



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Consultatio Revisions- und Treuhandgmbh Nfg. KG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr, Abteilung für Gebühren und Verkehrsteuern, vom 11. Oktober 1999, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und Grunderwerbsteuer im wiederaufgenommenen Verfahren entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **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 4./7. Juni 1991 schlossen der Berufungswerber und seine Ehegattin (in der Folge kurz „Berufungswerber“ oder „Erwerber“ genannt) einen Kaufvertrag mit den Verkäufern einer Liegenschaft über den Kauf eines aus dieser Liegenschaft parzellierten Grundstückes.

Im Punkt 4) 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 Erwerbern für diesen Rechtsvorgang mit Bescheiden vom 9. Juli 1991 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 das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes betr. die Überprüfung der Bauherreneigenschaft teilten die Käufer am 26. Juli 1995 mit, dass das Projekt von der Fa. C. in Zeitungsinseraten und mit einer Projektmappe beworben und von der Baufirma S. geplant worden sei, die Fa. C. um die Baubewilligung angesucht und ihr die Baubewilligung erteilt worden sei, die Erwerber Einfluss auf die Gestaltung der Innenräume gehabt hätten und den Erwerbern von den Baufirmen und Professionisten Rechnung gelegt worden sei. Daneben wurden von den Erwerbern ein Schuldschein für das Förderungsdarlehen des Landes, der Bauvertrag mit der Baufirma S. und der Baubewilligungsbescheid der Fa. C. übermittelt.

Aus den Bemessungsakten der Erwerber von Nachbargrundstücken der Reihenhausanlage waren dem Finanzamt die Verträge, die die Reihenhauswerber mit der Fa. C. abgeschlossen haben, bekannt. Aus diesen geht hervor, dass - bereits vor Abschluss des Grundstück-Kaufvertrages - zwischen der Fa. C. und dem zukünftigen Käufer des Grundstückes ein Vertrag über die Errichtung eines bestimmten Reihenhauses mit der Angabe der Wohnnutzfläche auf der erst später erworbenen, bereits genau bezeichneten Parzelle abgeschlossen wurde. 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 Reihenhauseigentumswerber 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 auch den Grundstückspreis. Im Pkt. 7) wurde vereinbart, dass Planänderungen nur dann möglich sind, wenn keine nachbarlichen Rechte beeinträchtigt werden und Änderungen, die zu einer neuerlichen Bauverhandlung führen, nicht möglich sind. Gemäß Pkt 8) bedürfen Änderungen des Vertrages zur Rechtswirksamkeit der Schriftlichkeit, ebenso wie das Abgehen von der Schriftlichkeit.

Am 2. August 1991 wurde von der Fa. C. um Erteilung der Baubewilligung für die Errichtung einer Reihenhäuseranlage, bestehend aus 24 eineinhalbgeschossigen Reihenhäusern, angesucht.

Am 25. Mai 1992 wurde der Fa. C. die Baubewilligung erteilt.

Der Bauvertrag über die Lieferung eines Reihenhauses - Basishaus Baustufe I lt. Projektmappe der Fa. C. und Einreichplan vom 16. Juli 1991 - wurde sodann am 16. Juni 1992 zwischen den Berufungswerbern und der Baufirma S. abgeschlossen. Für den vereinbarten Pauschalpreis wurde für ein Jahr ein Fixpreis vereinbart.

Auf ein weiteres Ergänzungsersuchen übermittelte die Baufirma S. dem Finanzamt am 30. September 1999 die Schlussrechnung und eine Rechnung über zusätzliche Lieferungen und Leistungen sowie eine Gutschrift an die Berufungswerber.

Auf Grund dieser Feststellungen und Unterlagen wurde vom Finanzamt mit Bescheiden vom 11. Oktober 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 Garagentor) und der zusätzlichen Lieferungen und Leistungen, abzüglich der Gutschrift, je zur Hälfte.

Gegen diese Bescheide wurden von den Erwerbern Berufungen eingebracht, die zusammenfassend wie folgt begründet wurden:

Die Feststellung die Erwerber seien nicht Bauherren entspreche nicht den tatsächlichen Gegebenheiten, denn bereits das erste wirtschaftliche Auftreten (Erwerb des Grundstückes) sei zwischen dem Veräußerer (dies sei nicht die Fa. C. gewesen) und den Berufungswerbern erfolgt. Wie aus dem Vertrag mit der Fa. C. ersichtlich, sei diese lediglich damit beauftragt worden, die erforderlichen Vorarbeiten in rechtlicher, technischer, wirtschaftlicher und finanzieller Natur in Verbindung mit den damit beauftragten Gewerken in die Wege zu leiten, um das Bauvorhaben realisieren zu können. Das Gesamtkonzept sei von der Fa. C. lediglich als so genannte Hilfestellung formuliert worden und zudem habe die Gesamtanlage eine

optische Vereinheitlichung verlangt. Die restriktive Auslegung im Bescheid betr. Nichteinflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Hauses würde dazu führen, dass durch jede Einflussnahme auf das äußere Erscheinungsbild eines Gebäudes – dazu gehörten auch gesetzliche Auflagen (Bebauungsbestimmungen, etc.) – die Bauherreneigenschaft nicht gegeben sei. Außerdem habe eine Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung bestanden: es sei auf die Gestaltung und Größe der Garage, der Dachgaubengestaltung, die Anzahl, Anordnung, Farbe und Ausführung der Fenster und auch der Dachfenster gemäß den individuellen Wünschen der Erwerber Rücksicht genommen worden. Auch hätten die Berufungswerber, entgegen den Ausführungen im Bescheid, das finanzielle Risiko übernommen, da bei Zahlungsausfall der Erwerber es nicht möglich gewesen wäre Dritte als Haftende heranzuziehen. Dass die Baubewilligung der Fa. C. erteilt wurde, sei vertraglich vereinbart worden und als Hilfestellung zu sehen, da lt. Baubewilligungsbescheid gleichzeitig auch für die einzelnen Bauherren die Baubewilligung erteilt worden sei. Die Leistungen der Fa. C. seien lt. Vertrag angeboten worden, dafür hätten die Berufungswerber eine entsprechende Provision entrichten müssen. Daneben seien die Zahlungen der Erwerber direkt an die Professionisten, an den Notar und an den Vermessungstechniker auf Grund der Verträge mit diesen erfolgt. Das Prospekt der Fa. C. stelle die Vorgangsweise sehr oberflächlich und lückenhaft dar, deshalb seien zur Beurteilung des Sachverhaltes auch die wesentlichen Vorgänge und Vertragsgestaltungen heranzuziehen. Daraus ergäbe sich, dass die Fa. C. lediglich als Vermittler und Verhandler aufgetreten sei. Es könne nicht von einem Erwerbsvorgang eines Grundstückes mit einem darauf zu errichtendem Gebäude gesprochen werden, da der Erwerbsvorgang lediglich aus dem Grundstückskauf bestanden habe (nicht von der Fa. C.) und die Errichtung des Gebäudes auf Grund eines Vertrages mit der Baufirma S. durchgeführt worden sei. Auch sei eine höhere Förderung des Landes nicht gewährt worden, da die Erwerber selbst Bauherr gewesen seien.

Im Zuge von weiteren Ermittlungen wurde dem Finanzamt in der Folge von Käufern von Nachbargrundstücken der Reihenhaussiedlung auch das Prospekt vom Organisator Fa. C. über das Projekt Reihenhausanlage „WOHN PARK P. II“ übermittelt. In diesem Prospekt findet man zwei Lagepläne, in denen die geplante Reihenhausanlage eingezeichnet wurde, Grundrisse vom Keller, Erdgeschoss und Dachgeschoss und Ansichten der Gebäude, von jeweils zwei verschiedenen Haustypen, eine Leistungsbeschreibung der drei Baustufen mit den dazugehörigen Pauschalpreisen, einem Verzeichnis sämtlicher Grundparzellen mit Angabe der Größe und des Grundstückspreises 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.*

In den Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes wurden die Berufungen gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und gegen den Grunderwerbsteuerbescheid als unbegründet abgewiesen.

Daraufhin stellten die Berufungswerber den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit der ergänzenden Begründung, dass auf die Argumente in der Berufung nur global eingegangen worden sei und das Vorliegen einer Projektmappe als Grund für das Aberkennen der Bauherreneigenschaft angesehen werde. Die wahre wirtschaftliche Betrachtungsweise sei dabei völlig außer Acht gelassen worden. Gemäß § 284 Abs. 1 BAO wird eine mündliche Verhandlung beantragt.

### ***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*, BAO-Kommentar 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 Sorgfaltsverletzung 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 verschuldetermaßen nicht genützt hat (*Stoll*, BAO-Kommentar 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 neben dem 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 9. Juli 1991 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 entscheidungswesentlichen 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).

## 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 GrEStG vom Wert der Gegenleistung berechnet. Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer 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 Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, dann ist ein Kauf eines Grundstückes mit - herzustellendem - 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, dass 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).

Wie in den Fällen der Erwerber von Nachbargrundstücken der Reihenhauanlage geht die Behörde davon aus, dass auch von den Berufungswerbern der Vertrag mit dem Organisator Fa. C. über das ausgesuchte Reihenhaus neben dem gegenständlichen Grundstücks-Kaufvertrag abgeschlossen wurde. Dieser Vertrag enthielt üblicherweise 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 § 914 ABGB ist bei der Auslegung von Verträgen nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdrucks zu haften, sondern die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht (VwGH 31.1.1985, 84/16/0215 und VwGH 9.10.1991, 89/13/0098). In Übereinstimmung mit diesem Grundsatz



bei der Auslegung von Verträgen ist bei der Feststellung des abgabenrechtlichen Tatbestandes der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Sinne des § 21 BAO von Bedeutung. Nach Abs.1 dieser Gesetzesstelle ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes spielt es daher 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). Die Ausführungen der Berufungswerber im Vorlageantrag "die wahre wirtschaftliche Betrachtungsweise sei völlig außer Acht gelassen worden" müssen also ins Leere gehen, da diese bei der Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes sehr wohl in Betracht gezogen wurde.

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 bebaubem Zustand erhalten werde. Darüberhinaus 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.

Entscheidend ist der gemeinsame Wille von Organisator- und Erwerberseite, dass dem Erwerber das Grundstück letztlich bebaut zukommt. Die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer 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). Dabei sind „Veränderungen in Innenräumen“ belanglos (VwGH 24.3.1994, 93/16/0168). Eine wesentliche Einflussnahme auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion eines Reihenhauses in planerischer Hinsicht erscheint hier als eher eingeschränkt und ist im vorliegenden Fall auch nicht erfolgt.

Der Begriff „Bauherr“ im Baurecht ist nicht ident mit jenem im Grunderwerbsteuerrecht.

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 überwältzt, 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 Reihenhauserwerber mit der Errichtung der Reihenanlage 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.

Für die Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Grunderwerbsteuer wurden der Grundstücks-Kaufpreis und der Werklohn für die Errichtung eines Basishauses - Baustufe I herangezogen, nicht aber die weiteren Kosten für die Fertigstellung des Reihenhauses, da die Aufwendungen, die die Erwerber in der Folge tätigten, von dem im gegenständlichen Fall zu

beurteilenden Vertragsgeflecht nicht erfasst sind und daher nicht miteinbezogen werden können.

Die Ausführungen der Berufungswerber, dass die Bauherren der Ausbaustufe 1 nicht zur selben Steuerleistung herangezogen werden wie die der Ausbaustufe 2 entspricht nicht den Gegebenheiten, da nach Angabe des Finanzamtes sehr wohl Vorschriften an die Abgabepflichtigen der Ausbaustufe 1 ergingen.

Der von den Berufungswerbern gestellte Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung wird abgewiesen, da bis zur Neuordnung des abgabenbehördlichen Rechtsmittelverfahrens durch das Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz (AbgRmRefG), BGBl. I Nr. 97/2002, eine mündliche Verhandlung nur in den durch § 260 Abs. 2 BAO dem Berufungssenat zugewiesenen Fällen (wozu die Entscheidung über eine Berufung betreffend Grunderwerbsteuer nicht zählt) anzuberaumen war. Für die Berufungen, über die nach der vor dem 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war, wurde ein gesondert auszuübendes, bis 31. Jänner 2003 befristetes, Antragsrecht auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung eröffnet (vgl. VwGH 16.9.2003, 2003/14/0057). Somit vermittelt der im Jahr 2000 unzulässigerweise gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung den Berufungswerbern keinen Anspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Berufung wie im Spruch zu entscheiden.

Graz, 14. Oktober 2004