



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAAT

Außenstelle Graz  
Senat 7

GZ. RV/0959-G/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr, Abteilung für Gebühren und Verkehrsteuern, vom 3. September 1999, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und Grunderwerbsteuer im wiederaufgenommenen Verfahren entschieden:

- 1) Die Berufung gegen den Bescheid betr. Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO wird als unbegründet abgewiesen.
- 2) Der Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid im wiederaufgenommenen Verfahren wird teilweise Folge gegeben.
- 3) Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
- 4) Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### 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 15. Mai/2. Juni 1992 schlossen der Berufungswerber und seine Ehegattin (in der Folge kurz "die Berufungswerber" genannt) einen Kaufvertrag mit den Verkäufern einer Liegenschaft über den Kauf eines aus dieser Liegenschaft parzellierten Grundstückes. Im Punkt 3) dieses Kaufvertrages wurde zwischen den Vertragsparteien vereinbart, dass die Rechtswirksamkeit des Vertrages abhängig von der Genehmigung des angeführten Teilungsplanes mit der Bauplatzerklärung bezüglich des vertragsgegenständlichen Grundstückes ist. In diesem Zusammenhang wurde festgestellt, dass nach dem vorliegenden Bebauungsplan, die im Sinne des angeführten Teilungsplanes neu geschaffenen Baugrundstücke zur Errichtung einer Reihenhausanlage vorgesehen sind.

Vom Finanzamt wurde den Käufern für diesen Rechtsvorgang mit Bescheiden vom 8. Juli 1992 die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben. Die Bemessungsgrundlage wurde je aus der Summe der Hälfte des Kaufpreises für das Grundstück und der Hälfte der geschätzten Vermessungskosten ermittelt.

Auf Grund weiterer Ermittlungen des Finanzamtes zur Überprüfung der Bauherreneigenschaft der Käufer wurde im Oktober 1996 folgendes festgestellt:

Der Kontakt zwischen den Berufungswerbern und den Verkäufern des Grundstücks wurde vom Organisator Fa. C. vermittelt, welche das Projekt Reihenhausanlage "WOHPARK P. III" mit einem Prospekt bewarb. In diesem Prospekt findet man zwei Lagepläne, in denen die geplante Reihenhausanlage eingezeichnet wurde, und ein Verzeichnis, welche Leistungen die Fa. C. erbringt, das wie folgt lautet:

- *Wir sind Ihr Bauträger.*
- *Wir haben uns bemüht, ein schönes und doch preisgünstiges Grundstück für Sie zu finden.*
- *In Zusammenarbeit mit Architekten, Baumeister und den anderen Professionisten, haben wir diese Reihenhausanlage konzipiert.*
- *Wir haben auf die Planung und den damit verbundenen Baupreis wesentlichen Einfluss.*
- *Auf Wunsch erstellen wir Ihren persönlichen Finanzierungsplan, im Zusammenhang mit sämtlichen Förderungsmöglichkeiten.*
- *Wir übernehmen für Sie die Abwicklung bei Banken, Bausparkassen, Land, Gemeindeämter, etc..*

Bereits am 25. März 1992, also noch vor Abschluss des Grundstück-Kaufvertrages, wurde zwischen der Fa. C. und den zukünftigen Käufern des Grundstückes ein Vertrag über die Errichtung des Reihenhauses Nr. 2 mit ca. 130 m<sup>2</sup> Wohnnutzfläche auf der erst später erworbenen, bereits genau bezeichneten Parzelle abgeschlossen. In diesem Vertrag wurde festgehalten, dass die Fa. C. Organisator des Gesamtbauvorhabens und der Grundstücksverkäufer ist; dass die Fa. C. die erforderlichen Vorarbeiten in rechtlicher, technischer, wirtschaftlicher und finanzieller Natur in Verbindung mit den damit beauftragten Gewerken in die Wege geleitet hat, um das Bauvorhaben realisieren zu können; dass die Reihenhauselgentumswerber an die Fa. C. ein Anbot auf Erwerb des eingangs angeführten Reihenhausobjektes stellen; ferner erklären die Reihenhauswerber ihr Einverständnis, dass die seitens der Fa. C. namhaft gemachte Baufirma zu den vertraglich bestimmten Preisen und dem Leistungsverzeichnis lt. Informationsmappe, welche dem Reihenhausbewerber bekannt ist, von der Fa. C. namens und auftrags der Reihenhauswerber mit der Errichtung des Reihenhauses beauftragt wird und dass die Fa. C. berechtigt ist, aus welchem Grund auch immer, eine andere Baufirma zu bestimmen, jedoch lediglich zu den Qualitäts- und Preisvereinbarungen dieses Vertrages. Unter Pkt. 4) "Kosten und Finanzierung" findet man neben den Baukosten (das Wort "vorläufig" wurde gestrichen) auch den Grundstückspreis. Weiters wurde vereinbart, dass es sich bei den Baukosten um einen Fixpreis bis zur Fertigstellung handelt, und darüber hinaus gilt der ggst. Vertrag nur als geschlossen, wenn die in diesem Vertrag genannten Leistungs- und Preisvereinbarungen von der, von der Fa. C. beauftragten, Baufirma, in dem zwischen dieser und den Reihenhausbewerbern noch abzuschließenden Bauvertrag garantiert werden.

Im Punkt 14) wurde festgehalten, dass die Fa. C. gegenüber den Reihenhausbewerbern keinerlei Anspruch auf Provision hat, die Fa. C. allerdings berechtigt ist, das mit der bauausführenden Firma vereinbarte Entgelt, dieser zu verrechnen. Laut Pkt 7) sind Planänderungen nur dann möglich, wenn keine nachbarlichen Rechte beeinträchtigt werden, und gemäß Pkt 8) bedürfen Änderungen des Vertrages zur Rechtswirksamkeit der Schriftlichkeit, ebenso wie das Abgehen von der Schriftlichkeit.

Am 23. September 1996 wurde von den Berufungswerbern und der Fa. C. eine Niederschrift der mündlichen Zusatzvereinbarung vom 25. März 1992 zum vorgenannten Vertrag verfasst, wonach unter Aufhebung des Pkt. 8) (Schriftlichkeit) Pkt. 7) (Planänderungen) gestrichen wird.

Am 23. Juli 1992 wurde von der Fa. C. um Erteilung der Baubewilligung für die Errichtung einer Reihenhausanlage angesucht.

Das Eigentumsrecht der Berufungswerber wurde am 20. November 1992 grundbücherlich

einverleibt.

Am 17. Dezember 1992 wurde der Fa. C. die Baubewilligung erteilt.

Der Bauvertrag über die Lieferung eines Reihenhauses - Baustufe I lt. Projektmappe der Fa. C. wurde sodann am 31. März/20. April 1993 zwischen den Berufungswerbern und der Baufirma S. abgeschlossen. Im Punkt 6) des Bauvertrages wurde festgehalten, dass über, vom Auftraggeber gewünschte, Änderungen oder zusätzliche Leistungen gegenüber den Vertragsgrundlagen (Leistungsbeschreibung und Plan) gesonderte Preisvereinbarungen zu treffen sind. Punkt 11) besagt, dass die im Jahr 1992 an die Fa. C. geleistete Anzahlung von S 100.000,00 bei der Schlussrechnung zum Abzug gebracht wird.

In der Schlussrechnung vom 16. Oktober 1995 über das Haus der Berufungswerber wird von der Baufirma S. ein Betrag von S 1.421.000,00 verrechnet.

Mit Bescheid vom 20. August 1993 wurde den Berufungswerbern von der Baubehörde die Bewilligung zur Abweichung von dem mit Bescheid vom 17. Dezember 1992 genehmigten Bauvorhaben erteilt, und zwar für die Planänderungen: Änderung der äußereren Abmessungen, Errichtung einer Kelleraußenstiege und Unterkellerung der Garage. Die zusätzlichen Lieferungen und Leistungen wurden von der Baufirma S. mit einem Betrag von S 215.160,60 gesondert in Rechnung gestellt.

Auf Grund dieser Feststellungen wurde vom Finanzamt mit Bescheiden vom 3. September 1999 gegenüber den Berufungswerbern die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO verfügt und die Grunderwerbsteuer neu festgesetzt. Die Bemessungsgrundlage errechnete sich aus der Summe des Grundstück-Kaufpreises, der geschätzten Vermessungskosten, der Baukosten lt. Bauvertrag, abzüglich der Haustür, und der zusätzlichen Lieferungen und Leistungen, je zur Hälfte.

Gegen diese Bescheide wurden von den Bescheidadressaten Berufungen eingebracht mit der Begründung, dass sie bezüglich der Errichtung des Reihenhauses Bauherr seien, da sie auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen konnten. Das Ansuchen um Baubewilligung sei erst nach dem Erwerb des Grundstückes erfolgt und die Berufungswerber hätten im Bauverfahren als Grundeigentümer das Recht gehabt, die Zustimmung zu verweigern und eine völlig andere Planung einzureichen. Bei einer Auflösung des Vertrages mit der Fa. C. wären allenfalls Schadenersatzansprüche entstanden. Der Kaufvertrag des Grundstückes enthalte die Umsetzung des Konzeptes der Fa. C. nicht als Bedingung. Durch den zeitlichen Ablauf sei es gewährleistet gewesen, dass die Erwerber das Grundstück in unbebauten Zustand erhalten und dadurch Dispositionsfreiheit gehabt hätten und keiner echten Bindung an ein vorgegebenes Konzept unterworfen gewesen wären.

1993 hätten die Erwerber gravierende Umplanungen des Hauses durchgeführt, für die bei der Baubehörde um neuerliche Erteilung der Baubewilligung angesucht hätte werden müssen; im Baubewilligungsbescheid wären die Berufungswerber ausdrücklich als Bauherr bezeichnet worden und die Errichtung des Gebäudes sowie die Benützungsbewilligung seien auf Basis der geänderten Pläne erfolgt. Außerdem habe die Fa. C. damit geworben, dass die Erwerber das Grundstück rechtlich und zeitlich getrennt vom Bauvorhaben erwerben könnten und daher Bauherr seien, die Fa. C. habe sich nur als Vermittler gesehen. Diese Zusage der Fa. C. sei der Grund der Erwerber für den Vertragsabschluss mit dieser Firma gewesen, da damit eine starke Stellung als Grundeigentümer gegeben gewesen wäre, die Berufungswerber hätten die Wahl gehabt, die ursprüngliche Planung anzunehmen, diese beliebig zu verändern, eine völlig andere Planung zu verwirklichen oder auch das Grundstück unbebaut zu lassen.

Die Berufungswerber hätten auch das Baurisiko und das finanzielle Risiko getragen, da sie mit dem bauausführenden Unternehmen einen Bauvertrag geschlossen hätten, zu einem Zeitpunkt, in dem die Berufungswerber bereits grundbürgerliche Eigentümer des Grundstückes gewesen seien. Es bestehe kein zeitlicher Zusammenhang zum Kaufvertrag des Grundstückes und die vereinbarte Fixpreisvereinbarung schmälere die Bauherreneigenschaft der Erwerber nicht. Hätte sich bei Ausheben der Baugrube herausgestellt, dass Grundwasser in der Baugrube steht, wäre die wasserdichte, teurere Ausführung des Kellers den Erwerbern in Rechnung gestellt worden, die Fixpreisvereinbarung hätte sich auf die definierte Ausführung bezogen. Auch Beschädigungen des im Bau befindlichen Hauses, durch Brand, Sturm, Hagel, Hochwasser, Erdbeben, etc. wären auf Kosten der Erwerber gegangen.

Durch den Bauvertrag seien die Erwerber dem bauausführenden Unternehmen direkt berechtigt und verpflichtet gewesen, die Rechnungen seien den Erwerbern gestellt und von diesen direkt an das bauausführende Unternehmen bezahlt worden, die Bauaufsicht sei von den Erwerbern durchgeführt worden, die Mängelbehebung sei in direktem Kontakt zwischen den Erwerbern und der Baufirma S. erfolgt und die Fa. C. habe weder auf die Umplanung noch auf die Ausführung einen Einfluss ausüben können.

Die Erwerber seien zuerst als Grundeigentümer Partei im Bauverfahren gewesen und dann auf Grund der Umplanung selbst als Bauwerber aufgetreten.

Zur Untermauerung der Argumentation der Berufungswerber wurden mehrere Verwaltungsgerichtshoferkenntnisse zitiert.

Abgesehen davon seien die Kosten für die zusätzlichen Lieferungen und Leistungen aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden, da diese durch die Ausführung des umgeplanten Objektes entstanden und nicht Gegenstand des Vertrages mit der Fa. C. gewesen seien. Im Übrigen sei auf den Betrag von S 215.160,60 noch eine Gutschrift von S 7.782,00 gewährt

worden.

Laut § 207 BAO sei Verjährung eingetreten, sodass eine Wiederaufnahme des Verfahrens unzulässig sei.

Außerdem sei von den Berufungswerbern ein Darlehen nach dem Wohnbauförderungsgesetz von je S 400.000,00 aufgenommen worden und sei dieses auf Grund der 30-jährigen Laufzeit entsprechend abzuzinsen.

In der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes wurde die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO als unbegründet abgewiesen, der Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid wurde teilweise stattgegeben.

Daraufhin stellte der Berufungswerber den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit der ergänzenden Begründung, dass die Einbeziehung des Entgeltes für die Zusatzaufträge in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer rechtswidrig sei. Die Berufungswerber hätten auch jede andere Firma mit diesen Zusatzaufträgen betrauen können und diese würden völlig getrennt vom Bauvertrag vereinbart. Die Erteilung der Zusatzaufträge sei nach Prüfung der vorliegenden Angebote lange nach Abschluss des Bauvertrages und völlig unabhängig davon erfolgt. In der Berufungsvorentscheidung sei auf die entscheidende Tatsache, dass die Erwerber die rechtliche Möglichkeit gehabt hätten, beliebige Um- oder Neuplanungen des Bauvorhabens vorzunehmen, bevor noch die Fa. C. eine Baugenehmigung erhielt, nicht eingegangen worden. Eine beträchtliche Vergrößerung des Hauses sei nach Meinung der Berufungswerber sehr wohl eine "wesentliche Änderung". Entscheidend für die Bauherreneigenschaft sei, ob die rechtliche Möglichkeit zu wesentlichen Einflussnahmen auf das Bauvorhaben gegeben war und nicht, ob von dieser Möglichkeit auch Gebrauch gemacht wurde. Als Grundeigentümer hätten die Erwerber der Fa. C. die Zustimmung zur Erteilung der Baubewilligung erteilen und selbst beliebige Pläne einreichen können. Außerdem hätte es im Vertrag mit der Fa. C. keine Beschränkungen hinsichtlich Umplanungen gegeben. Als wichtigste Eigenschaft eines Bauherren werde vom VwGH die Möglichkeit, das Haus beliebig zu gestalten, genannt. Genau diese Möglichkeit hätten die Berufungswerber gehabt, ebenso würden auf sie auch die anderen Bauherreneigenschaften zutreffen. Darüber hinaus sei die Wiederaufnahme des Verfahrens unzulässig, da der Grunderwerbsteuerbescheid vom 8. Juli 1992 endgültig ist und da im Kaufvertrag über das Grundstück ausdrücklich auf die Tatsache, dass eine Reihenhausanlage errichtet werden soll, hingewiesen worden sei, seien auch keine neuen Tatsachen hervorgekommen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1) Wiederaufnahme des Verfahrens**

Gem. § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen 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.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens hat den Zweck, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, dem besondere Mängel anhaften, aus den im Gesetz erschöpfend aufgezählten Gründen aus der Welt zu schaffen und die Rechtskraft des Bescheides zu beseitigen. Sie soll ein bereits abgeschlossenes Verfahren wieder eröffnen, einen Prozess, der durch einen rechtskräftigen Bescheid bereits einen Schlusspunkt erreicht hat, erneut in Gang bringen ( vgl. VwGH 20.6.1990, 90/16/0003 und VwGH 6.12.1990, 90/16/0155, 0165)

Bestand im abgeschlossenen Verfahren hinsichtlich Tatsachen lediglich ein Verdacht, wird also bloß vermutet, dass der Sachverhalt in Wirklichkeit ein anderer ist als der, der der Behörde bekannt gegeben wurde und der Behörde bekannt geworden ist, ohne dass mit dem für möglich gehaltenen Sachverhalt die ihm entsprechenden Rechtsfolgen verbunden werden, so bedeutet der spätere Nachweis des bis dahin lediglich vermuteten, des bis dahin von einem Verdacht, aber nicht von der Kenntnis, der Gewissheit oder dem Erwiesensein erfassten Sachverhaltes eine Neuerung im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO (vgl. *Stoll*, BAOKommentar Band 3, 2932).

Es kann nun sein, dass die Abgabenbehörde abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen nicht oder nicht vollständig ermittelt, weil sie den erhobenen Sachverhalt für ausreichend und weitere Tatsachenfeststellungen für unmaßgebend oder bedeutungslos hält. Diesfalls kann das spätere Hervorkommen neuer entscheidungsbedeutsamer Tatsachen oder Beweismittel in Bezug auf diesen Sachverhalt einen Wiederaufnahmsgrund bilden, und zwar dann, wenn bisher unbekannt gebliebene Sachverhalte überhaupt oder in ihrem vollen Ausmaß erst später bewusst und bekannt werden (z.B. VwGH 14.3.1990, 88/13/0011). Selbst wenn der Behörde ein Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen im Erstverfahren vorzuwerfen ist, bildet die spätere Feststellung einen Wiederaufnahmsgrund (*Stoll*, BAO-Kommentar Band 3, 2932 und 2934 mwN).

Es ist also bei der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens - im Gegensatz zur Antragswiederaufnahme - nicht erforderlich, dass die Tatsachen oder Beweismittel, die neu hervorkommen, ohne Verschulden von der die Wiederaufnahme verfolgenden Behörde bisher nicht geltend gemacht werden konnten. Der Tatbestand des § 303 Abs. 4 BAO wurde insoweit bewusst im Gegensatz zu Abs. 1 verschuldensneutral formuliert. Selbst wenn also die Abgabenbehörde wegen des Unterlassens von entsprechenden Ermittlungen der Vorwurf der Nachlässigkeit, Oberflächlichkeit oder Sorgfaltswidrigkeit trifft, ist die Wiederaufnahme nicht ausgeschlossen. Wird daher ein Erstverfahren (nur) unter Zugrundelegung eines vom Abgabepflichtigen bekannt gegebenen Sachverhaltes durchgeführt und stellt sich erst später heraus, dass die Erklärungen des Abgabepflichtigen nicht vollständig waren, so ist eine spätere Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund der erst später festgestellten Tatsachen zulässig. Dies gilt selbst dann, wenn für die Abgabenbehörde die Möglichkeit bestanden hätte, sich schon früher die entsprechenden Kenntnisse zu verschaffen und die Behörde diese Möglichkeit verschuldetmaßen nicht genutzt hat (*Stoll*, BAOKommentar Band 3, 2934 mwN).

Im vorliegenden Fall ist unbestritten und durch die Aktenlage gedeckt, dass die Berufungswerber in ihrer dem Finanzamt vorgelegten Abgabenerklärung nicht angegeben haben, dass sie vor Abschluss des Grundstück-Kaufvertrages den Vertrag mit der Fa. C. als Reihenhauswerber abgeschlossen haben. Im Grundstücks-Kaufvertrag findet man zwar einen Hinweis, dass nach dem vorliegenden Bebauungsplan die im Sinne des Teilungsplanes neu geschaffenen Baugrundstücke zur Errichtung einer Reihenhausanlage vorgesehen sind, aber das Finanzamt gelangte erstmals nach Erlassung des ersten Bescheides vom 8. Juli 1992 auf Grund eines Vorhalteverfahrens Kenntnis von der Errichtung des Reihenhauses, des damit in Zusammenhang bestehenden Vertragsgeflechtes und der fehlenden Bauherreneigenschaft der Berufungswerber. Dabei handelt es sich zweifelsohne um das neue Hervorkommen von Tatsachen oder Beweismittel, wie es die o.a. gesetzliche Bestimmung erfordert, da erst dadurch die Möglichkeit geschaffen wurde, bisher unbekannten, aber entscheidungs-wesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen.

Damit ist die Frage des Vorliegens eines Wiederaufnahmegrundes bejaht. In Ausübung des Ermessens hat von Amts wegen die Wiederaufnahme angeordnet werden können.

Die Entscheidung, das Verfahren wieder aufzunehmen, ist den Umständen nach angemessen, weil den Berufungswerbern hätte bekannt sein müssen, dass in Fällen wie diesen auch der Kaufpreis für das Reihenhaus der Grunderwerbsteuer unterzogen wird. Die nicht erfolgte Anzeige des Vertrages mit der Fa. C. und des Bauvertrages durch die Berufungswerber

verhindert allfällige Billigkeitserwägungen. Die nunmehrige Einbeziehung des zusätzlichen Kaufpreises für das Reihenhaus folgt dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit. Die Zweckmäßigkeitserwägungen berücksichtigen die gesellschaftlichen Vorstellungen vom Interesse der Allgemeinheit an der Durchsetzung der jeweiligen Vorschrift, dh der Einhaltung der Gesetze (vgl. VwGH 6.12.1990, 90/16/0155, 0165).

Zur Frage der Verjährung wird auf § 207 Abs. 2 BAO verwiesen, wonach die Verjährungsfrist zur Festsetzung der Grunderwerbsteuer fünf Jahre beträgt.

Der Beginn der Verjährungsfrist ist in § 208 BAO geregelt. In Abs. 2 dieser Gesetzesstelle wird folgendes bestimmt: Wird ein der Erbschafts- und Schenkungssteuer oder der Grunderwerbsteuer unterliegender Erwerbsvorgang nicht ordnungsgemäß der Abgabenbehörde angezeigt, so beginnt die Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Grunderwerbsteuer nicht vor Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde von dem Erwerbsvorgang Kenntnis erlangte.

Unter einer ordnungsgemäßen Anzeige wird in ständiger Rechtsprechung des VwGH nur eine solche verstanden, die gegenüber der zuständigen Abgabenbehörde zeitgerecht, richtig und vollständig erstattet wird (zB VwGH 28.5.1998, 98/16/0045, VwGH 28.9.1998, 96/16/0135 und VwGH 17.5.2001, 98/16/0256).

Nach der Rechtsprechung beginnt bei nicht ordnungsgemäßer Anzeige des Erwerbsvorganges die Verjährungsfrist erst dann zu laufen, wenn die Abgabenbehörde vom steuerpflichtigen Umfang tatsächlich in einer Weise und in einem Umfang Kenntnis erlangt hat, dass ein vollständiges Bild über den abgabenbehördlich relevanten Sachverhalt gewonnen werden kann und demgemäß eine sachgerechte Festsetzung objektiv möglich ist (zB VwGH 3.10.1996, 95/16/0191).

Im hier zu beurteilenden Fall konnte die Behörde erst im Zuge des Vorhalteverfahrens im Jahr 1996 über den Erwerbsvorgang ein vollständiges Bild erlangen, sodass die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 1996 zu laufen beginnt. Da der Bescheid betr. Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO und der Grunderwerbsteuerbescheid im wiederaufgenommenen Verfahren am 3. September 1999 vom Finanzamt erlassen wurde, war die Verjährungsfrist zur Festsetzung der Grunderwerbsteuer nicht abgelaufen.

## 2) Grunderwerbsteuer im wiederaufgenommenen Verfahren

---

Gemäß § 1 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Die Steuer wird nach § 4 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz vom Wert der Gegenleistung berechnet. Gemäß § 5 Abs. 1 Z. 1 Grunderwerbsteuergesetz ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Unter einer Gegenleistung ist auch alles zu verstehen, was der Erwerber über einen Kaufpreis für das unbebaute Grundstück hinaus aufwenden muss. Bringt ein Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben einem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer - ist demnach zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen. Für die Beurteilung ist der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll; das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Ist der Erwerber an ein bestimmtes, durch Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisator vorgegebenes Gebäude gebunden, dann ist ein Kauf eines Grundstückes mit - herzstellendem - Gebäude anzunehmen, selbst wenn über diese Herstellung ein gesonderter Werkvertrag abgeschlossen wird (vgl. VwGH 26.1.1995, 93/16/0089, VwGH 22.2.1997, 95/16/0116 - 0120, VwGH 14.10.1999, 97/16/0219, 0220, VwGH 9.11.2000, 97/16/0281, 0282, VwGH 9.8.2001, 98/16/0392, 99/16/0158 und VwGH 21.3.2002, 2001/16/0429). Im hier zu beurteilenden Fall ist das Gesamtkonzept, wie sich nicht zuletzt aus einem Prospekt ergibt, vorgegeben gewesen.

Gegenstand eines nach § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerbsvorganges ist das Grundstück in bebautem Zustand auch dann, wenn die Verträge über den Erwerb des unbebauten Grundstückes einerseits und des darauf zu errichtenden Gebäudes andererseits zwar nicht durch den Willen der Parteien rechtlich verknüpft sind, zwischen den Verträgen jedoch ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, das der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist dann gegeben, wenn wie im hier vorliegenden Fall der Organisator auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbietet und der Erwerber dieses Angebot als

---

einheitliches annimmt oder nur insgesamt annehmen kann (vgl. VwGH 9.8.2001, 2000/16/0772 und VwGH 19.3.2003, 2002/16/0047).

Von den Berufungswerbern wurde der Vertrag mit dem Organisator Fa. C. über das ausgesuchte Reihenhaus bereits vor dem gegenständlichen Grundstücks-Kaufvertrag abgeschlossen. Dieser Vertrag enthielt bereits die genaue Bezeichnung des Grundstückes und des Reihenhauses sowie die Nutzfläche des Reihenhauses, den Grundstückspreis und die vorläufigen Baukosten. Somit standen der Erwerb des Hauses und der Erwerb des Grundstückes in einem derart engen sachlichen Zusammenhang, dass ein einheitlicher Vorgang gegeben war (vgl. VwGH 18.6.2002, 2001/16/0437).

Es stand also im Zeitpunkt des Grundstückskaufes die Absicht, ein mit dem ausgesuchten Haus bebautes Grundstück zu erwerben, fest.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes spielt es keine Rolle, dass das Gesamtvertragswerk in mehreren Urkunden auf mehrere Vertragspartner des Erwerbers aufgespalten wird. Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es ja nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist (siehe VwGH 18.12.1995, 93/16/0072 und VwGH 9.11.2000, 2000/16/0039, 0040). Gegenstand ist das Grundstück in bebautem 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. Dies ist der Fall, wenn wie hier der Veräußerer auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten und bis annähernd zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbietet und der Erwerber dieses Angebot als einheitliches annimmt oder nur insgesamt annehmen kann (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, II, § 1, Rz 117b und 118).

Im vorliegenden Fall ist auch der Umstand ohne Belang, dass in den Vertragsurkunden jeweils aufeinander kein Bezug genommen wurde, weil schon durch den unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang der Vertragsabschlüsse gewährleistet war, dass der Erwerber das Grundstück jedenfalls nur in bebautem Zustand erhalten werde. Darüber hinaus wurde der Kontakt

---

zwischen den Berufungswerbern und den Grundstücksverkäufern vom Organisator Fa. C. hergestellt, im Vertrag mit dem Organisator wurde bereits vereinbart, dass noch zusätzlich ein Bauvertrag mit einer vom Organisator namhaft gemachten Baufirma abzuschließen ist und weiters wurde eine Anzahlung an den Organisator bezahlt, die dann bei der Schlussrechnung der Baufirma S. berücksichtigt wurde.

Entscheidend ist der gemeinsame Wille von Organisator- und Erwerberseite, dass dem Erwerber das Grundstück letztlich bebaut zukommt. Die Einbeziehung der Baukosten ist dann nicht rechtswidrig, wenn der einheitliche Vertragswille auf die Beschaffung des Grundstückes samt Haus gerichtet ist. Die hier unzweifelhaft gegebene Einbindung in ein von der Organisatorseite vorgegebenes und vom Erwerber voll akzeptiertes Gesamtkonzept schließt es aus, dem Erwerber die Qualifikation eines selbständig "Schaffenden" zuzubilligen..

Der Käufer ist nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- b) das Baurisiko zu tragen hat, dh den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- c) das finanzielle Risiko tragen muss, dh dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen (VwGH 30.9.1999, 96/16/0213, 0214).

Die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen dabei **kumulativ** vorliegen (VwGH 12.11.1997, 95/16/0176).

Auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen können, bedeutet, wenn man auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen kann (VwGH 30.4.1999, 97/16/0203).

Die Planänderungen "Änderung der äußeren Abmessungen, Errichtung einer Kelleraußenstiege und Unterkellerung der Garage" können im Vergleich zur ursprünglichen Planung nicht als wesentlich bezeichnet werden. Es kann darin keine tief greifende Einflussnahme auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion eines Reihenhauses erblickt werden (vgl. dazu VwGH 9.8.2001, 98/16/0392, 99/16/0158 und VwGH 16.11.1995, 93/16/0017). Es wurde zwar nachträglich eine Niederschrift über eine mündliche Vereinbarung verfasst, dass Planänderungen entgegen den Vereinbarungen im Vertrag mit dem Organisator Fa. C. doch möglich sind, aber auch dieser Umstand kann den Berufungswerbern keine Bauherrenstellung einräumen, da eine wesentliche Einflussnahme auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion eines Reihenhauses in planerischer Hinsicht eher eingeschränkt ist und im vorliegenden Fall

auch nicht erfolgte.

Auch wenn die Berufungswerber im Verfahren vor der Baubehörde Parteistellung, zuerst als Grundeigentümer und dann als Bauwerber für die vorhin genannten Planänderungen hatten, kann ihnen im vorliegenden Fall die Bauherreneigenschaft nicht zuerkannt werden, weil sie das bebaute Grundstück als einheitlichen Leistungsgegenstand erhielten. Der Begriff "Bauherr" im Baurecht ist nicht ident mit jenem im Grunderwerbsteuerrecht. Das durch die Baubehörde zur Kenntnis genommene Auftreten der Berufungswerber als Bauwerber vermag die Abgabenbehörde bei der von ihr zu beurteilenden Frage der Bauherreneigenschaft nicht zu binden (VwGH 26.3.1992, 90/16/0211, 0212).

Die Kriterien "Fixpreisvereinbarung" und "Risikotragung" dürfen nicht isoliert betrachtet werden. Ein Bauwerber, dem ein Grundstück seit Jahren gehört, wird die Bauherreneigenschaft nicht dadurch verlieren, dass er mit dem Bauunternehmer eine Fixpreisvereinbarung eingeht. Auch wäre es in einem solchen Fall unerheblich, ob mit den einzelnen Professionisten gesonderte Verträge abgeschlossen werden, oder ob sich der Bauherr eines Generalunternehmers bedient. Entscheidend ist für die Bauherrenfrage vielmehr, mit wem eine solche Fixpreisvereinbarung getroffen wird: Ist der Vertragspartner der Verkäufer oder ein Organisator oder wie hier die vom Organisator namhaft gemachte Baufirma und wird an diese Personen das Risiko der planmäßigen Ausführung überwälzt, dann spricht das gegen die Bauherreneigenschaft des Erwerbers (vgl. VwGH 31.3.1999, 96/16/0213, 0214). Auch wenn die Berufungswerber den Bauvertrag direkt mit der Baufirma abgeschlossen haben, wurde bereits im Vertrag mit dem Organisator Fa. C. vereinbart, dass die seitens der Fa. C. namhaft gemachte Baufirma von der Fa. C. namens und auftrags der Reihenhauswerber mit der Errichtung der Reihenhausanlage beauftragt wird und dass der Organisator berechtigt ist, aus welchem Grund auch immer, eine andere Baufirma zu bestimmen. Durch die Zwischenschaltung des Organisators waren die Berufungswerber gegenüber dem bauausführenden Unternehmen somit nicht direkt berechtigt und verpflichtet. Von den Berufungswerbern wurde u.a. auch das zuletzt genannte Erkenntnis zur Unterstützung ihres Standpunktes zitiert, aber durch Weglassen von Satzteilen und ganzen Sätzen wurden die Aussagen verfälscht, da die Zitate der Erkenntnisse in der Berufung unvollständig und aus dem Kontext gerissen sind.

Auch das Vorbringen der Berufungswerber, dass sie die Schäden durch höhere Gewalt zu tragen hätten, kann den Berufungsstandpunkt nicht stützen, da es für die Qualifikation, ob die Bauherreneigenschaft vorliegt, auf die in der Rechtsprechung entwickelten Kriterien ankommt, die wie oben ausgeführt, im hier zu beurteilenden Fall nicht vorliegen.

Des Weiteren wurde von den Berufungswerbern vorgebracht, dass das aufgenommene Wohnbauförderungsdarlehen abzuzinsen wäre. Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass, wenn auch der Erwerber durch die Aufnahme eines Förderungsdarlehens Finanzierungsvorteile bei der Aufbringung des Kaufpreises hat, ändert dies – wie im übrigen auch im Fall einer ungünstigen Finanzierung zB bei hoher Darlehensverzinsung – doch nicht die dem Veräußerer versprochene und zu Gute kommende Leistung, die die Gegenleistung nach den Bestimmungen des GrEStG ist. Eine "Abzinsung" des Kaufpreises kommt daher nicht in Betracht (VwGH 30.8.1995, 94/16/0085).

Letztendlich kann aber dem Berufungsvorbringen, die zusätzlichen Lieferungen und Leistungen auf Grund der Planänderungen in Höhe von S 215.160,60 seien nicht Bestandteil der Bemessungsgrundlage der Gegenleistung, zugestimmt werden. Gerade weil auch der Fixpreis und damit der Ausschluss des Risikos der Preiserhöhung gegenüber der anlässlich des Grundstückserwerbes vereinbarten Basis als wesentliches Indiz für den Ausschluss der Bauherrenstellung angesehen wird, kann nur dieser Fixpreis für die Ermittlung der Gegenleistung herangezogen werden. Aufwendungen, die der Erwerber nach Abschluss der Verträge für Verbesserungen und Veränderungen an dem Haus tätigte, sind von dem Vertragsgeflecht nicht erfasst und können daher nicht miteinbezogen werden (VwGH 30.4.1994, 92/16/0144 und VwGH 15.3.2001, 2000/16/0082). Über den Fixpreis hinausgehende Mehrkosten für Abänderungen und Ausbauten sind somit nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (vgl. VwGH 3.10.1996, 95/16/0003).

Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Grunderwerbsteuer:

Grundstückskosten		S 390.974,00
+Anzahlung		S 100.000,00
+Baukosten lt. Schlussrechnung		S 1.421.000,00
Geschätzte Vermessungskosten		S 5.000,00
Summe		S 1.916.974,00
Bemessungsgrundlage	davon 1/2	S 958.487,00

Grunderwerbsteuer	x 3,5 %	S 33.547,00
	entspricht	€ 2.437,96

In Übereinstimmung mit der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann dem Berufungswerber keine Bauherrenqualifikation zugebilligt werden, sodass der Berufung auf Grund der dargestellten Sach- und Rechtslage nur teilweise stattgegeben werden kann.

Graz, 17. November 2003