



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 18. Dezember 1997 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz vom 20. November 1997 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO von Amts wegen und Grunderwerbsteuer 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 24. September 1985 erwarb der Berufungswerber vom Veräußerer aus dem Gutsbestand der dem Verkäufer gehörenden Liegenschaft EZ x das Grundstück Nr. 609/149 im Ausmaß von 357 m². Als Gegenleistung verpflichtete sich der Käufer S 625,00 pro m² (das sind S 223.125,00) sowie eine einmalige Vergütung in Höhe von S 45.000,00 als Kostenbeitrag für die Herstellung der Verkehrswege zu bezahlen.

Übergabe und Übernahme in den physischen Besitz erfolgte mit Unterzeichnung des Vertrages.

Punkt IV des am 2. Oktober 1985 dem Finanzamt angezeigten Vertrages hat folgenden Wortlaut:

"(1) Alle Grundstücke, die vom Verkäufer als Bauflächen im Rahmen des Projektes "Wohnanlage xxx" abverkauft werden, sollen nun möglichst bald ihrem bestimmungsgemäßen Zweck zugeführt werden, damit das gesamte Siedlungsprojekt dieser Wohnanlage in absehbarer Zeit realisiert ist und Baulücken nicht den Eindruck und die Benützung der Anlage beeinträchtigen. Der (die) Käufer verpflichtet (verpflichten) sich, auf dem Kaufobjekt jenes Wohnhaus zu er-

richten, welches in der Gesamtplanung des Architekten Dipl. Ing. W.K., dort vorgesehen ist und für welches die Baubewilligung bereits erwirkt wurde. Der Verkäufer wird dafür sorgen, dass die auf das Kaufobjekt bezug habende Baubewilligung auf den (die) Käufer mit allen Rechten und Pflichten übertragen wird (§ 64 Abs. 1 OÖ Bauordnung).

(2) Kommt (kommen) der (die) Käufer dieser Verpflichtung zur Bezugsfertigstellung innerhalb von acht Jahren ab Abschluss dieses Vertrages nicht nach, hat der Verkäufer das Recht, das Kaufobjekt wieder zurückzukaufen, wobei der Wiederkaufspreis den Ersatz aller einwandfrei nachgewiesenen Geldaufwendungen umfasst, die der (die) Käufer oder deren Rechtsnachfolger zum Erwerb des Grundstückes und zur Errichtung des Wohnhausrohbaues hatte(n), allerdings ohne Wertsicherung und ohne zwischenzeitige Verzinsung".

Für diesen Erwerbsvorgang wurde Grunderwerbsteuerbefreiung wegen Schaffung einer Arbeiterwohnstätte gemäß § 4 Abs.1 Z 2 lit. a GrEStG 1955 beantragt.

Mit Vorhalt vom 29. Jänner 1990 ermittelte das Finanzamt unter anderem die Gesamtnutzfläche sowie die Gesamtbaukosten des errichteten Wohnhauses.

Mit Bescheid vom 21. Februar 1990 wurde dem Berufungswerber ausgehend von den Grundstückskosten Grunderwerbsteuer in Höhe von S 17.850,00 wegen Überschreitung des höchst zulässigen Nutzflächenausmaßes von 130 m² vorgeschrieben. Mit Vorhalt vom 25. September 1995 wurde der Berufungswerber zwecks Überprüfung der Bauherreneigenschaft vom Finanzamt aufgefordert, diesbezüglich zu verschiedenen Fragen Stellung zu nehmen. Mit Schreiben vom 9. Oktober 1995 teilte der Berufungswerber dem Finanzamt mit, dass die Planung des Hauses durch Architekt Dipl. Ing. K. erfolgt sei. Den Auftrag hiezu habe die Gesellschaft erteilt und das Projekt sei von der Raika beworben worden. Auf die Gesamtkonstruktion habe der Berufungswerber wenig Einfluss genommen und sei für die Errichtung des erweiterten Rohbaues ein Fixpreis vereinbart worden. Aus dem der Abgabenbehörde im Zuge der Ermittlungen vorgelegten – vom Berufungswerber und der G. abgeschlossenen Bauorganisationsvertrag vom 24. September 1985 geht hervor, dass das Grundstück xy parzelliert wurde und auf den Bauparzellen Reihenhäuser errichtet werden. Die Baubewilligungen wurden rechtskräftig erteilt. Im Punkt "Zweitens" dieses Vertrages erteilte der Berufungswerber der G. unwiderruflich den Auftrag, als Bauorganisator auf dem Grundstück den in den Bauplänen ausgewiesenen erweiterten Wohnhausrohbau zu errichten. Der Bauorganisator überträgt die von ihm erwirkte Baubewilligung nach weiterer Vereinbarung auf den Auftraggeber. Als Pauschalpreis für die Errichtung des Rohbaues wurde ein Betrag von S 1,235.000,00 vereinbart. Schließlich verpflichtete sich der Bauorganisator offene Mängel auf seine Kosten beheben zu lassen.

Nach Abschluss der Ermittlungen wurde mit Bescheid vom 20. November 1997 die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO verfügt und gleichzeitig

Grunderwerbsteuer in Höhe von S 123.850,00 festgesetzt. Begründet wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens damit, dass aus der seinerzeit vorgelegten Abgabenerklärung nicht hervorgehe, dass der Wille des Berufungswerbers von vornherein auf den Erwerb eines bebauten Grundstückes gerichtet gewesen sei. Die Grunderwerbsteuerfestsetzung wurde mit der Überschreitung des für die Gewährung der Grunderwerbsteuerbefreiung höchst zulässigen Nutzflächenausmaßes und der fehlenden Bauherrenqualifikation des Berufungswerbers begründet.

Als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer wurden nunmehr die Grund- und Baukosten sowie das auf den Berufungswerber entfallende Architektenhonorar herangezogen. In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wurde darauf verwiesen, dass der Berufungswerber alle für die Zuerkennung der Bauherreneigenschaft erforderlichen Voraussetzungen erfüllen würde. Neben der Tragung des finanziellen Risikos hätte dieser die Möglichkeit gehabt, Einfluss auf die bauliche Gestaltung zu nehmen.

Der Kaufvertrag sei nach dessen Abschluss dem Finanzamt ordnungsgemäß angezeigt worden. Aus dem Kaufvertrag gehe hervor, dass das gesamte Siedlungsprojekt dieser Wohnanlage in absehbarer Zeit realisiert werden würde und dass die Baubewilligung bereits erwirkt worden sei. Diese Tatsachen hätten ausgereicht, um die Behörde in die Lage zu versetzen, eine Bauherreneigenschaft seitens des Grundstückskäufers zu verneinen. Der Bauorganisationsvertrag könne keinesfalls als entscheidungswesentliches Sachverhaltselement bezeichnet werden. Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei daher zu Unrecht erfolgt. Der Berufungswerber erkläre sich mit einer derart restriktiven Auslegung von Bestimmungen im Zusammenhang mit einem Gesetz, das später vom Verfassungsgerichtshof als verfassungswidrig aufgehoben worden sei, nicht einverstanden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Juli 1998 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend führte das Finanzamt aus, dass als Gegenleistung in der dem Finanzamt vorgelegten Abgabenerklärung lediglich der Kaufpreis für Grund und Boden bekannt gegeben worden sei. Zudem sei die Befreiung von der Grunderwerbsteuer beantragt worden. Aus dem Kaufvertrag gehe die mangelnde Bauherrenqualifikation des Berufungswerbers nicht eindeutig hervor. Zu dieser Erkenntnis hätten erst zahlreiche Ermittlungen des Finanzamtes geführt.

Die mangelnde Bauherreneigenschaft des Berufungswerbers wurde im Wesentlichen damit begründet, dass die Errichtung der Reihenhausanlage bereits vor dem Grundstückskauf von einem Architekten geplant gewesen sei und die Fixpreise für diese Gebäude bereits festgestanden seien.

Dagegen wurde rechtzeitig der Vorlageantrag eingebracht. Die Wiederaufnahme des

Verfahrens sei deshalb zu Unrecht erfolgt, da bereits 1989 eine erste Zahlungsaufforderung über die Grunderwerbsteuer erfolgt sei.

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 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*, BAOKommentar Band 3, 2934 mwN).

Im vorliegenden Fall ist unbestritten und durch die Aktenlage gedeckt, dass der Berufungswerber in seiner dem Finanzamt vorgelegten Abgabenerklärung nicht angegeben hat, dass er neben dem Grundstückskaufvertrag einen Bauorganisationsvertrag mit der GWB mit demselben Vertragsdatum abgeschlossen hat. In der Abgabenerklärung für den Grundstückserwerb wurde vielmehr Grunderwerbsteuerbefreiung wegen Schaffung einer Arbeiterwohnstätte gemäß § 4 Abs.1 Z 2 lit. a GrEStG 1955 beantragt.

Im Grundstückskaufvertrag findet man zwar einen Hinweis, dass alle Grundstücke, die vom Verkäufer als Bauflächen im Rahmen des Projektes "Wohnanlage xxx " abverkauft werden, möglichst bald ihrem bestimmungsgemäßen Zweck zugeführt werden sollen bzw. dass sich der Käufer verpflichtet, auf dem Kaufobjekt jenes Wohnhaus zu errichten, welches in der Gesamtplanung des Architekten Dipl. Ing. K. dort vorgesehen ist und für welches die Baubewilligung bereits erwirkt wurde. Das Finanzamt gelangte jedoch erst nach Erlassung des ersten Bescheides vom 21. Februar 1990 auf Grund umfangreicher Ermittlungen Kenntnis vom Abschluss des im Zusammenhang mit der Errichtung des Wohnhauses stehenden Bauorganisationsvertrages und der fehlenden Bauherreneigenschaft des Berufungswerbers. 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 dem Berufungswerber hätte bekannt sein müssen, dass in einem Fall wie diesem auch der Kaufpreis für den erweiterten Wohnhausrohbau der Grunderwerbsteuer zu unterziehen ist. Die nicht erfolgte Anzeige des Bauorganisationsvertrages mit der G. durch den Berufungswerber verhindert allfällige Billigkeitserwägungen. Die nunmehrige Einbeziehung des zusätzlichen Kaufpreises für den Wohnhausrohbau 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

In diesem Zusammenhang ist die Frage strittig, ob der Berufungswerber hinsichtlich des auf dem erworbenen Grundstück errichteten Wohnhauses als Bauherr zu qualifizieren ist. Von dieser Frage hängt es ab, ob das laut Bauorganisationsvertrag vom 24. September 1985 mit der Wohnbaugesellschaft für die Gebäudeerrichtung zu leistende Entgelt in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer mit einzubeziehen ist.

Der auf den gegenständlichen Fall noch anzuwendende § 4 GrEStG 1955 lautete auszugsweise:

"(1) Von der Besteuerung sind ausgenommen:

2. beim Arbeiterwohnstättenbau

a) der Erwerb eines Grundstückes zur Schaffung von Arbeiterwohnstätten

(2) Die im Abs. 1 Z. 1 bis 4 und Z. 7 bezeichneten Erwerbsvorgänge unterliegen der Steuer, wenn der begünstigte Zweck innerhalb von acht Jahren aufgegeben wird."

Gemäß § 11 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1955 ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Zur mit § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 wortidenten Vorgängerbestimmung des § 11 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1955 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass unter einer Gegenleistung auch alles zu verstehen ist, 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 Besteuerungsgrund 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 (VwGH vom 22. 2. 1997, 95/16/0116). Für die Feststellung, was als Gegenleistung anzusehen ist, sind die wirtschaftlichen Merkmale des Erwerbsvorganges zu berücksichtigen.

Auch alle Aufwendungen eines Käufers, der an ein vorgegebenes Objekt gebunden ist, sind als grunderwerbsteuerlich relevante Gegenleistung zu betrachten. Dies gilt insbesondere für einen Käufer, der zwar betreffend die Herstellung eines Gebäudes einen gesonderten Werkvertrag abschließt, dabei aber an ein bereits durch Planung der Verkäufer vorgegebenes Gebäude gebunden ist.

Bei objektiv sachlichem Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren, die zukünftige Bebauung des Grundstückes betreffenden Verträgen mit Dritten ist (einheitlicher) für die grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung maßgeblicher Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebautem Zustand. Zur grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung (Bemessungsgrundlage) gehören in diesen Fällen alle Leistungen des Erwerbers, die dieser an den Grundstücksveräußerer und an Dritte gewährt, um das Eigentum an dem Grundstück in seinem zukünftigen bebauten Zustand zu erwerben (siehe auch BFH vom 27. Oktober 1999, II R 17/99).

Gegenstand eines der Grunderwerbsteuer im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1955 unterliegenden Kaufvertrages kann demnach auch eine künftige Sache sein. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Entscheidend ist dabei der Zustand, in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 1 Rz 117b und § 5 Rz 92, und die dort wiedergegebene Rechtsprechung). Ist der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Konzept eingebunden, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung gesonderte Verträge abgeschlossen werden und diese zeitlich nachgelagert sind. Bei einem solchen Käufer zählen auch die Herstellungskosten für das projektierte Gebäude zur Gegenleistung (vgl. die bei Fellner, aaO, § 5 Rz 88a dargestellte Rechtsprechung, siehe diesbezüglich auch VwGH vom 14.10.1999, 97/16/0219, 17.10.2001, 2001/16/0230 und vom 21.3.2002, 2001/16/0429).

Entscheidend ist, dass der den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag in ein Vertragsgeflecht einbezogen ist, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf

gerichtet ist, dem Erwerber als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück in dem zukünftigen (bebauten) Zustand zu verschaffen.

Die Bauherrenrolle ist in einem solchen Vertragsgeflecht dem jeweiligen Initiator des Projektes zuzuordnen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 19. Mai 1988, 87/16/0102-0104, 0105, 0108, und vom 30. 3. 1999, Zlen 96/16/0213,0214), ist der Erwerber einer Liegenschaft nur dann als Bauherr und nicht als ein an ein vorgegebenes Projekt gebundener Käufer anzusehen, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- b) das Baurisiko zu tragen hat, d.h. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- c) das finanzielle Risiko tragen muss.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ von allem Anfang der ersten Planungsphase an auf Seiten der Erwerber vorliegen, wollen sie als Bauherren angesehen werden (vgl. zB. VwGH vom 29. Jänner 1996, 95/16/0121). Dem Bauherren obliegt es, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten, der Baubehörde gegenüber als Bau- und Konsenswerber aufzutreten, die Verträge mit den Bauausführenden im eigenen Namen abzuschließen und die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen (VwGH vom 24. 5. 1971, 1251/69).

Im vorliegenden Fall ist zur Einflussnahme auf die *bauliche Gestaltung* festzustellen, dass das gesamte Bauprojekt im Zeitpunkt des Grundstückserwerbes bereits geplant gewesen ist. Mit Bauorganisationsvertrag vom 24. September 1985 erteilte der Berufungswerber dem Bauorganisator den unwiderruflichen Auftrag, den in den Bauplänen ausgewiesenen Wohnhausrohbau auf dem erworbenen Grundstück zu errichten. Die zunächst dem Bauorganisator erteilte Baubewilligung wurde in weiterer Folge von diesem auf den Berufungswerber übertragen. Die Verknüpfung der Errichtung des Reihenhauses mit dem Grundstückserwerb gelangte im gegenständlichen Fall dadurch zum Ausdruck, dass die Baubewilligung vom Bauorganisator bereits vor dem Abschluss des Grundstückskaufvertrages erwirkt wurde. Der Berufungswerber war an ein bereits vorgefertigtes Konzept der Bebauung des Grundstücks gebunden.

Dass eine Einflussnahme auf die Gesamtkonstruktion nicht möglich war, ist schon deshalb offenkundig, da zum Zeitpunkt des Grundstückskaufvertrages die Planung bereits abgeschlossen war, weshalb auch eine individuelle Verbauungsmöglichkeit ausgeschlossen war. Die geringe Einflussnahme auf die Gesamtkonstruktion wurde im Übrigen vom Berufungswerber nicht bestritten.

Die Möglichkeit der Umpfanung von Haustypen, welche ursprünglich ohne Erker geplant waren, genügt mangels Einflussnahme auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion nicht, als Bauherr angesehen zu werden (VwGH vom 18. 11. 1982, 82/16/0094).

Zu der ins Treffen geführte Tragung des *finanziellen Risikos* durch den Berufungswerber wird ausgeführt, dass ein Erwerber dann das finanzielle Risiko trägt, wenn er nicht bloß einen Fixpreis (Pauschalpreis) zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen. Die vom Bauorganisator übernommene Verpflichtung, den in Rede stehenden Wohnhausrohbau zu einem ziffernmäßig bestimmten Pauschalpreis zu errichten, ist daher als weiteres Indiz gegen das Vorliegen der Bauherreneigenschaft des Berufungswerbers zu werten. In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass die Abrechnung der bauherstellenden Firmen im konkreten mit dem Bauorganisator erfolgte und sich dieser im Bauorganisationsvertrag (Punkt 8) verpflichtete, Mängel durch die mit dem Bau befassten Professionisten auf seine Kosten, allenfalls im Rahmen der Gewährleistung, beheben zu lassen. Der Umstand, dass – wie im Vorlageantrag behauptet – der Auftrag an die G. auf Rechnung und Gefahr des Bauwerbers erfolgt sei, steht der Annahme eines Zusammenhanges zwischen Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung nicht entgegen. Zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem, die zukünftige Bebauung des Grundstückes betreffenden Bauorganisationsvertrag vom 24. September 1985 besteht ein objektiv sachlicher Zusammenhang, weshalb im konkreten Fall maßgeblicher Gegenstand für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung das Grundstück in bebaute Zustand ist. Durch den im vorliegenden Fall gegebenen zeitlichen Zusammenhang der Vertragsabschlüsse war jedenfalls gewährleistet, dass der Erwerber das Grundstück jedenfalls nur in bebaute Zustand erhalten werde. Im vorliegenden Fall liegen somit keinerlei von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für die Zuerkennung der Bauherreneigenschaft vor (VwGH vom 29. Jänner 1996, 95/16/0121).

Zusammenfassend wird festgestellt, dass der Berufungswerber bei objektiver Betrachtung als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhalten hat, da ihm auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht ganz konkreten Vorplanung die Errichtung eines erweiterten Rohbaues auf dem mit Kaufvertrag vom 24. September 1985 erworbenen Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten wurde und er dieses Angebot angenommen hat.

Dabei ist nicht ausschlaggebend, dass sich der Grundstücksübereignungsanspruch gegen den Veräußerer und der Anspruch auf Errichtung des Gebäudes auf den Bauorganisator – also auf zwei zivilrechtlich verschiedene Personen – richtet. Entscheidend ist vielmehr, dass der

den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag in ein Vertragsgeflecht miteinbezogen war, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet war, dem Erwerber als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück in dem zukünftigen Zustand zu verschaffen.

Gemäß § 4 Abs. 2 GrEStG 1955 unterliegen die im Abs. 1 Z 1 lit. a und c, Z 2 lit. a und b, Z 3 lit. a und b, Z 4 lit. b und Z 7 lit. a und b bezeichneten Erwerbsvorgänge mit dem Ablauf von acht Jahren der Steuer, wenn das Grundstück vom Erwerber nicht innerhalb dieses Zeitraumes zu dem begünstigten Zweck verwendet worden ist.

Die im Abs. 1 Z 1 bis 4 und Z 7 bezeichneten Erwerbsvorgänge unterliegen der Steuer, wenn der begünstigte Zweck innerhalb von acht Jahren aufgegeben wird.

Voraussetzung für die Steuerbefreiung nach § 4 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG 1955 ist die "Schaffung" der Wohnstätte durch den Erwerber. "Schaffen" kann nur derjenige, dem alle Rechte und Pflichten des Bauherrn zustehen (VwGH vom 26. 11. 1981, 81/16/0031).

Im gegenständlichen Fall waren aus den dargelegten Gründen die Voraussetzungen für die Zuerkennung der Bauherreneigenschaft für den Berufungswerber nicht erfüllt, da der Wohnhausrohbau nicht von ihm, sondern von der Wohnbaugesellschaft "geschaffen" wurde. Der Wille der Vertragspartner war auf den Erwerb eines bebauten Grundstückes gerichtet, weshalb neben den Grundkosten auch die Hauserrichtungs- und Architektenkosten zu Recht in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer mit einzubeziehen waren.

Da der gegenständliche Wiederaufnahme- und Grunderwerbsteuerbescheid voll und ganz den gesetzlichen Bestimmungen, der Lehre und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht, konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Graz, am 30. Mai 2005