



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch RR Renate Pfändtner, vom 10. Oktober 2002 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Am 14. September 1993 wurde zwischen J.M. und U.M. als Verkäufer und Bw. als Käufer ein Kaufvertrag geschlossen. Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Teile des Vertrages lauten wie folgt:

"1.

*.....kauft und übernimmt von den Ersteren die diesen gehörigen zusammen 501/10.000 Anteile.....an der Liegenschaft EZ 908 KG R.,.....um den vereinbarten Kaufpreis von 1,800.000,00 S.*

*Festgestellt wird, dass auf der kaufgegenständlichen Liegenschaft im Rahmen eines Bauherrenmodelles Reihenhäuser errichtet werden, und entsprechend dem zu errichtenden Wohnungseigentumsvertrag mit den genannten Anteilen das Wohnungseigentum am Reihnhaus Nr. 16 verbunden werden wird. Sohin ist Gegenstand des Kaufvertrages auch der bereits errichtete Rohbau des genannten Reihenhauses Nr. 16.*

.....

8.

*Festgestellt wird, dass die anteiligen Kosten des Geometers, der Kanalerriichtung sowie das für die Errichtung des Rohbaues angefallene Honorar des Architekten bereits von den*

*Verkäufern bezahlt wurden. Die weiteren Architektenkosten werden vom Käufer übernommen. Der Käufer ist in Kenntnis des derzeit gültigen, rechtskräftigen Bebauungsplanes der Gemeinde L. betreffend das anteilig erworbene Grundstück.*

....."

Mit Abgabenerklärung gemäß § 10 GrEStG 1987 vom 14. September 1993 wurde obiger Kaufvertrag bei der Abgabenbehörde erster Instanz angezeigt.

Mit Bescheid vom 13. Oktober 1993 wurde im Hinblick auf obigen Kaufvertrag die Grunderwerbsteuer gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig gemäß § 7 Z 3 GrEStG 1987 mit 3,5 % von der Bemessungsgrundlage in Höhe von 1,800.000,00 S mit 63.000,00 S festgesetzt.

Dies wurde wie folgt begründet:

Die Bemessungsgrundlage sei wie folgt ermittelt worden:

Kaufpreis: 1,800.000,00 S.

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

Mit Ergänzungsvorhalt vom 10. April 1995 wurde Bw. durch die Abgabenbehörde erster Instanz ersucht, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen einzureichen:

1.	Von wem sei das Gebäude geplant worden?
2.	Wie hätte man vom Projekt Kenntnis erlangt?
3.	Von wem und wie sei das Projekt beworben worden?
4.	Gebe es dazu Prospekte oder sonstige Unterlagen? Bitte Vorlage.
5.	Welchen Einfluss hätte Bw. auf die Gesamtkonstruktion genommen?
6.	Wer hätte um Baubewilligung angesucht?
7.	Wem sei die Baubewilligung erteilt worden?
8.	Bitte um Vorlage von Verhandlungsniederschriften der Bauverhandlung.
9.	Hätte eine Bauverpflichtung bestanden? Wenn ja, bitte Vorlage aller diesbezüglichen Treuhand- und Werkverträge.
10.	Sei Bw. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet gewesen? Bitte Vorlage der diesbezüglichen Verträge.
11.	Wem werde von den Baufirmen bzw. den Professionisten Rechnung gelegt und in welcher Form? (Bitte diesbezügliche Unterlagen)

12.	Welche Verträge seien mit dem Bauführer abgeschlossen worden? (Bitte Vorlage)
13.	Sei für die Errichtung bzw. Fertigstellung ein Fixpreis vereinbart worden?
14.	Höhe der vorläufigen Baukosten?
15.	Bitte um Vorlage der Schlussrechnung.
16.	Wann und in welchem Bauzustand sei das Haus übernommen worden? (Bitte detaillierte Angaben bezüglich der seinerzeit noch ausständig gewesenen Bau- und Fertigstellungsarbeiten.

Mit Schreiben vom 24. Juli 1995 wurde wie folgt geantwortet:

1.	Das Gebäude sei von Architekt G.E. geplant worden.
2.	Die Verkäufer, Familie Ri., im Wege der V..
3.	Familie Ri. im Wege der V. bzw. der V.Banken.
4.	Eine Kopie des Verkaufsprospektes der V. werde vorgelegt.
5.	Größtenteils durch Verkaufswerbung der V.Banken.
6.	Die in den Verkaufsprospekten vorgeschlagene Bebauung wäre als unverbindlicher Planungsvorschlag anzusehen gewesen. 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 V., für die Baubewilligung laut Prospekt.
8.	Liege den Parteien derzeit nicht vor und werde nachgereicht.
9.	Die erste Baubewilligung sei der V. erteilt worden (als Vertreter von Frau Ri.), gemäß der in den Prospekten vorgeschlagenen Bebauung. Weitere Baubewilligungen für Änderungen (Austausch des Haustyps, Errichtung einer weiteren Garage, etc.) seien 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 Rechnungen ausschließlich und direkt an die Käufer.
13.	Bauführer wäre die Firma M.H. gewesen. Die Verträge würden vorgelegt werden, wo nicht mehr vorhanden, würden Kopien beigebracht werden.
14.	Unterschiedlich bei den einzelnen Käufern, siehe je 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.

Die Antwort bezog sich auf mehrere Käufer in der Reihenhaussiedlung. Beilagen im Hinblick auf Bw. wurden nicht vorgelegt.

Mit Ergänzungsvorhalt der Abgabenbehörde erster Instanz vom 12. Oktober 1995 wurde Bw. aufgefordert, folgende Unterlagen einzureichen: Kopie des Wohnungseigentumsvertrages, Bauvertrag, Baukosten laut Schlussrechnung, endgültige anteilige Planungskosten. Auf welche Weise sei die Fertigstellung des Hauses erfolgt? Sei Bw. in den Bauvertrag der Veräußerer eingetreten, oder sei ein neuer Bauvertrag abgeschlossen worden?

Mit Schreiben vom 26. November 1995 wurde wie folgt im Hinblick auf mehrere Käufer geantwortet:

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

Die noch fehlenden Unterlagen würden schnellstmöglich beschafft und vorgelegt werden. Es 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 FLD Oberösterreich, 344/1-9/Mü-1993 verwiesen.

Am 28. November 2000 wurde durch die Abgabenbehörde erster Instanz folgender Ergänzungsvorhalt an Bw. gerichtet:

1.	Wie hätte er vom Kaufobjekt Kenntnis erlangt?
2.	Von wem und wie sei das Projekt angeboten oder beworben worden?
3.	Auf welche Weise sei die Fertigstellung des Reihenhauses erfolgt? Wurde in den

	Bauvertrag der Veräußerer mit der Bauunternehmung M.H. eingetreten oder sei ein neuer Bauvertrag abgeschlossen worden? Bitte um Vorlage.
4.	Sei für die Fertigstellung ein Fixpreis vereinbart worden?
5.	Höhe der Fertigstellungskosten (laut Schlussrechnung)?
6.	In welchem Bauzustand sei das Haus übernommen worden? (Bitte detaillierte Angaben bezüglich der seinerzeit noch ausständig gewesenen Bau- bzw. Fertigstellungsarbeiten)
7.	Hätte Bw. mit dem Organisator der Reihenhausanlage, der Firma V., oder mit sonstigen Dritten Vereinbarungen getroffen bezüglich der Übernahme und Fertigstellung des Objektes?

Obiger Ergänzungsvorhalt wurde nicht beantwortet.

Aus der Antwort der Verkäufer J.M. und U.M. auf einen Ergänzungsvorhalt vom 12. Dezember 2000 geht als wesentlich für den vorliegenden Berufungsfall hervor: Der mit der Firma M.H. abgeschlossene Bauvertrag sei von Bw. zwecks Fertigstellung des Reihenhauses übernommen worden.

Hierzu wurde die handschriftliche Anlage zum Bauvertrag vom 2. September 1993 eingereicht:

" IV.

*Der Käufer des Rohbaues Top Nr. 16 als Nachfolger der J.M. und U.M. übernimmt alle Rechte und Pflichten des vorstehenden Bauvertrages gemäß Punkt X.*

*Der Preis für die Fertigstellung wird mit 760.000,00 S inklusive MwSt als Fixpreis vereinbart.*

.....

V.

*J.M. und U.M. treten ohne Ansprüche aus dem Vertrag aus und erklären den hergestellten Rohbau unter Dach mängelfrei.*

....."

Weiters wurde von diesen der von ihnen mit der Firma M.H. am 1. Juli 1992 abgeschlossene Bauvertrag eingereicht. Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Vertragspunkt lauten:

"I.

*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

7. Einreichpläne Architekt 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 L. – R., Bau- und Ausstattungsbeschreibung" zu errichten. Weiter 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, 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 wird ein Betrag von 2,417.400,00 S vereinbart.

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

.....

V.

Abänderungen oder Ergänzungen zu diesem Bauvertrag bedürfen zu ihrer Rechtswirksamkeit grundsätzlich der Schriftform.

.....

VI.

.....

Solange das gegenständliche Bauvorhaben nicht fertig gestellt und nicht abgenommen ist, verpflichten sich die Auftraggeber, ihre Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag nur im Einvernehmen mit dem Auftraggeber an Dritte zu übertragen. Zweck dieser Regelung ist, dass die Durchführung und Fertigstellung des gegenständlichen Bauvorhabens nicht beeinträchtigt oder verzögert wird.

.....

IX:

Der Auftragnehmer leistet Gewähr, dass das von ihm errichtete Bauvorhaben die ausdrücklich bedungenen und gewöhnlich dabei vorausgesetzten Eigenschaften hat.

.....

X.

Die Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag gehen beiderseits auf allfällige Rechtsnachfolger über. Eine Abtretung der Rechte aus diesem Vertrag ganz oder teilweise an

*dritte Personen ist nur unter der Voraussetzung zulässig, dass diese dritten Personen auch die korrespondierenden Pflichten aus diesem Vertrag übernehmen.*

.....

*Sonstige Bestimmungen*

.....

*II. Den Grundverkäufer trifft keinerlei Mithaftung aus den Bestimmungen des abgeschlossenen Bauvertrages.*

....."

Am 10. Oktober 2002 wurde ein endgültiger Grunderwerbsteuerbescheid gemäß § 200 Abs. 2 BAO erlassen. Die Grunderwerbsteuer wurde gemäß § 7 Z 1 GrEStG 1987 mit 3,5 % von der Bemessungsgrundlage in Höhe von 2.560.000,00 S in Höhe von 89.600,00 S festgesetzt.

Dies wurde wie folgt begründet:

Die Bemessungsgrundlage sei wie folgt ermittelt worden:

Grundstückspreis + Rohbau	1.800.000,00 S
restliche Baukosten laut Bauvertrag für Fertigstellung	760.000,00 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 gewesen.

Es wurde Berufung eingereicht mit im wesentlichen folgender Begründung:

Der Bescheid werde vollinhaltlich angefochten.

Es werde beantragt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Das Reihnhaus samt Grundstück sei am 14. September 1993 von J.M. und U.M. zu einem Kaufpreis von 1.800.000,00 S erworben worden. Der damalige Bauvertrag sei zwischen der Firma M.H. und J.M. und U.M. geschlossen worden und mit dem Erwerb des Hauses durch Bw. nicht mitübernommen worden. Somit liege in diesem Falle keine Bauherreneigenschaft mehr vor.

Die Fertigstellung des Hauses sei zum größten Teil in Eigenregie durchgeführt worden, so dass die Baukosten für die Fertigstellung laut Bauvertrag in Höhe von 760.000,00 S nicht als Basis herangezogen werden könnten.

Des Weiteren liege der Kauf des Hauses mittlerweile 9 Jahre zurück und die Frist der Überprüfung laut Grunderwerbsteuergesetz betrage 7 Jahre. Somit liege nach Ansicht des Berufungswerbers bereits Verjährung vor.

Am 2. Juni 2004 wurde die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen.

Dies mit folgender Begründung:

Mit Kaufvertrag vom 14. September 1993 sei der Rohbau des Hauses 16 um einen Kaufpreis von 1,800.000,00 S erworben worden.

Die Beantwortung des Vorhaltes vom 10. April 1995 hätte keinerlei Unterlagen enthalten. Im weiteren Vorhalt vom 12. Oktober 1995 sei darauf hingewiesen worden, dass vom Berufungswerber folgende Unterlagen (Bauvertrag, Baukosten laut Schlussrechnung, endgültige anteilige Planungskosten, anteilige Kanalerichtungskosten) fehlen würden. Erst in der Beantwortung des Vorhaltes vom 28. November 2000, eingelangt am 12. Dezember 2000 seien alle für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer maßgeblichen Umstände dargelegt worden.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO betrage die Verjährungsfrist 5 Jahre.

Mit Verweis auf § 209 Abs. 1 BAO sei die Verjährung auf Grund der Unterbrechungshandlungen nicht eingetreten.

In der handschriftlichen Anlage vom 3. September 1993 zum Bauvertrag vom 1. Juli 1992 sei festgehalten worden, dass der Berufungswerber alle Rechte und Pflichten aus dem Bauvertrag übernehme. Der Preis für die Fertigstellung des Rohbaues sei mit 760.000,00 S inklusive MwSt als Fixpreis vereinbart worden.

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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständige 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 ist. Denn nur die Gesamtheit aller Miteigentümer könne rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willensentschlusses verfügen (vergleiche das Erkenntnis des VwGH vom 29.4.1998, 98/16/0187-0190). Das Vorliegen eines solchen gemeinsamen Beschlusses sei jedoch nicht behauptet worden. Auf Grund der vertraglichen Bindung in das bestehende Konzept der Reihenhausanlage wäre die endgültige Bemessung wie im angefochtenen Bescheid vorzunehmen gewesen.

Mit Schreiben vom 18. August 2004 wurde der Antrag eingereicht, die obige Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Dies mit folgender Begründung:

Der Bescheid werde hinsichtlich der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer angefochten.

Es werde beantragt, die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer laut beiliegender korrekter Schlussrechnung heranzuziehen.

Wie man aus der beiliegenden Schlussrechnung ersehen könne, seien von dem damals vereinbarten Fixpreis Mehr- und Minderleistungen im Nachhinein vereinbart worden. Es sei somit ein endgültiger Betrag von 560.000,00 S an das Bauunternehmen M.H. bezahlt worden. Beigelegt wurde eine Schlussrechnung der Firma M.H. vom 12. Dezember 1994, wonach nach Abzug bzw. Zurechnung von Minderleistungen und Mehrleistungen, ausgehend vom Pauschalpreis, eine Zahlung von 560.000,00 S zu leisten sei.

Am 1. September 2004 wurde obige Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Am 13. Oktober 2004 wurde durch den Senat folgender Ergänzungsvorhalt abgefertigt:

1.	Im Rahmen des Parteiengehörs würden die beiliegenden Schriftstücke übermittelt werden.
2.	<p>Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausführe (siehe auch das Erkenntnis vom 30.5.1994, 93/16/0095), 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 ist. Nur die Gesamtheit aller Miteigentümer könne rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willensentschlusses verfügen.</p> <p>Es würden der Wohnungseigentumsvertrag, der von der gegenständlichen Eigentümergemeinschaft erteilte Auftrag, sowie sämtliche durch diese Eigentümergemeinschaft getragenen Beschlüsse in Kopie einzureichen sein.</p> <p>Es könne nur die Willenseinigung zwischen den Miteigentümern zur gemeinsamen Errichtung der gesamten Anlage unter gemeinsamer Tragung des gesamten Risikos, gemeinsame Erteilung der hierzu 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 Miteigentümergemeinschaft 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).</p> <p>Die Bauherreneigenschaft könne folglich nicht gegeben sein.</p> <p>Es sei dazu Stellung zu nehmen.</p>
3.	Wann sei das gegenständliche Gebäude fertig gestellt worden? Wann sei es vom Berufungswerber bezogen worden?

4.	Die laut Bauvertrag zu diesem gehörigen Schriftstücke: Leistungsverzeichnis vom 6. Juli 1990 und Projektbeschreibung würden einzureichen sein.
5.	Wie der VwGH in ständiger Judikatur ausgeführt habe, seien die im Werkvertrag fix vereinbarten Baukosten in die Bemessungsgrundlage gemäß § 5 GrEStG 1987 einzubeziehen, maßgeblich sei die ursprünglich vereinbarte Gegenleistung (siehe etwa auch das Erkenntnis vom 30.5.1994, 92/16/0144). Im gegenständlichen Fall sei daher der Kaufpreissumme von 1,800.000,00 S ein Fixbetrag aus dem Bauvertrag von 760.000,00 S hinzuzurechnen. Es sei dazu Stellung zu nehmen.

Beigelegt wurden folgenden Schriftstücke:

Der Ergänzungsvorhalt an den Berufungswerber vom 28. November 2000, der Ergänzungsvorhalt an U.M. und J.M. vom 28. November 2000 sowie die Antwort darauf vom 12. Dezember 2000.

Weiters die Rechnung an U.M. und J.M. der Firma M.H. vom 20. September 1993 (Leistungszeitraum 15. September 1992 bis 2. September 1993) über die Errichtung des Reihenhauses Top Nr.16 der Reihenhausanlage K. in Ru. bis Rohbau unter Dach in Höhe von 1,350.000,00 S brutto.

Des Weiteren der handschriftliche Zusatz zum Bauvertrag vom 2. September 1993 zwischen U.M. und J.M. sowie der Firma M.H., unterzeichnet auch vom Berufungswerber.

Beigelegt wurde auch eine Kopie des Bauvertrages zwischen J.M. und U.M. als Auftraggeber und der Firma M.H. Bauunternehmung als Auftragnehmer vom 1. Juli 1992.

Dem Ergänzungsvorhalt beigelegt wurde weiters die Baubeschreibung vom 28. 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.

Es wurde auch 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 m<sup>2</sup> 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."

Dieser Ergänzungsvorhalt wurde vom Berufungswerber nicht beantwortet.

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

#### **Verjährung**

Zum Einen wurde durch den Berufungswerber 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 13. Oktober 1993 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 Abgabeananspruches 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 Abgabeananspruches (§ 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 Abgabeananspruches – Kaufvertrag September 1993 – eine Kette von Unterbrechungshandlungen gefolgt ist, die die Verjährungsfrist von 5 Jahren nicht überschritten hat. Diese können wie folgt aufgelistet werden:

13. Oktober 1993	vorläufiger Grunderwerbsteuerbescheid
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.

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

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).

Auch die gegebenenfalls auf Grund unrichtiger Rechtsansicht durch die Abgabenbehörde erster Instanz an den Berufungswerber 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).

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO beginnt die Verjährungsfrist von neuem zu Laufen mit Ablauf des Jahres, in dem die Unterbrechung eingetreten ist, weshalb die oben angeführte Liste von Unterbrechungshandlungen jeweils zu einer neuerlichen Unterbrechung des Laufes der Verjährungsfrist geführt haben.

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 Kaufvertrag vom 14. September 1993 wurde ein Fixpreis für den zum damaligen Zeitpunkt bereits errichteten Rohbau und 501/10.000 Anteile am Grundstück in Höhe von 1,800.000,00 S vereinbart.

Mit Vereinbarung vom 2. September 1993 trat der Berufungswerber in den Bauvertrag der Voreigentümer ein und vereinbarte einen Fixpreis für die Fertigstellung des Reihenhauses in

Höhe von 760.000,00 S. Dies wurde durch den eingereichten Vertrag bestätigt, der dem Berufungswerber zur Kenntnis gebracht worden ist – die Behauptung in der Berufungsschrift, der Bauvertrag sei nicht übernommen worden, geht folglich ins Leere.

Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten des Gebäudes ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht, wenn der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist (siehe 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 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 (VwGH 6.11.2002, 99/16/0204).

Im gegenständlichen Fall wurde am 14. September 1993 der Kaufvertrag im Hinblick auf die Miteigentumsanteile am gegenständlichen Grundstück sowie den Rohbau abgeschlossen, bereits zuvor, am 2. September 1993, wurde die Übernahme des Bauvertrages mit der Firma M.H. vereinbart. Teil dieses Bauvertrages ist auch die Projektbeschreibung samt Bau- und Ausstattungsbeschreibung. Aus dieser geht eindeutig hervor, dass es sich bei gegenständlichem Projekt um eine Reihenhausanlage 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. Vorliegend ist weiters die Vereinbarung vom April 1990 zwischen der Grundverkäuferin und der T.S., in der die Zurverfügungstellung des Grundstückes zur Errichtung einer Reihenhausanlage mit garantiertem Fixpreis pro m<sup>2</sup> 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 Parteiengehörs dem Berufungswerber nachweislich zur Kenntnis gebrachten – Vereinbarung geht klar der Zusammenhang zwischen dem Verkauf der Grundstücksanteile und der Errichtung der Reihenhausanlage hervor.

Im Schreiben vom 24. Juli 1995 wurde durch den Berufungswerber bestätigt, dass der Auftrag zur Planung der Reihenhausanlage 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. gegeben haben muss.

Die Verkäufer des Rohbaues waren gemäß Punkt X. des von Ihnen mit der Firma M.H. abgeschlossenen Bauvertrages verpflichtet, bei einer Übertragung der Eigentumsrechte auch die Rechte und Pflichten aus dem Bauvertrag zu übertragen. Es war somit dem Berufungswerber nicht möglich, das Grundstück samt Rohbau zu erwerben, ohne an die Fertigstellung des Reihenhauses laut ursprünglichem Bauvertrag gebunden zu sein. Für den 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 der Berufungswerber 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 des Berufungswerbers, dass keine Bauverpflichtung bestanden hätte, ist daher als unrichtig anzusehen und widerspricht den eingereichten Verträgen und vorliegenden Schriftstücken. Dies ist auch daraus ersichtlich, dass im vom Berufungswerber übernommenen Bauvertrag in Punkt II der Baubeginn für das Reihnhaus des Berufungswerbers abhängig gemacht wird vom Verkauf anderer Reihenhäuser – die vollkommene Freiheit, kein oder ein anderes Gebäude zu verwirklichen, war demnach nicht gegeben.

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.

In der Berufungsschrift wurde vom Berufungswerber selbst seine Bauherreneigenschaft verneint.

Werden Miteigentumsanteile an einer Liegenschaft erworben- wie im gegenständlichen Fall eindeutig aus dem Grundstückskaufvertrag hervorgeht, mit denen das Eigentum am Reihenhaus 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 Reihenhauseanlage – durch ein einheitliches Bauvorhaben neu geschaffen wird.

Zum Zeitpunkt des Erwerbes des Rohbaues durch den Berufungswerber war der Wohnungseigentumsvertrag noch nicht abgeschlossen. Vielmehr wurde im Kaufvertrag vom 14. September 1993 darauf verwiesen, dass der Wohnungseigentumsvertrag "zu errichten" sei.

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.

Der geforderte gemeinsame Beschluss im Vorhinein kann folglich nicht gefällt worden sein.

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 Eigentümergemeinschaft nicht ersetzen.

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 V.K. Gruppe einheitlich beworben (siehe Schreiben des Berufungswerbers vom 24. Juli 1995).

Das Vorliegen eines Beschlusses nach oben ausgeführtem Vorbild wurde vom Berufungswerber zudem nicht eingewendet.

Demnach ist der Berufungswerber 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 übernommenem Werkvertrag (fixe, ursprünglich vereinbarte Gegenleistung – siehe auch VwGH 30.5.1994, 92/16/0144, und 6.11.2002, 99/16/0204) sowie die für das Grundstück und den Rohbau vereinbarten Kaufpreiskosten sind deshalb der Bemessungsgrundlage gemäß § 5 GrEStG 1987 zuzurechnen.

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

Linz, am 29. November 2004