. W.W. dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern angezeigt worden. Mit Bescheid vom 15. November 1990 sei ihnen auf Grund dieses Kaufvertrages gemäß § 7 Z 3 GrEStG 1987 eine Grunderwerbsteuer von je 9.619,00 S vorgeschrieben worden. Diese Beträge an Grunderwerbsteuer seien von ihnen fristgerecht entrichtet worden.

Mit den angefochtenen Bescheiden sei das Verfahren gemäß § 200 Abs. 2 BAO zum Bescheid vom 15. November 1990 wieder aufgenommen worden und eine Grunderwerbsteuer von je 38.866,00 S festgesetzt worden, wobei von einer Bemessungsgrundlage von je 1,385.282,00 S ausgegangen worden sei. Als Begründung für die Wiederaufnahme des Verfahrens sei lapidar auf vertragliche Vereinbarungen verwiesen worden.

Diese Aufnahme des Verfahrens sei rechtswidrig erfolgt.

B) Zur Aufnahme:

1. Die Voraussetzungen für die amtswegige Aufnahme des Verfahrens würden nicht vorliegen.

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO sei die Aufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen würden, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder iVm mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt haben würden.

Nach der Judikatur des VwGH (23.11.1977, 1395/77) komme die Aufnahme von Amts wegen nicht in Betracht, wenn die Behörde die Tatsache oder das Beweismittel bereits gekannt hätte, diese aber im Verfahren bloß unberücksichtigt gelassen hätte.

Diese Judikatur sei auch im gegenständlich angefochtenen Verfahren anzuwenden: Aus dem ordnungsgemäß vorgelegten Kaufvertrag und insbesondere aus der gleichzeitig mit dem Kaufvertrag am 3. Oktober 1990 unterfertigten Vereinbarung mit der T.S., wonach auf der oben zitierten Liegenschaft im Rahmen eines Bauherrenmodells Reihenhäuser errichtet werden würden, wäre der Behörde auf Grund der Beantwortung ihres Ersuchens um Ergänzung vom 16. November 1993 spätestens Ende 1993 bekannt gewesen, dass die Grundstücksanteile den Käufern zur Errichtung von Reihenhäusern zugeführt werden würden.

2. Die im angefochtenen Bescheid angegebene "neue Tatsache" des Mangels der Bauherreneigenschaft sei in rechtswidriger Anwendung des Gesetzes erfolgt:

Die Bauherreneigenschaft an sich sei keine Tatsache, sondern ein auf Grund des vorliegenden und erhobenen Sachverhaltes von der Behörde vorgenommene rechtliche Beurteilung dieses Sachverhaltes. Die Beurteilung der der Behörde bekannt gewordenen Umstände, dass die Grundanteilserwerber keine Bauherren sein würden, stelle eine rechtliche Beurteilung und keine neue Tatsache dar.

Die Aufnahme des Verfahrens diene nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1991, 96/13/1038-5). Diese Judikatur sei auch im gegenständlichen Fall heranzuziehen.

3. Nach Eintritt der Verjährung sei eine Aufnahme des Verfahrens ausgeschlossen (§ 304 BAO).

Spätestens mit Ablauf des 31. Dezember 1998 sei Verjährung eingetreten (siehe unten C).

C) Eingetretene Festsetzungsverjährung:

Gemäß § 207 Abs. 1 und 2 BAO unterliege das Recht, eine Abgabe festzusetzen, einer 5-jährigen Verjährungsfrist.

Der Eintritt der Verjährung sei in jeder Lage des Verfahrens von Amts wegen zu berücksichtigen. Nach Ablauf der Verjährungsfrist dürfe die Abgabenbehörde in Bezug auf eine Abgabenfestsetzung nicht mehr tätig werden, somit dürfe auch diesfalls eine Abänderung von Abgabenbescheiden (§§ 293 ff, 303 ff) gleichgültig ob zu Gunsten oder zu Ungunsten des Abgabepflichtigen nicht mehr erfolgen. Erfolge ungeachtet der eingetretenen Verjährung eine Abgabenfestsetzung, so sei diese anfechtbar.

Die Abgabenbehörde hätte erstmalig mit Schreiben vom 16. November 1993 ein Ersuchen um Ergänzung an das Ehepaar V. gerichtet. Spätestens mit Einlagen der Beantwortung der angeführten Fragen beim Finanzamt wären somit die Tatsachen und Beweismittel zur rechtlichen Beurteilung der Bauherreneigenschaft vorgelegen. Ein neues zusätzliches Ersuchen

um Ergänzung sei erst nach Ablauf der Verjährungszeit am 28. November 2000 an den Ehegatten gerichtet worden.

D) Es werde Mangelhaftigkeit des Verfahrens geltend gemacht.

1. Gemäß § 114 BAO treffe die Abgabenbehörde die amtswegige Ermittlungspflicht, wobei sie gemäß § 115 Abs. 3 BAO alle Angaben und Umstände auch zu Gunsten des Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen hätte. Die Abgabenbehörde sei in ihren Bescheiden der Begründungspflicht (§ 93 Abs. 3 BAO) nicht nachgekommen. Es würden sich in der Begründung des Bescheides keinerlei Ausführungen finden, auf Grund welcher neuen Tatsachen bzw. Beweismittel die Bauherreneigenschaft nicht gegeben sein solle und welche konkrete Beweiswürdigung der Entscheidung zu Grunde liege. Insbesondere könne auch nicht nachvollzogen werden, welche allfällige Rechtsauslegung herangezogen worden sei. In Unkenntnis der angewandten Rechtsauslegung der Abgabenbehörde liege jedoch auf Grund der verspäteten Entscheidung die Vermutung nahe, die Abgabenbehörde hätte eine Änderung der Rechtsauslegung zu Ungunsten der Ehegatten V. angewendet. Die Begründung des Grunderwerbsteuerbescheides, die lediglich auf vertragliche Vereinbarungen verweise, sei ebenso mangelhaft, da nicht nachvollzogen werden könne, welche diese seien und wie sie gewürdigt worden wären.

2. Verletzung des Parteiengehörs:

Gemäß § 115 Abs. 2 BAO sei den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Gemäß § 183 Abs. 4 BAO sei den Parteien vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern. In keinem Stadium des Verfahrens seien die Ehegatten über die Beweisführung und über das Ergebnis des durchgeführten Ermittlungsverfahrens in Kenntnis gesetzt worden. Würde die Abgabenbehörde ein rechtmäßiges Ermittlungsverfahren durchgeführt haben, so würde sie zu dem Ergebnis gekommen sein, dass im gegenständlichen Fall die Bauherreneigenschaft gegeben sei.

E) Zur Bauherreneigenschaft

Nach der Rechtssprechung des VwGH (vergleiche unter Anderem vom 27.6.1991, 90/16/0169, mit weiteren Nachweisen, 22.4.1982, 81/16/0077, 5.8.1993, 93/14/0044, und viele andere mehr) sei als Bauherr der Käufer nur dann anzusehen, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen könne,
- b) das Baurisiko zu tragen habe, d.h. den bauausführenden Firmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet sei

c) das finanzielle Risiko tragen müsse, d.h., dass er nicht nur einen Fixpreis zu zahlen habe, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen müsse, aber auch berechtigt sei, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.

Sämtliche Voraussetzungen seien erfüllt:

1. Die Ehegatten V. hätten am 15. Oktober 1990 den Bauvertrag mit der Bauunternehmung M.H. geschlossen und dieser damit den Bauauftrag für das Reihenhaus Nr. 13 erteilt. Mit dem planenden Architekten Dipl.Ing. G.E. seien in der Folge verschiedene Planergänzungen, wie Kellerabgang-Außenstiege komplett, Weglassen von Großflächenfenstern, Errichtung eines Notkamins wegen Kachelofenanschluss, massive Stahlbetonstiege in das Dachgeschoss komplett inklusive Rohbetonstufen, Tritt- und Setzstufen Eiche massiv mit Holzgeländer und Dielenausbau, Hochziehen der Stiegenhauswand, Holzriegelwand mit Korkdämmung, Gipsbeplankung, Tür- und Putzarbeiten, Isolierung der Dachschräge mit Korkdämmung mit Windbremse, Hinterlüftung und Gipsbeplankung, Fußbodenaufbau mit Schiffboden gewachst, Polsterhölzer, Korkisolierung und vollflächiger NF-Ziegellage, Giebelfenster und Dachflächenfenster, Terrassenvergrößerung mit Unterbeton und Bodenklinkeroberfläche, Vorziehen der Holzkonstruktion über 2 Geschosse einschließlich Schrägbalken in der Dachneigung, zusätzliche Installation einer Dusche und ein Wasseranschluss im Garten vorgenommen worden.

Da beim Haus keine Garage vorgesehen gewesen wäre, hätten sie am 29. September 1992 um Erteilung der Baubewilligung für die Errichtung einer Garage beim Gemeindeamt L. angesucht. Diese Baubewilligung sei auch nach der am 3. Dezember 1992 durchgeführten Bauverhandlung mit Bescheid vom 9. Dezember 1992 erteilt worden.

Es sei daher ganz massiv in die Gestaltung des Hauses, sowohl innen als auch außen eingegriffen worden.

2. Die Ehegatten V. hätten als Bauherren die vollen Pflichten übernommen und hätten die laufende Bauaufsicht und alle baubegleitenden Maßnahmen inne gehabt. Sie hätten mit den Subunternehmern verhandelt und ihnen Aufträge erteilt, sowie Verbesserungsmaßnahmen angeordnet. Sie hätten alle Entscheidungen über den Bauablauf getroffen und insbesondere auch den Baufortschritt laufend urgiert. Sie hätten mit den Subunternehmern und den Unternehmern, die von ihnen direkt beauftragt worden seien (Firma J.N., Elektroinstallationen, Firma R.H. für Stieengeländer und Fenster, Firma T. Fußbodenverlegung, Firma E.K., Sanitäreinrichtung und Heizungsanlage) verhandelt und Aufträge erteilt. Auch sei die Beendigung der Bauausführung gemäß § 42 OÖ. Bauordnung von ihnen in Erfüllung ihrer Bauherrenpflicht am 16. Oktober 1995 der Baubehörde angezeigt worden.

3. Die Endabnahme und die Bereinigung von Unstimmigkeiten und Mängeln seien mit dem Generalunternehmer Baumeister M.H. bezüglich Schlussrechnung ausschließlich von ihnen abgewickelt worden.

Laut Bauvertrag hätten die Kosten der Firma M.H. 2,151.395,00 S betragen. Die tatsächlichen Kosten bei der Firma M.H. hätten 2,466.597,93 S betragen. Von einer Fixpreisvereinbarung könne daher keine Rede sein.

Die Schlussrechnung der Firma M.H. und alle anderen Rechnungen, insbesondere die Rechnung für die Errichtung der Kanalisierung für die Reihenhausanlage durch die allgemeine Baugesellschaft A. P. AG, seien ausschließlich von ihnen und ausnahmslos inklusive Umsatzsteuer bezahlt worden.

Die Käufergemeinschaft (23 Eigentümer) hätte mit Schreiben vom 14. Oktober 1992 an die Bauunternehmung M.H. Verhandlungen über die Senkung des Generalunternehmerzuschlages aufgenommen und zum Teil erfolgreich abgeschlossen.

Weiters sei von der bauausführenden Firma M.H. über die Sparkasse ihnen als Bauherren eine Bankgarantie bezüglich Haftrücklass ausgestellt worden.

Der Baubeginn wäre nicht vor Abschluss des Bauvertrages gewesen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. April 2004 wurde durch die Abgabenbehörde I. Instanz die Berufung als unbegründet abgewiesen. Dies mit folgender Begründung:

Anlässlich der Anzeige der Erwerbsvorganges am 16. Oktober 1990 seien lediglich der Kaufvertrag vom 3. bzw. 10. Oktober 1990 und eine Grunderwerbsteuerabgabenerklärung vorgelegt worden. Auf dieser sei eine Gegenleistung von 540.070,00 S erklärt worden, welche den Kaufpreis für den Grundanteil darstelle. Es sei weder aktenkundig, dass der Vorhalt vom 16. November 1993 beantwortet worden sei, noch dass die gleichzeitig mit dem Kaufvertrag vom 3. Oktober 1990 unterfertigte Vereinbarung mit der T.S., wonach auf der Liegenschaft im Rahmen eines Bauherrenmodells Reihenhäuser errichtet werden würden, dem Finanzamt übermittelt worden sei.

Die Beantwortung des Vorhaltes vom 10. April 1995 (darin sei um Stellungnahme zum Erwerbsvorgang und um Vorlage von Unterlagen ersucht worden), die der Notar Dr. W.W. als Vertreter der Berufungswerberin vorgenommen hätte, hätte den Bauvertrag sowie Plankopien enthalten. Im weiteren Vorhalt vom 12. Oktober 1995 sei darauf hingewiesen worden, dass von der Berufungswerberin folgende Unterlagen (anteilige Vermessungskosten, Baukosten lt. Schlussrechnung, endgültige anteilige Planungskosten, anteilige Kanalerichtungskosten) fehlen würden. Mit Vorhaltsbeantwortung vom 28. November 1995 seien die Vermessungskosten sowie die erste Teilrechnung des Architektenhonorars vorgelegt worden.

Erst in der Beantwortung des Vorhaltes vom 27. November 2000, eingelangt am 12. Februar 2001 seien alle, für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer maßgeblichen Umstände dargelegt worden. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO würde die Verjährungsfrist 5 Jahre betragen.

§ 209 Abs. 1 BAO laute: "Die Verjährung wird durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, im welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen". Somit sei die Verjährung auf Grund der Unterbrechungshandlungen nicht eingetreten.

Auf Grund des nunmehr im Wege des Vorhalteverfahrens ermittelten Sachverhaltes und der tatsächlichen Höhe der Gegenleistung wäre daher die Grunderwerbsteuer gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig festzusetzen gewesen.

Zur Frage der Bauherreneigenschaft:

Wie der VwGH in ständiger Judikatur ausgeführt habe, könne beim Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum verbunden werden solle, zur Erreichung der Bauherreneigenschaft der Auftrag zur Errichtung der Reihenhausanlage nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich sei.

Denn nur die Gesamtheit aller Miteigentümer könne rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willenentschlusses verfügen (vgl. das Erkenntnis vom 29.4.1998, 98/16/0187-0190).

Das Vorliegen eines solchen gemeinsamen Beschlusses sei jedoch nicht behauptet worden. Auf Grund der vorgelegten Unterlagen gehe eindeutig hervor, dass der Erwerbsvorgang auf ein Grundstück mit einem zu errichtenden Reihnhaus gerichtet sei, weshalb auch die weiteren Kosten laut angefochtenem Bescheid in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen gewesen wären. Die in der Berufung angeführten Änderungen seien im Verhältnis zur Gesamtkonstruktion so unbedeutend, dass diese keineswegs den Erwerber zum Bauherren werden lassen würden.

Zum Vorwurf der Verletzung des Parteiengehörs sei zu bemerken, dass in den oben angeführten Vorhalten zur Feststellung der Bauherreneigenschaft und der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen (Baukosten etc.) ausreichend Gelegenheit zur Geltendmachung der Rechte und rechtlichen Interessen geboten worden sei.

Mit Schreiben vom 3. Juni 2004, eingelangt bei der Abgabenbehörde I. Instanz am 4. Juni 2004, wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt. Dieser erfolgte ohne weitere Begründung.

Eingelangt am 7. Juni 2004 ist ein Schreiben der Berufungswerberin vom 1. Juni 2004, in dem wiederum der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz, sowie die Entscheidung des Gesamtsenates beantragt worden ist.

Der Vorlageantrag richtet sich gegen die Berufungsvorentscheidung vom 29. April 2004 gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Grunderwerbsteuer je vom 10. Oktober 2002.

Dieser wurde wie folgt begründet:

1. Zur Frage der Bauherreneigenschaft:

Hier würde auf die Begründung der Berufung vom 2. November 2002 verwiesen werden. Nur weil ein gemeinsamer Beschluss nicht ausdrücklich behauptet worden sei, es gehe sowohl aus dem Kaufvertrag vom 3. Oktober 1990, als auch aus dem Wohnungseigentumsvertrag vom 9. Juni 1994 hervor, dass der gemeinsame Wille der Eigentümergemeinschaft vorliege, könne nicht abgeleitet werden, dass die Bauherreneigenschaft nicht bestehe. Es könne nicht sein, dass nur ein ausdrücklicher Auftrag der Eigentümergemeinschaft zur Errichtung der Reihenhausanlage erforderlich sei.

Auf die Frage – wer sonst hätte Bauherreneigenschaft und warum? – würde in der Berufungsvorentscheidung überhaupt nicht eingegangen worden sein.

2. Betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens wäre rechtswidrig, weil:

Im Vorhalt vom 10. April 1995, dessen Beantwortung der Notar Dr. W.W. als Vertreter vorgenommen hätte, sowie im Vorhalt vom 12. Oktober 1995 die Fragen der Behörde, wie (es würde wörtlich die Begründung der Berufungsvorentscheidung zitiert werden): anteilige Vermessungskosten, Baukosten laut Schlussrechnung, endgültige anteilige Planungskosten, anteilige Kanalerrichtungskosten, bereits beantwortet worden seien. Weiters hätte sich Dr. W. schriftlich angeboten, für allfällige weitere Auskünfte oder zu einem persönlichen Gespräch jederzeit zur Verfügung zu stehen.

Bis zum Vorhalt vom 28. November 2000, also über 60 Monate lang, wäre keine Reaktion der Behörde gekommen. In dem Vorhalt vom 28. November 2000 sei ersucht worden (wörtliches Zitat):

"Für Zwecke der Grunderwerbsteuerbemessung Unterlagen und Belege vorzulegen hinsichtlich" Höhe der anteiligen endgültigen Planungskosten und Anteil der Kanalerichtungskosten, also genau dieselben Fragen, die bereits im Vorhalt vom 10. April/12. Oktober 1995 an die Berufungswerberin gestellt und von dieser beantwortet worden seien.

Dieser wörtlich fast idente Vorhalt – nach über 5 Jahren! – und dies sei der einzige wesentliche Unterschied – wiederum an Bw. direkt gerichtet doch nicht wie in dem Schreiben des bevollmächtigten Notars vom 20. Mai 1995 ersucht worden sei, "sämtliche diesbezüglichen Schriftstücke in Hinkunft ausschließlich an diesen als Parteienvertreter zu richten".

Mit Schreiben vom 10. Oktober 2002 wäre dann der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO gekommen.

Und jetzt zur Frage der Verjährung:

Der Klarheit halber würde die Berufungsvorentscheidung vom 29. April 2004 wörtlich zitiert werden:

"Die Verjährung wird durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen".

Im Vorhalt vom 28. November 2000 an die Berufungswerberin – und nicht an den bevollmächtigten Notar gerichtet, würde nur die bereits mit Vorhalt vom 12. Oktober 1995 an den Bevollmächtigten gerichteten Fragen wiederholt werden. Es handle sich daher nicht um "Auskünfte zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen", sondern bestenfalls um – von der Behörde aus welchen Gründen immer – nicht berücksichtigten Details hinsichtlich der Bemessungsgrundlage. Die Kenntnis des exakten Wertes der Bemessungsgrundlage sei für den Lauf der Verjährungsfrist jedoch nicht relevant (siehe Arnold/Arnold, Kommentar zum GrEStG 1987, 1.6.2000, Band I, 2, Teil, Einleitung Tz. 260).

Den Fristenlauf hätte daher die Beantwortung der Fragen der Vorhalte aus 1995 ausgelöst und die Verjährungsfrist hätte mit Ablauf des Jahres 1995 begonnen und mit 31. Dezember 2000 geendet. Der Bescheid vom 10. Oktober 2002 sei daher trotz bereits eingetretener Verjährung erfolgt und eine Wiederaufnahme des Verfahrens sei ausgeschlossen.

Es werde daher der Antrag gestellt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Im Bemessungsakt liegen weiters die Seiten 1 und 6 eines Wohnungseigentumsvertrages vom 9. Juni 1994 vor. Diese wurden aus dem Bemessungsakt eines weiteren Reihenhauskäufers angefertigt und sind mit dem Eingangsdatum 26. Jänner 2001 versehen.

Am 10. August 2004 wurde obige Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 2. September 2004 wurde die Berufungswerberin durch die Abgabenbehörde II. Instanz aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen vorzulegen:

1.	Die beiliegenden Schriftstücke würden im Rahmen des Parteiengehörs übermittelt werden.
2.	Würde eine Vertretungsbefugnis eines bevollmächtigten Vertreters vorliegen, so sei dieser zu nennen. Es würde eine Vollmacht einzureichen sein. Hingewiesen werde darauf, dass der Umfang der Vertretungsbefugnis, sowie eine eventuell vorliegende Zustellbevollmächtigung detailliert angeführt sein müssten.
3.	Gemäß § 282 Abs. 1 BAO obliege die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten, außer in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung werde die Entscheidung durch die gesamten Berufungssenat beantragt. Von der Berufungswerberin sei bereits mit Schreiben vom 3. Juni 2004 (eingelangt bei der Abgabenbehörde I. Instanz am 4. Juni 2004) der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt worden. Der im ergänzenden Schriftsatz vom 1. Juni 2004 (eingelangt beim Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr am 7. Juni 2004) enthaltene Antrag auf Entscheidung des Gesamtssenates sei folglich nicht rechtzeitig erfolgt (siehe auch das Erkenntnis des VwGH 27.2.2001, 2000/13/0137). Es sei dazu Stellung zu nehmen.
4.	"Wiederaufnahme des Verfahrens": Am 15. November 1990 sei ein vorläufiger Grunderwerbsteuerbescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO ergangen, am 10. Oktober 2002 der endgültige Grunderwerbsteuerbescheid gemäß § 200 Abs. 2 BAO. Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO sei keine erfolgt. In der Berufungsschrift vom 2. November 2002 sei jedoch auch Berufung gegen den "Wiederaufnahmebescheid" eingereicht worden. Ebenso hätte sich der ergänzende Schriftsatz zum Vorlageantrag vom 1. Juni 2004 auf eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO bezogen. Da eine solche nicht vorliegen würde,

	würden die diesbezüglichen Ausführungen ins Leere gehen. Es sei dazu Stellung zu nehmen.
5.	Verjährung: Gemäß § 207 Abs. 2 BAO betrage die Verjährungsfrist bei "allen übrigen Abgaben" 5 Jahre. Gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginne in den Fällen des § 200 BAO die Verjährung mit Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt worden sei. Gemäß § 209 Abs. 1 BAO werde die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten sei, beginne die Verjährungsfrist neu zu laufen. Am 15. November 1990 sei ein vorläufiger Grunderwerbsteuerbescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO erlassen worden, da der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss gewesen wäre. Die in der Berufungsschrift zitierte Vereinbarung mit der T.S. liege im Akt nicht vor und würde einzureichen sein. Ebenso liege keine Vorhaltsbeantwortung im Hinblick auf den Ergänzungsvorhalt der Abgabenbehörde I. Instanz vom 16. November 1993 vor. Eine solche würde ebenfalls in Kopie einzureichen sein samt den eventuell beigelegten Schriftstücken. Unstrittig sei am 16. November 1993 durch die Abgabenbehörde I. Instanz ein Ergänzungsvorhalt abgefertigt worden, der den Umfang der Abgabepflicht klären hätte sollen. Ebenso unstrittig seien am 10. April 1995 sowie am 12. Oktober 1995 Ergänzungsvorhalte durch die Abgabenbehörde I. Instanz an die Berufungswerberin gerichtet worden (siehe ergänzendes Schreiben zum Vorlageantrag vom 1. Juni 2004). Ein weiterer Ergänzungsvorhalt sei unstrittig durch die Abgabenbehörde I. Instanz am 28. November 2000 abgefertigt worden. Die Behauptung in der Berufungsschrift, zwischen 16. November 1993 und 28. November 2000 würden keine Erhebungsschritte gesetzt worden sein und somit Unterbrechungshandlungen unternommen worden sein, sei folglich unrichtig. Es sei dazu Stellung zu nehmen. Laut Aktenlage sei am 2. August 1995 erstmals der gegenständliche Bauvertrag eingereicht worden – die vorerst vereinbarten Fixkosten für das Gebäude würden darin erstmals hervorgehen. Mit Ergänzungsvorhalt vom 12. Oktober 1995 seien angefordert worden: Baukosten laut Schlussrechnung, anteilige Vermessungskosten, endgültige anteilige

	Planungskosten sowie Kanalerriechungskosten. Am 28. November 1995 seien bei der Abgabenbehörde I. Instanz lediglich folgende Schriftstücke eingelangt: 1. Honorarteilrechnung vom 17. Mai 1991 des Architekten sowie Rechnung vom 31. Dezember 1990 über Vermessungskosten in Höhe von 9.100,00 S. Da die Unterlagen nicht vollständig übermittelt worden seien, und daher der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss gewesen wäre, seien folgende Unterlagen im Ergänzungsvorhalt vom 28. November 2000 angefordert worden: Baukosten lt. Schlussrechnung, endgültige anteilige Planungskosten, eventuell Höhe der anteiligen Kosten des Kanals, Projektbeschreibung sowie Bau- und Ausstattungsbeschreibung. Erst am 15. Februar 2001 sei vom Berufungswerber erstmals die Schlussrechnung der Firma M.H., die Honorarschlussrechnung des Architekten sowie die Projektbeschreibung samt Bau- und Leistungsbeschreibung eingereicht worden. Der Senat gehe davon aus, dass zu diesem Zeitpunkt die Ungewissheit im Hinblick auf die Abgabepflicht beseitigt gewesen wäre, somit die Verjährungsfrist begonnen hätte. Da aber der endgültige Bescheid am 10. Oktober 2002 erlassen worden sei, gehe der Einwand der Verjährung ins Leere. Es werde nun aufgefordert, dazu Stellung zu nehmen sowie die Behauptung, die Verjährungsfrist hätte mit Ende 1995 zu laufen begonnen, zu untermauern.
6.	Bauherreneigenschaft: Der Wohnungseigentumsvertrag vom 9. Juli 1994 sei vollständig einzureichen. Laut Aktenlage würden nur die Seiten 1 und 6 vorliegen. Wie auch der VwGH in ständiger Rechtsprechung (siehe auch das Erkenntnis vom 30.5.1994, 93/16/0095) ausführe, könne bei einem Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum verbunden werden solle, zur Erreichung der Bauherreneigenschaft der Auftrag zur Errichtung der Wohnungseinheit nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich sei. Nur die Gesamtheit aller Miteigentümer könne rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willenentschlusses verfügen. Der von der gegenständlichen Eigentümergemeinschaft erteilte Auftrag würde einzureichen sein. Zudem würde sämtliche durch diese Eigentümergemeinschaft getragenen Beschlüsse in Kopie einzureichen sein.

	Es könne nur die Willenseinigung zwischen den Miteigentümern zur gemeinsamen Errichtung der gesamten Anlage unter gemeinsamer Tragung des gesamten Risikos, gemeinsame Erteilung der hiezu erforderlichen Aufträge etc. die Bauherreneigenschaft begründen. Im Hinblick auf die gegenständliche Reihenhausanlage sei auf Grund des Antrages auf Baubewilligung und der Baubeschreibung vom 28. Mai 1990 und der Bauverhandlung vom 3. Juli 1990 der Baubewilligungsbescheid vom 1. August 1990 für die Antragsteller, die T.S. erlassen worden. Zu dieser Zeit hätte aber eine Miteigentümergeinschaft laut Aktenlage noch nicht bestanden. Schon aus diesem Grunde hätte diese keinen Einfluss auf die bauliche Gestaltung des Projektes nehmen können (siehe auch VwGH 27.1.1999, 96/16/0142). Die Bauherreneigenschaft könne folglich nicht gegeben sein. Es sei dazu Stellung zu nehmen.
7.	Wann sei das gegenständliche Gebäude fertig gestellt worden? Wann sei es von der Berufungswerberin bezogen worden? Wann sei mit dem Bau begonnen worden?

Dem Ergänzungsvorhalt beigelegt wurde die Baubeschreibung vom 21. Mai 1990 im Hinblick auf die gegenständliche Reihenhausanlage, aus der als Bauwerber die T.S. hervorgeht. Diese würde auf dem Bauplan vom 21. Mai 1990 basieren, der Baubewilligungsbescheid sei am 1. August 1990 ausgestellt worden.

Weiters wurde die Verhandlungsschrift vom 3. Juli 1990 im Hinblick auf obiges Baubewilligungsverfahren beigelegt.

Weiters wurde beigelegt eine Vereinbarung aus April 1990 zwischen L.R. und der T.S.: Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Teile lauten wie folgt:

"/.

Frau L.R. würde sich gemäß eines zu erstellenden Lageplanes verpflichten,, 18 Bauplätze zur Errichtung von Einfamilienhäusern im verdichteten Flachbau zu verkaufen, wobei diese Verkäufe von der T.S. vermittelt werden würden.

Die T.S. würde sich ihrerseits verpflichten, Frau L.R. gegenüber diese einzelne Kaufverträge derart zu vermitteln, dass Frau L.R. den Kaufpreis von 1.000,00 S pro m² erhalten würde und zwar für die gesamten zu schaffenden Bauplätze einschließlich aller allenfalls an das öffentliche Gut abzutretenden Straßenflächen.

Die T.S. verpflichtet sich vorschussweise auf die einzelnen Kaufvertragsabschlüsse den Betrag von 1 Mio. S bis 14 Tage nach Eintritt der Rechtskraft der Baubewilligungsbescheide, die Hälfte des entfallenden Restbetrages bis 31. Dezember 1990 und die letzte Hälfte des

entfallenden Restbetrages, entsprechend der noch durchzuführenden Grundvermessung, bis 30. Juni 1991, sämtliche Raten ohne Verpflichtung zu einer Verzinsung, Wertsicherstellung oder pfandrechtlichen Sicherstellung, an die Verkäuferin auf ein von dieser zu benennendes Bankkonto zur Überweisung zu bringen.

.....

Die T.S. verpflichtet sich, sämtliche abzuschließenden Kaufverträge derart zu gestalten, dass die auflaufenden Vermessungskosten anteilig von den einzelnen Bauplatzkäufern getragen werden würden.

.....

Die T.S. verpflichtete sich, sämtliche abzuschließenden Kaufverträge derart zu gestalten, dass die auflaufenden Planungskosten anteilig von den einzelnen Bauplatzkäufern getragen werden würden.

III.

Die T.S. erkläre ausdrücklich, gegenüber Frau L.R. für den Abschluss der einzelnen geplanten Kaufverträge keinerlei Vermittlungsprovision in Rechnung zu stellen."

Mit Schreiben vom 15. Oktober 2004 wurde vorerst wie folgt geantwortet:

Angezeigt wurde die Vertretungsvollmacht für Dr. W.E..

Die gegenständlichen Verträge seien vom Vater des Vertreters errichtet worden, in dem dieser als Substitut beschäftigt gewesen wäre. Er hätte auch seinerzeit nahezu alle Käufer des Projektes im Grunderwerbsteuerverfahren vertreten.

Nach Eingang der von der Abgabenbehörde erster Instanz am 19. Oktober 1995 versendeten tabellarischen Anfrage wurden Unterlagen angefordert.

Er hätte kurz darauf um Fristerstreckung zur Beantwortung bis 31. Jänner 1996 ersucht, und es seien nach seinem Handakt auch nahezu alle Unterlagen fristgerecht dem Gebührenfinanzamt übermittelt worden. Der im Schreiben genannte Ergänzungsvorhalt vom November 2000 sei ihm nicht bekannt bzw. sei dieser direkt an den Mandanten gerichtet worden.

Jedenfalls sei seit Jänner 1996 weder an das Notariat seines Vaters, noch an das Notariat, in dem er seit Dezember 1995 tätig sei seitens des Gebührenfinanzamtes weitere Fragen oder Urgenzen gerichtet worden, wodurch sein Vater und er selbst davon ausgegangen seien, dass mit Vorlage der fehlenden Unterlagen die Angelegenheit erledigt sein würde.

Es würde nun um Fristerstreckung zur Beantwortung aller Fragen und Vorlage allenfalls fehlender Unterlagen sowie Kopien der offensichtlich in Verlust geratenen Urkundenvorlage vom Frühjahr 1996 ersucht werden.

Mit Schreiben vom 31. Oktober 2004 wurde zusätzlich ausgeführt:

Zu Punkt 3: Da dieses Rechtsmittel nicht vorliege, könne hierzu nicht Stellung genommen werden.

Zu Punkt 4: Wiederaufnahme: Die im Schreiben vom 2. September 2004 dargelegte Darstellung erscheine richtig.

Zu Punkt 5: Verjährung:

Aus der Tatsache, dass bereits ursprünglich (15. November 1990) vorläufige Grunderwerbsteuerbescheide erlassen worden wären, werde offenkundig, dass die Behörde schon in diesem Zeitpunkt davon Kenntnis gehabt habe, dass auf dem gegenständlichen Grundstück eine Reihenhausanlage errichtet werde. Anders sei der vorläufige Bescheid nicht zu erklären, da der Kaufpreis (Grundstückspreis) ein Fixpreis gewesen wäre.

Außer Streit gestellt werde, dass mehrere Vorhalte, jedenfalls im Oktober (12. oder 19.) 1995 Ergänzungsvorhalte von der Abgabenbehörde erster Instanz gestellt worden seien, der Vorhalt vom Oktober 1995 in Form einer Tabelle betreffend alle 18

Wohnungseigentumseinheiten (Häuser) zu Händen Dr. W.E..

Aus diesem Umstand (der Gestaltung des Vorhaltes) gehe hervor, dass wenn schon nicht 1990, dann zumindest im Oktober 1995 der gesamte Sachverhalt der Abgabenbehörde bekannt gewesen wäre. Aus dem Vorhalt vom Oktober 1995 (Tabelle) gehe hervor, dass zu diesem Zeitpunkt der Behörde schon 12 Bauverträge, 2 Schlussrechnungen, 4 Vorschreibungen der anteiligen Vermessungskosten und eine Vorschreibung der anteiligen Kanalkosten und die Tatsache, dass auch anteilige Plankosten verrechnet werden würden, bekannt gewesen wären.

Somit erscheine erwiesen, dass der Behörde die Art des Projektes, die gesamte Vertragsgestaltung und auch die Art der Aufteilung (Division der Gesamtkosten durch die Zahl der Häuser) bekannt und somit auch für jedes Haus bestimmbar gewesen wären.

Die geforderten Unterlagen seien vom nunmehrigen Vertreter der Berufungswerberin der Behörde mit Schreiben vom 16. Februar 1996 übermittelt worden (da die Beschaffung der Unterlagen sehr langwierig gewesen wäre).

Es erscheine sohin die Verjährung erwiesen, da die Behörde sehr wohl schon im Zeitpunkt der Verfassung des Vorhaltes vom Oktober 1995, jedenfalls aber mit seiner Beantwortung im Februar 1996 in Kenntnis der gesamten Sachlage gewesen wäre und bis zum 28. November 2000, sohin länger als 5 Jahre, untätig geblieben sei.

5. Bauherreneigenschaft:

Es bestehe nur ein Wohnungseigentumsvertrag, die verschiedenen Datierungen würden sich auf die erste (9. Juni 1994) bzw. die letzte Unterschrift (29. Juni 1994) beziehen. Richtig sei, dass nur die Gemeinschaft der Liegenschaftseigentümer über diese Immobilie verfügen und

dementsprechende Entscheidungen treffen könne. Grundsätzlich bestehe hierzu jedoch keinerlei Formpflicht, auch mündlich oder durch schlüssiges Verhalten würden Entscheidungen getroffen werden können.

Dass bereits eine frühere Baubewilligung vorliege, könne der Bauherreneigenschaft nicht entgegenstehen, da eine rechtskräftige Baubewilligung ja keine Pflicht zu einer Bebauung darstelle, sondern lediglich die (bzw. eine) Möglichkeit, eine gewisse Bebauung zu errichten biete.

Selbstverständlich hätten die Miteigentümer jederzeit die rechtliche Möglichkeit, von einer Bebauung Abstand zu nehmen oder eine abweichende Bebauung zu wählen und hierfür neu anzusuchen oder Planänderungen vorzunehmen. Dies sei auch bei mehreren Häusern erfolgt. (Einbau von Dachgauben, Errichtung zusätzlicher Garagen, etc.).

Im Übrigen werden auf die Entscheidung der FLD Oberösterreich vom 14. Dezember 1994, 344/1-9/Mü-1993, verwiesen. In dieser Entscheidung hätte die FLD Oberösterreich klar ausgesprochen, dass für die Beurteilung der Bauherreneigenschaft in erster Linie darauf ankomme, ob jemand die Möglichkeit hätte, Umplanungen und Veränderungen vorzunehmen und ob der Käufer das wirtschaftliche Risiko der Bauführung trage. Es würde nicht darauf ankommen, ob tatsächlich Umplanungen vorgenommen würden. Selbiges gelte hinsichtlich der Vereinbarung eines Fixpreises, da andernfalls eine solche (zivilrechtliche) Vereinbarung eine Bauherreneigenschaft überhaupt unmöglich machen würde.

Im konkreten Fall ergebe sich aus der Tatsache, dass der Wohnungseigentumsvertrag erst lange nach dem letzten Liegenschafts Kauf errichtet und unterschrieben worden sei, dass den Käufern die Gelegenheit gegeben worden sei, Änderungen und Umgestaltungen vorzunehmen.

Erst mit Errichtung des Wohnungseigentumsvertrages sei eine gewisse Fixierung der Bauführung eingetreten, da ab diesem Zeitpunkt eine Änderung einen wesentlich höheren und auch kostenintensiven Aufwand verursacht haben würden.

Zum wirtschaftlichen Risiko – Fixpreisgestaltung der Bauaufträge werde auf die beiliegende Schlussrechnung und die daraus ersichtlichen Abweichungen zum ursprünglichen Auftrag verwiesen. Unzweifelhaft stehe fest, dass das gesamte Risiko der Bauführung und auch alle organisatorische Arbeit im Zuge der Bauführung alleine auf Käuferseite liege und in keinem Zusammenhang mit der Verkäuferin oder dem zwischengeschalteten Makler stehe. Durch den Umstand, dass sich die Käufer unabhängig vom Erwerb des Grundstückes dazu entschlossen hätten, im Sinne der vorliegenden Baubewilligung zu bauen und sich hierbei – zumindest schlüssig – mit den übrigen Miteigentümern abgesprochen hätten, sei der Verlust der Bauherreneigenschaft nicht abzuleiten.

6. Baubeginn, Fertigstellung, Bezug:

Baubeginn etwa Oktober 1991, Fertigstellung gegen Jahresende 1993

Im Sinne der obigen Ausführungen, insbesondere im Sinne der zitierten FLD-Entscheidung, welche annähernd zeitgleich mit der Realisierung des gegenständlichen Projektes getroffen worden sei, sei sohin der angefochtene Bescheid aufzuheben und Grunderwerbsteuer lediglich vom reinen Liegenschaftskaufpreis zuzüglich der Vermessungskosten und allenfalls zuzüglich der anteiligen Planungskosten (da die Planung größtenteils übernommen worden sei) zu bemessen.

Beigelegt wurde der oben zitierte Wohnungseigentumsvertrag.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 8. November 2004 wurde die Berufungswerberin durch den Senat aufgefordert, das im obigen Schreiben zitierte Schriftstück vom 16. Februar 1996 einzureichen. Weiters wäre anzugeben, welche Unterlagen im Zuge dessen eingereicht worden sind.

Im Bemessungsakt würden sich diese Schriftstücke nicht finden.

Dieser wurde mit Schreiben vom 24. November 2004 wie folgt beantwortet:

Es werde eine Kopie der seinerzeitigen Mitteilung vom 16. Februar 1996 (an das Gebührenfinanzamt) sowie nochmals die Kopien der vorgelegten Urkunden übermittelt.

Im Hinblick auf den gegenständlichen Fall würden das die Kanalabrechnung der T.I. GmbH vom 25. Juni 1992, die Rechnung von Dipl.Ing. F.S. an die T.I. GmbH im Hinblick auf den Kanal vom 4. Juni 1992, die Honorarnote von Dipl.Ing. F.S. vom 5. Juni 1992 und die Schlussrechnung der Firma M.H. mit handschriftlichen Korrekturen der Familie V. vom 5. Jänner 1994 sein.

Weiters werde auf die seit 20. Dezember 2003 geltende Fassung des § 208 BAO iVm § 207 BAO und § 295a BAO verwiesen. Diese Bestimmungen seien mangels anders lautender Übergangsregelungen in der derzeit geltenden Fassung auf jedes laufende Verfahren anzuwenden. Demnach beginne der Lauf der Verjährung in Angelegenheiten der Grunderwerbsteuer mit Ablauf des Jahres, in welchem der Tatbestand verwirklicht worden sei. Auf die Kenntnis der Finanzbehörde bzw. die Kenntnis aller Umstände bei der Finanzbehörde werde nicht mehr Bezug genommen. Unzweifelhaft sei somit in allen im Hinblick auf die gegenständliche Reihenhausanlage anhängigen Fällen die Verjährung eingetreten.

Beigelegt wurde die Kopie eines Schreibens vom 16. Februar 1996 an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern betreffend die gegenständliche Wohnanlage, nicht unterzeichnet, mit folgendem Inhalt:

"In obiger Angelegenheit werden die fehlenden Unterlagen nachgereicht.

Insbesondere wird darauf verwiesen, dass auf Grund der vorliegenden teilweise noch nicht endgültigen beziehungsweise strittigen Schlussrechnungen, der Tatsache, dass größtenteils wesentliche Änderungen in der einzelnen Bauführung, oft sogar unter nachträglicher

Einholung oder Antragstellung auf Änderung der Baubewilligung vorliegen, von den Bauherren jedes Kostenrisiko zu tragen ist und im Ergebnis auf Grund der vorliegenden Schlussrechnungen unzweifelhaft individuelle Einzelverträge zur Errichtung und Gestaltung jedes Hauses vorliegen, erscheint die qualitative Einstufung der Beteiligten als Bauherren gegeben.

Jene in der Rechtsprechung zur Verneinung der Bauherreneigenschaft geforderte Fixpreisgestaltung liegt eindeutig nicht vor."

Beigelegt wurden weiters die oben angeführten Kopien.

Mit Schreiben vom 30. November 2004 wurden die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens der Abgabenbehörde erster Instanz übermittelt.

Auf eine diesbezügliche Stellungnahme wurde verzichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat

Gemäß § 282 Abs. 1 BAO obliegt die Entscheidung über Berufungen dem Referenten namens des Berufungssenates, außer

1. in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (siehe auch das Erkenntnis vom 27.2.2001, 2000/13/0137) genügt es nicht, dass ein solcher Antrag in einem ergänzenden Schriftsatz gestellt wird.

Im gegenständlichen Fall wurde der Antrag gemäß § 282 Abs. 1 BAO in einem den Vorlageantrag ergänzenden Schriftsatz gestellt.

Der Vorlageantrag wurde von der Berufungswerberin mit 3. Juni 2004 datiert, eingelangt am 4. Juni 2004, der ergänzende Schriftsatz mit 1. Juni 2004, eingelangt am 7. Juni 2004.

Der Berufungswerberin wurde vorgehalten, dass der Vorlageantrag vom 3. Juni 2004 **vor** dem ergänzenden Schriftsatz bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingelangt sei.

Trotz Aufforderung wurde dazu keine Stellung genommen, weshalb der Senat davon ausgeht, dass der Antrag nicht rechtzeitig erfolgt ist.

Von einer Behandlung durch den gesamten Berufungssenat wurde folglich abgesehen.

"Wiederaufnahme des Verfahrens"

Sowohl die Berufung, als auch der Vorlageantrag wurde als Rechtsmittel gegen einen Wiederaufnahmebescheid eingebracht. Im gegenständlichen Verfahren ist ein solcher jedoch nicht ergangen.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 2. September 2004 wurden diese Widersprüche der Berufungswerberin vorgehalten.

Mit Schreiben vom 31. Oktober 2004 wurde einerseits die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid nicht zurückgezogen, andererseits den Ausführungen des Senates zugestimmt.

Da tatsächlich kein Wiederaufnahmebescheid ergangen ist, ist eine Berufung gegen einen solchen nicht existenten Bescheid nicht zulässig und gemäß § 273 Abs. 1 lit a BAO zurückzuweisen gewesen.

Verjährung

Zum Einen wurde durch die Berufungswerberin Verjährung eingewendet, zum Anderen ist der Eintritt der Verjährung im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten (siehe etwa auch das Erkenntnis des VwGH vom 18.10.1984, 83/15/0085) und daher einer Prüfung zu unterziehen.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, den Bestimmungen der weiteren Absätze des § 207.

§ 207 Abs. 2 BAO bestimmt, dass die Verjährungsfrist bei "allen übrigen Abgaben" – darunter fällt auch die Grunderwerbsteuer – 5 Jahre beträgt.

Nach § 200 BAO kann die Abgabenbehörde eine Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Im gegenständlichen Fall wurde am 15. November 1990 ein vorläufiger Bescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO erlassen.

§ 208 Abs. 1 lit d BAO legt für Fälle des § 200 BAO fest, dass die Verjährung mit Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde, beginnt.

§ 209 Abs. 1 BAO bestimmt, dass die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen wird. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährung neu zu laufen.

Nach § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens 15 Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO).

Im gegenständlichen Fall kann es dahingestellt bleiben, wann die Ungewissheit im Sinne des § 208 BAO beseitigt worden ist. Fest steht, dass seit Entstehen des Abgabeanspruches – Kaufvertrag Oktober 1990 – eine Kette von Unterbrechungshandlungen gefolgt ist, die die Verjährungsfrist von 5 Jahren nicht überschritten hat. Diese können wie folgt aufgelistet werden:

15. November 1990	vorläufiger Grunderwerbsteuerbescheid
16. November 1993	Ergänzungsvorhalt
10. April 1995	Ergänzungsvorhalt
12. Oktober 1995	Ergänzungsvorhalt
28. November 2000	Ergänzungsvorhalt
10. Oktober 2002	endgültiger Grunderwerbsteuerbescheid

Die Zustellung dieser Schriftstücke, das Nach-Außen-In-Erscheinung-Treten ist unbestritten und wurde immer wieder in diversen Schriftsätzen bestätigt.

Die Kenntnismahme durch die Berufungswerberin ist laut ständiger Judikatur des VwGH (siehe auch vom 30.10.2003, 99/15/0098) nicht Voraussetzung zur Erlangung der Unterbrechungswirkung.

Der Einwand der Berufungswerberin, dass der Ergänzungsvorhalt vom 28. November 2000 nicht an den Vertreter, sondern an die Berufungswerberin selbst ergangen ist, geht folglich ins Leere. Auch an Dritte gerichtete Handlungen können den Lauf der Verjährungsfrist unterbrechen (VwGH 10.6.1991, 90/15/0115). Somit würde auch eine Amtshandlung, die sich trotz vorliegender Zustellvollmacht an den Vollmachtgeber selbst richtet, jedenfalls als Unterbrechungshandlung zu werten sein.

Im Hinblick auf die Unterbrechungswirkung von Verwaltungsakten kommt es nicht darauf an, ob der Amtshandlung eine zutreffende Rechtsansicht zu Grunde liegt (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 12.8.1994, 94/14/0055).

Die Argumentation der Berufungswerberin, es würde sich beim Ergänzungsvorhalt vom 28. November 2000 nicht um Amtshandlungen zur Feststellung des Abgabeanspruches handeln, da alle Sachverhaltspunkte aus Sicht der Berufungswerberin bereits geklärt gewesen wären, ist folglich nicht relevant. Auch die gegebenenfalls auf Grund unrichtiger Rechtsansicht durch die Abgabenbehörde erster Instanz an die Berufungswerberin gerichteten Fragen unterbrechen den Lauf der Verjährungsfrist.

Ebenso unwesentlich ist es, ob die Unterbrechungshandlungen untauglich sind, zum Beweisthema beizutragen (VwGH 29.11.1988, 86/14/0134).

Der Einwand der Berufungswerberin, es würden zwischen dem Ergänzungsvorhalt vom 12. Oktober 1995 und dem vom 28. November 2000 mehr als 5 Jahre vergangen sein, geht ins Leere.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO beginnt die Verjährungsfrist von Neuem zu Laufen mit Ablauf des

Jahres, in dem die Unterbrechung eingetreten ist, im obigen Fall somit mit Ende 1995, der weitere Ergänzungsvorhalt vom November 2000 war somit rechtzeitig und hat zu einer neuerlichen Unterbrechung des Laufes der Verjährungsfrist geführt.

Von einer Prüfung der Beendigung der Ungewissheit wird folglich abgesehen. Die Unterbrechungshandlungen sind wie oben ausgeführt jeweils rechtzeitig erfolgt.

Innerhalb der Verjährungsfrist steht der Abgabenbehörde die Wahl des Zeitpunktes der Abgabenfestsetzung frei, weshalb keine Rechtswidrigkeit darin erblickt werden kann, dass diese eventuell auch schon früher möglich gewesen sein würde (VwGH 12.8.1994, 94/14/0055).

Verjährung ist somit nicht eingetreten.

Bauherreneigenschaft

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

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

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

Gegenleistung ist nach ständiger Judikatur 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 ein 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).

Im vorliegenden Grundstückskaufvertrag wurden in Punkt VIII. die anteiligen Kosten für Vermessung, Planerrichtung und Vermarkung – zusätzlich dem Kaufpreis von 540.070,00 S – zum Vertragsinhalt gemacht.

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

VwGH 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 VwGH 26.3.1992, 90/16/0211). Gegenstand ist das Grundstück in bebaute Zustand auch dann, wenn die Verträge zwar nicht durch den Willen der Parteien rechtlich verknüpft sind, zwischen den Verträgen jedoch ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält (VwGH 6.11.2002, 99/16/0204).

Im gegenständlichen Fall wurde am 3./10. Oktober 1990 der Kaufvertrag im Hinblick auf die Miteigentumsanteile am gegenständlichen Grundstück abgeschlossen. Am 15. Oktober 1990 – demnach nur 5 Tage später – wurde der Bauvertrag mit der Firma M.H. abgeschlossen. Teil dieses Bauvertrages ist auch die Projektbeschreibung samt Bau- und Ausstattungsbeschreibung. Aus dieser geht eindeutig hervor, dass es sich bei gegenständlichem Projekt um eine Reihenhauanlage nach baubiologischen Richtlinien handelt, dieser ein einheitlicher Einreichplan vom 21. Mai 1990 (in diesem scheint die T.S. als Bauwerber auf) zu Grunde liegt und für das einheitliche Bild der Anlage Gewähr zu leisten ist. Trotz Aufforderung wurde von der Berufungswerberin die Vereinbarung vom Oktober 1990 mit der T.S. nicht eingereicht. Ausgeführt in der Berufung wurde jedoch, dass mit dieser Vereinbarung zeitgleich mit dem Grundstücksverkauf die Bebauung mit einem Reihenhause festgelegt worden ist.

Vorliegend ist jedoch die Vereinbarung vom April 1990 zwischen der Grundverkäuferin und der T.S., in der die Zurverfügungstellung des Grundstückes zur Errichtung einer Reihenhauanlage mit garantiertem Fixpreis pro m² vereinbart wurde. Weiters wurde schon darin festgehalten, dass die anteiligen Vermessungs- und Plankosten von den zukünftigen Bauplatzkäufern getragen werden müssten. Ausdrücklich wurde vereinbart, dass die T.S. keinen Anspruch auf Vermittlungsprovision aus diesen Verträgen habe.

Aus dieser – im Rahmen des Parteiengenhörs der Berufungswerberin nachweislich zur Kenntnis gebrachten – Vereinbarung geht klar der Zusammenhang zwischen dem Verkauf der Grundstücksanteile und der Errichtung der Reihenhauanlage hervor.

Im Schreiben vom 2. August 1995 wurde durch die Berufungswerberin bestätigt, dass der Auftrag zur Planung der Reihenhauanlage durch die Familie Ri. im Wege der T.S. erfolgt ist. Das Vorliegen eines einheitlichen Gesamtprojektes steht somit fest.

Weiters wird im Bauvertrag ein Haftungsausschluss für die Grundveräußerer vereinbart. Der Zusammenhang zwischen der Haftung der Veräußerer und der Errichtung der Anlage ist für den Senat nur in dem Sinne verständlich, als es ein geplantes Zusammenwirken von Grundstücksveräußerern, der Firma M.H. als Errichter der Anlage und der T.S. und der T.I. GmbH gegeben haben muss.

Für die Käufer war es nicht möglich, ein unbebautes Grundstück zu erwerben (siehe auch VwGH 16.11.1995, 93/16/0017). Mit Unterzeichnung der beiden erstgenannten Verträge war auch die Berufungswerberin in das Vertragsgeflecht zwischen den oben genannten Parteien eingebunden und hat somit ein Grundstück samt Gebäude im Rahmen eines bereits existierenden Projektes erworben.

Das Vorbringen der Berufungswerberin, dass keine Bauverpflichtung bestanden hätte, ist daher als unrichtig anzusehen und widerspricht den eingereichten Verträgen und vorliegenden Schriftstücken. Dies ist aus daraus ersichtlich, dass im Bauvertrag vom 15. Oktober 1990 in Punkt II der Baubeginn für das Reihenhause der Berufungswerberin abhängig gemacht wird vom Verkauf anderer Reihenhäuser – die vollkommene Freiheit, kein oder ein anderes Gebäude zu verwirklichen, war demnach nicht gegeben. Es liegt in der Natur einer Reihenhausanlage mit einheitlichem Erscheinungsbild (siehe Projektbeschreibung), dass nicht ein Bauplatz gänzlich freigelassen oder mit einem differierenden Gebäude bebaut werden kann.

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 bezahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.

Werden Miteigentumsanteile an einer Liegenschaft erworben, wie im gegenständlichen Fall eindeutig aus dem Grundstückskaufvertrag hervorgeht, mit denen das Eigentum am Reihenhause erworben werden soll, wird in ständiger Rechtsprechung des VwGH zur Erreichung der Bauherreneigenschaft vorausgesetzt, dass der Auftrag zur Errichtung der Wohneinheit von der Eigentümergemeinschaft (und nur von dieser) erteilt wird, wofür von

vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich ist (siehe VwGH 30.5.1994, 93/16/0095, 93/16/0096).

Im zitierten Erkenntnis des VwGH wird weiters ausgeführt, dass nur die Gesamtheit aller Miteigentümer rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willensentschlusses verfügen kann. Bei einer Mehrheit von Miteigentümern kann somit nur die Willenseinigung zwischen den Miteigentümern zur gemeinsamen Errichtung der gesamten Anlage unter gemeinsamer Tragung des gesamten Risikos, gemeinsame Erteilung der hiezu erforderlichen Aufträge etc. die Bauherreneigenschaft begründen, wenn ein Wohnhaus – im gegenständlichen Fall eine Reihenhausanlage – durch ein einheitliches Bauvorhaben neu geschaffen wird.

Im ergänzenden Schriftsatz zum Vorlageantrag wird eingewendet, dass dieser gemeinsame Beschluss aus dem Kaufvertrag des Grundstückes und dem Wohnungseigentumsvertrag vom 9. Juni 1994 hervorgehen würde. Dem Senat ist nicht einsichtig, wie daraus ein ausdrücklicher Beschluss ableitbar sein soll, zumal der Wohnungseigentumsvertrag erst **nach** der Fertigstellung des gegenständlichen Gebäudes Ende 1993 abgeschlossen worden ist. Trotz Aufforderung konnte ein ausdrücklicher Auftrag – erteilt vor Baubeginn - nicht eingereicht werden.

Vielmehr wurde in der Berufungsschrift eindeutig festgehalten, dass der Bauauftrag durch die Berufungswerberin erteilt worden ist.

Die Bauherreneigenschaft einer Miteigentümergeinschaft ist nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig werden und das Risiko tragen. Inhaltsgleiche Einzelerklärungen von Miteigentümern können den erforderlichen gemeinsamen, auf die Errichtung des gesamten Bauwerkes gehenden Beschluss der Eigentümergeinschaft nicht ersetzen.

Der schlüssigen Annahme eines gemeinsamen Beschlusses zur Auftragserteilung durch sämtliche Miteigentümer auf Grund des Abschlusses von Einzelverträgen kann im Sinne der obigen Judikatur nicht gefolgt werden.

Vielmehr wurde im Schreiben vom 16. Februar 1996 von der Berufungswerberin selbst behauptet, dass es sich bei den Bauverträgen um individuelle Einzelverträge zur Errichtung und Gestaltung des Hauses handeln würde.

Von einer Miteigentümerschaft kann auch erst dann gesprochen werden, wenn Personen Miteigentümer geworden sind. Solange diesen Personen Miteigentum nicht eingeräumt ist und eine solche Miteigentumsgemeinschaft nicht besteht, können diese auch nicht als Bauherren handeln. Planungswünsche von Interessenten, die noch nicht Eigentümer sind, sind bloß unverbindliche Anregungen, mit ihnen werden nicht in der Stellung eines Bauherren gründende, durchsetzbare Rechte geltend gemacht.

Im gegenständlichen Fall war das Gebäude fertig gestellt bevor der Wohnungseigentumsvertrag abgeschlossen worden ist. Der geforderte gemeinsame Beschluss im Vorhinein kann folglich auch aus diesem Grunde nicht gefällt worden sein.

Es war somit nicht die Miteigentümergeinschaft, die sich über die Planung und die Kosten des Gebäudes geeinigt, den Baubeschluss gefasst und danach dem Bauträger den Auftrag erteilt hat.

Im Gegenteil erfolgte die Planung nach Auftrag durch die Familie Ri. im Wege der T.S., das Projekt wurde durch die B. Gruppe einheitlich beworben (siehe Schreiben der Berufungswerberin vom 2. August 1995).

Demnach ist die Berufungswerberin nicht als Bauherr iSd ständigen Judikatur anzusehen. Daraus folgt, dass eine einheitlicher, auf den Erwerb eines fertigen Reihenhauses samt ideellem Grundstücksanteil gerichteter Vertragswille vorgelegen sein muss (siehe VwGH 3.6.1982, 81/16/0059).

Die Kosten der Errichtung des Reihenhauses laut Werkvertrag (fixe, ursprünglich vereinbarte Gegenleistung – siehe auch VwGH 30.5.1994, 92/16/0144, und 6.11.2002, 99/16/0204) sowie die im Grundstückskaufvertrag zusätzlich vereinbarten Kosten sind deshalb der Bemessungsgrundlage gemäß § 5 GrEStG 1987 zuzurechnen.

Die Berufung gegen den endgültigen Grunderwerbsteuerbescheid war folglich als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 14. Dezember 2004