



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des CW, H, vom 9. Jänner 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 11. Dezember 2001 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und Grunderwerbsteuer entschieden:

Betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Betreffend die Grunderwerbsteuer wird der Berufung teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wie folgt abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Art	Höhe	Art	Höhe
Gegenleistung	1,011.210,00 S	Grunderwerbsteuer	29.050,35 S das entspricht <b>2.111,17 €</b>

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der festgesetzten Abgabe ist der Begründung zu entnehmen.

## Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 13. Februar 1995 haben die Ehegatten CW und MW das Grundstück 57/37 aus der Liegenschaft EZ 1, KG Hg, im Ausmaß von 338 m<sup>2</sup> von den Ehegatten S um einen vereinbarten Kaufpreis von 362.421,00 S je zur Hälfte gekauft, wobei in Punkt I dritter Absatz des Vertrages ausdrücklich auf die Eigenschaft des Grundstückes als Bauplatz hingewiesen wurde.

Für diesen Rechtsvorgang hat das Finanzamt CW und MW aufgrund ihrer Abgabenerklärung gemäß § 10 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (Gre 1), beim Finanzamt eingelangt am 22. Februar 1995, mit Bescheiden vom 23. März 1995 jeweils Grunderwerbsteuer in Höhe von 6.342,00 S vorgeschrieben.

Aufgrund amtlicher Ermittlungen hat das Finanzamt sodann Kenntnis davon erlangt, dass für die Grundstücke 57/34–37 der Liegenschaft EZ 1, KG Hg, somit auch für die von den Ehegatten W erworbene Parzelle, der Firma C GmbH (im Folgenden nur mehr kurz C genannt) am 2. November 1994 eine Baubewilligung im Rahmen der Errichtung einer Gruppenhausanlage erteilt wurde.

Aus diesem Grund hat das Finanzamt in der Folge ergänzende Erhebungen betreffend die Bauherreneigenschaft der jeweiligen Grundstückserwerber durchgeführt.

Im Zuge dieser Erhebungen hat das Finanzamt die Ehegatten W mit Vorhalt vom 1. Juni 1995 (im Bemessungsakt nicht enthalten) um Beantwortung eines Fragenkataloges bezüglich ihrer Bauherreneigenschaft und um Vorlage zweckdienlicher Unterlagen ersucht.

Daraufhin haben die Ehegatten W am 16. Juni 1995 bekannt gegeben, dass sie von Freunden von dem Projekt erfahren, den Planvorschlag jedoch nicht angenommen hätten. Das Gebäude werde erst geplant, sie würden entscheidenden Einfluss auf die Planung nehmen und selbst um Baubewilligung ansuchen. Ergänzend haben die Ehegatten W ihrem Schreiben Kopien des Planvorschlages C, sowie eine Leistungsbeschreibung für das Bauvorhaben Hg beigelegt.

Überdies hat das Finanzamt mit Erhebungsauftrag vom 10. Juni 1996 gemäß § 143 BAO **Bauakteneinsicht bei der Gemeinde** Hg angeordnet, welche von einem zuständigen Erhebungsorgan am 11. Juni 1996 (und weiters am 21. Oktober 1998) vorgenommen wurde. Im Bericht vom 23. Jänner 2001 über das Ergebnis der Erhebungen (Bemessungsakt OZ 18) ist als Gegenstand der Amtshandlung „Erhebungen für Zwecke der Grunderwerbsteuer, Bauherrenmodell C, Hg II, Bauakteneinsicht“ angeführt und wird zusammenfassend festgehalten, das Reihenhausprojekt Hg II sei in mehreren Bauabschnitten bei der Baubehörde eingereicht worden, die Grundeigentümer hätten C einen Vermittlungsauftrag erteilt, die gegenständlichen Grundstücke seien in den Jahren 1996 bis 2000 verkauft worden. Als

Beilagen werden diverse Kopien aus den Bauakten der Baubehörde und der Vermittlungsauftrag der Ehegatten S an C (vom 4. März 1994) genannt.

Im gegenständlichen Bemessungsakt finden sich unter OZ 19 jeweils die erste Seite von Baubewilligungsbescheid, -ansuchen und Einreichplan betreffend das Reihenhaus der Ehegatten W .

Mit einem weiteren Ergänzungsvorhalt vom 14. März 2001 hat das Finanzamt die Ehegatten W sodann neuerlich ersucht, betreffend die Bebauung ihres Grundstückes Auskunft zu erteilen und Unterlagen, insbesondere Projektierungsbroschüre, Vereinbarungen mit C, Bauvertrag und Schlussrechnung, vorzulegen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes haben die Ehegatten W vorgelegt:

### **Vermittlungsauftrag**

mit welchem C den Ehegatten W das Grundstück Parzelle 57/37, KG Hg, zum Kauf angeboten hat. C erklärt das Grundstück vermitteln zu dürfen, Verfügungsberechtigter der Liegenschaft sei der Verkäufer. Unter „besondere Vereinbarungen“ findet sich in diesem Schriftstück folgende handschriftliche Ergänzung: Familie W ist an die Eigenplanung nicht gebunden. Eigene neue Bauverhandlung wird durchgeführt. Es gibt keine Bindung an ausführende Firmen. Verhandlungen können in Eigenregie geführt werden.

### **Baubewilligung**

Bescheid der Gemeinde Hg, mit welchem aufgrund eines Ansuchens vom 22. Juni 1995 den Ehegatten W für den Neubau eines Reihenhauses, entsprechend dem Bauplan des Planverfassers Firma Baumeister Hh GesmbH (im Folgenden nur mehr kurz H genannt), die Baubewilligung erteilt wird.

### **Schlussrechnung H**

Pauschalpreis lt. Bauvertrag	1,383.333,30 S
Zusatzauftrag für Mehrunterkellerung lt. Bauvertrag	215.429,00 S
Indexaufrechnung	1.692,25 S
Zusatzauftrag vom 22. Februar 1995 Minirolladen	3.997,00 S
Diverse Zusatzaufträge ab August 1995	24.309,15 S
Summe	1,628.760,70 S
+ 20% MwSt	325.752,14 S
Schlussrechnungssumme	1,954.512,80 S

Über Ersuchen des Finanzamtes hat darüber hinaus H am 9. Juli 2001 eine Kopie des mit den Ehegatten W abgeschlossenen Bauvertrages vom 14. Juli 1995 vorgelegt.

Dieser **Bauvertrag** enthält folgende entscheidungswesentliche Regelungen:

Seite 1)

H wird von den Ehegatten W aufgrund der Verkaufsmappe C, samt Leistungsbeschreibung, die Errichtung eines Reihenhauses Haustyp B1 jedoch lt. Planabänderung, mit Garage angebaut, zu einem Pauschalpreis von 1,660.000,00 S inkl. MwSt übertragen. Darin sind neben reinen Baumeisterarbeiten auch Leistungen wie Stiegen, Fenster und Außentüren, Außenverputz, Zimmerer, Dachdecker und Spenglerarbeiten der Baustufe I enthalten.

Seite 2)

Als Sonderleistung zur Baustufe I werden insbesondere die Mehrunterkellerung und die Terrassenausbildung angeführt. Kostenaufkommen für diese Terrassenausführung durch C lt. Zusage (siehe auch Vereinbarung C - H vom 5. Mai 1995). Letztere Vereinbarung ist im Bemessungsakt nicht vorhanden.

Seite 3)

Als Auftragsgrundlage wird unter anderem noch einmal ausdrücklich die Verkaufsmappe C bzw. Vereinbarung C vom 8. Februar 1995 angeführt. H verpflichtet sich, sämtliche Arbeiten und Lieferungen nach den anerkannten Regeln des Handwerks und der Technik, unter Verwendung einwandfreier und zweckmäßiger Materialien herzustellen. Die Fertigstellung ist hinsichtlich Rohbau ohne Außenputz für XII/95 zugesagt. H haftet voll verantwortlich für den Vollzug der gesetzlichen und behördlichen Vorschriften und für die statisch einwandfreie Erstellung des Bauwerks.

Seite 4)

Die Pauschalpreise für die Baustufe I und für Sonderwünsche sind Fixpreise bis 30. April 1996. Danach gelten die Preiserhöhungen gemäß Index des Bautenministeriums. Der Pauschalpreis für Baustufe I wird in Leistungsprozente der Gesamtsumme aufgegliedert, was lediglich zur ungefähren Leistungsabrechnung dient. Es können jedoch einzelne Schritte bzw. deren Preise daraus nicht abgeleitet werden. Die Zahlung erfolgt in Teilrechnungen, welche sich nach Baufortschritt und Leistungsprozente gemäß Anbotspreise ergeben.

Seite 5)

Die bei C geleistete Anzahlung wird bei der Rohbauabrechnung in Abzug gebracht. Nach Fertigstellung der Arbeiten wird eine Schlussrechnung gelegt. Es entfällt eine Abrechnung nach Leistung, da es sich beim vereinbarten Preis um eine Pauschale handelt.

Aufgrund dieser Aktenlage hat das Finanzamt mit Bescheid vom 11. Dezember 2001 das gegenständliche Abgabenverfahren gemäß § 303 BAO wieder aufgenommen und für den Kaufvertrag vom 21. Februar 1995 die Grunderwerbsteuer neu in Höhe von 40.511,00 S festgesetzt. Bei der Berechnung wurden zum bisherigen Kaufpreis für das Grundstück die Baukosten lt. Schlussrechnung (abzüglich Indexaufrechnung) für das von H errichtete Reihenhaus hinzugerechnet.

Zur Wiederaufnahme hat das Finanzamt ausgeführt, diese sei aufgrund der neu hervorgekommenen Tatsache, dass der Erwerber nicht Bauherr sei, gerechtfertigt. Das Fehlen der Bauherreneigenschaft der Erwerber begründet das Finanzamt wie folgt: die Baubewilligung für die Errichtung einer Gruppenhausanlage sei C erteilt worden, mit H sei ein Bauvertrag über die Errichtung eines Reihenhauses basierend auf der Verkaufsmappe C abgeschlossen worden.

Aufgrund von Ermittlungen bei gleichgelagerten Erwerbsvorgängen habe das Finanzamt überdies in Erfahrung gebracht, dass jeder Liegenschaftserwerber dieser Reihenhausanlage mit C einen Vertrag abgeschlossen habe, wonach C die erforderlichen Vorarbeiten in rechtlicher, technischer, wirtschaftlicher und finanzieller Natur in Verbindung mit den damit beauftragten Gewerken in die Wege geleitet habe, um das Bauvorhaben realisieren zu können. Die Reihenhäuserwerber hätten weiters an C ein Anbot auf Erwerb eines Objektes gestellt und ihr Einverständnis erklärt, dass die seitens C namhaft gemachte Baufirma zu den vertraglich bestimmten Preisen und dem Leistungsverhältnis lt. Informationsmappe, welche dem Erwerber bekannt sei, von C namens und Auftrags der Erwerber mit der Errichtung des Reihenhauses beauftragt werde.

Der Bauwerber habe daher nur geringen Einfluss nehmen können und sei somit von einem Erwerbsvorgang eines Grundstückes mit einem darauf zu errichtenden Haus auszugehen.

Gegen diesen Bescheid hat CW, nunmehriger Berufungswerber, =Bw, Berufung eingelegt, weil er sehr wohl Bauherr gewesen sei. Im Bauvertrag mit H werde explizit der Bw und nicht C als Bauherr genannt. Der ursprüngliche Reihenhaustyp sei grundlegend geändert worden, sodass eine erneute Bauverhandlung erforderlich gewesen sei. Die Baubewilligung sei dem Bw erteilt worden. Im Einreichplan werde erneut der Bw als Bauherr genannt. Das tatsächlich gebaute Haus unterscheide sich sowohl im Grundriss als auch in der Raumaufteilung grundlegend von dem ursprünglichen Plan C. Die erhebliche Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung werde auch durch die Schlussrechnung dokumentiert, worin zahlreiche Zusatzaufträge ausgewiesen seien, welche Änderungen gegenüber dem ursprünglichen Plan darstellten.

Diese Berufung hat das Finanzamt dem unabhängigen Finanzsenat (UFS) am 8. November 2004 ohne vorherige Erlassung einer BVE zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 23. Jänner 2007 hat die zuständige Referentin des UFS die Ehegatten W ersucht, betreffend die Bauherreneigenschaft zu folgenden weiteren Fragen Stellung zu nehmen:

Hatte der Bw im Zeitpunkt des Grundkaufs Kenntnis von der geplanten Reihenhausanlage. Für den Fall, dass eine Bebauung im Sinne des Gesamtkonzeptes nicht beabsichtigt gewesen sei, sind Alternativpläne erstellt, mit anderen Baumeistern Verhandlungen geführt und Kostenvoranschläge eingeholt worden. Welche Änderungen gegenüber dem Planvorschlag wurden bei der Bauausführung vorgenommen. Warum wurde die H mit der Bauausführung beauftragt. Wem gegenüber seien Mängel geltend gemacht worden. Worin habe das finanzielle Risiko bestanden.

In Beantwortung dieses Vorhalts hat der Bw dargelegt, dass er im Zeitpunkt des Grundkaufes Kenntnis von der geplanten Reihenhausanlage gehabt habe. Er habe sich auf Grund der günstigen Lage des Grundstückes für dessen Erwerb entschieden. Die Beteiligung an einem Reihenhausprojekt oder der Bau einer Doppelhaushälfte sei aus finanziellen Gründen immer beabsichtigt gewesen. Die von C geplante Form der Bebauung sei für die Zwecke des Bw jedoch nicht geeignet gewesen, konkret sei die Zahl der Kinderzimmer zu gering gewesen. Der Bw habe das Grundstück von der Familie S mit einem eigenständigen Kaufvertrag erworben, um darauf ein neues und von dem ursprünglich von C geplanten Reihenhaus gänzlich verschiedenes Reihenhaus zu bauen. Entsprechend sei ein neuer Plan erstellt, eingereicht und von der Baubehörde genehmigt worden.

Nachdem der Bw von H einen neuen Plan für die Bebauung habe erstellen lassen und dieser seinen Vorstellungen entsprochen habe, hätte er keinen Grund für einen Alternativplan gesehen. Darüber hinaus sei H von einem Freund empfohlen worden, welcher auch den Kostenvoranschlag geprüft und keinen Grund für weitere Verhandlungen mit alternativen Anbietern gesehen habe. Natürlich habe der Bw von der Existenz gewisser Einschränkungen durch Bebauungsvorschriften und Sachzwänge, wie etwa First-Ausrichtung und Dachform, gewusst. Die verwirklichte Neuplanung unterscheide sich vom Planvorschlag der C vollständig, sowohl was die verbaute Gesamtfläche, die Form der Bebauung (Außenansicht), als auch die Innenplanung (Zimmeraufteilung) anbelange.

Der Bw sei gegenüber den bauausführenden Subunternehmern hinsichtlich Auswahl, Vertragsschluss und Rechnungslegung als alleiniger Bauherr aufgetreten und habe die Bauaufsicht geführt.

Ein Pauschalpreis sei nur aus Wirtschaftlichkeitsgründen vereinbart worden und wäre der Bw aus damaliger Sicht bei jedem Bauprojekt so vorgegangen. Allerdings hätten ursprünglich im Vertrag unzureichend fixierte Leistungen in etlichen Fällen gegen Aufpreis modifiziert werden müssen, sodass insofern ein finanzielles Risiko verblieben sei.

Zum Beweis hat der Bw den Einreichplan vom 2. Juni 1995 für das tatsächlich realisierte Reihenhäuser angeschlossen.

Letztendlich hat die Referentin aus gleichgelagerten Berufungsakten in Zusammenhang mit der Reihenhäuseranlage Hg noch die folgenden Dokumente, welche für den gegenständlichen Fall von Interesse sind, ausgehoben und ihrer Entscheidung zugrunde gelegt:

Baubewilligung für C vom 2. November 1994 für eine Gruppenhäuseranlage auf den Grundstücken 57/34 bis 37 entsprechend einem Bauplan des Mag. Arch. D und

Verhandlungsschrift über die Bauverhandlung hinsichtlich der Bauvorhaben auf ebendiesen Grundstücken vom 10. Juli 1995, wobei ein Vertreter C als Beteiligter anwesend war und der Bw als Antragsteller aufscheint. Als Planverfasser und Bauführer wird H genannt.

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

Wiederaufnahme des Verfahrens:

Wenn auch der Bw in seiner Berufungsschrift nicht ausdrücklich die Wiederaufnahme des Verfahrens anführt, so ergeben sich doch Anhaltspunkte für eine solche Absicht, weil das Finanzamt als neue Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO die fehlende Bauherreneigenschaft des Bw gewertet hat und letzterer sich in seiner Berufung hauptsächlich gegen diesen Umstand wendet.

Nach § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und deren Kenntnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Bauherr eines Hauses ist eine Eigenschaft, die einer Person bei der Errichtung eines Bauwerkes zukommt. Ob jemand diese Eigenschaft zukommt, ist eine Sachverhaltsfrage und keine Rechtsfrage. Somit kommt der Frage nach der Bauherreneigenschaft eine wesentliche Bedeutung zu, ob ein Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO vorliegt oder nicht.

Der Tatbestand des § 303 Abs. 4 BAO ist verschuldensneutral formuliert. Selbst wenn die Behörde ein Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen im Erstverfahren vorzuwerfen wäre, bildet die spätere Feststellung (der fehlenden Bauherreneigenschaft) einen Wiederaufnahmegrund.

Nach der Aktenlage wurde die Frage der Bauherreneigenschaft im Grunderwerbsteuerbescheid vom 23. März 1995 nicht behandelt, es ist lediglich eine Festsetzung auf Grund der

Abgabenerklärung gemäß § 10 GrEStG erfolgt. Hinweise auf das Fehlen der Bauherreneigenschaft haben sich erst später durch diverse Erhebungen des Finanzamtes ergeben (insbesondere die Bauakteneinsicht am 11. Juni 1996). Die Tatsache der fehlenden Bauherreneigenschaft ist daher nach Bescheiderlassung neu hervorgekommen, die Kenntnis der Umstände hätte jedoch einen im Spruch anders lautenden Bescheid (Einbeziehung des Kaufpreises für das Reihenhaus in die Bemessungsgrundlage) herbeigeführt. Die Wiederaufnahme des Verfahrens ist daher zu Recht erfolgt.

Grunderwerbsteuerfestsetzung im wieder aufgenommenen Verfahren:

Der Grunderwerbsteuer unterliegen Kaufverträge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen. Die Steuer ist vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Nach § 5 Abs. 1 Z1 GrEStG ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein.

Besteht zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren, die zukünftige Bebauung des Grundstückes betreffenden Verträgen mit Dritten ein **sachlicher Zusammenhang**, so ist für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung das Grundstück in bebaute Zustand maßgeblicher Gegenstand des Erwerbsvorganges.

Gegenstand ist das Grundstück in bebaute Zustand auch dann, wenn die Verträge durch den Willen der Parteien zwar nicht rechtlich miteinander verknüpft sind, zwischen den Verträgen jedoch ein so enger tatsächlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält.

Es kommt nämlich nicht darauf an, dass über den Grundstückskauf und die Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden mit mehreren Vertragspartnern des Erwerbers abgeschlossen wurden, weil nicht die äußere Form der Verträge, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise iSd. § 21 BAO zu ermitteln ist, maßgebend ist.

Zur grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung gehören in diesen Fällen Leistungen, die der Erwerber an den Grundstücksveräußerer oder an Dritte neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag gewährt, um das Eigentum an dem Grundstück in seinem zukünftigen bebauten Zustand zu erwerben.



Solche Leistungen an Dritte sind insbesondere die an einen vom Veräußerer des Grundstückes verschiedenen Errichter des Gebäudes bezahlten Baukosten. Ist daher der Grundstückserwerber – bezogen auf den maßgeblichen Zeitpunkt des Vertragsabschlusses – aufgrund einer konkreten Vorplanung an ein bestimmtes durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, so ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen.

Wesentlich in diesem Zusammenhang ist, ob der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist dann der Fall, wenn dem Grundstückserwerber auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten wird und er dieses Angebot annimmt, ohne dass es übrigens darauf ankommt, ob tatsächlich oder rechtlich auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können.

Im vorliegenden Berufungsfall gilt es zunächst festzustellen, ob der für die Einbeziehung der Gebäudekosten in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage geforderte enge (rechtliche oder tatsächliche) sachliche Zusammenhang zwischen dem Grundstückskauf und der Errichtung des Reihenhauses tatsächlich besteht.

Treten auf der Veräußererseite mehrere Firmen als Vertragspartner auf, die untereinander nicht verbunden sind, liegt ein enger sachlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen vor, wenn die Personen durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss des Grundstückskaufvertrages und der auf Bebauung gerichteten Verträge hinwirken.

Ein solches abgestimmtes Verhalten zwischen Verkäufern, C und H ist aufgrund des aktenkundigen Sachverhaltes hinsichtlich des Gesamtprojektes Hg im gegenständlichen Fall jedenfalls anzunehmen. Besonders die Vielzahl gleichartiger Vertragsgestaltungen - mit den gleichen beteiligten Firmen - bei benachbarten Objekten legen die Vermutung nahe, dass von einem zufälligen Zusammentreffen von Grund- und Hauskauf nicht gesprochen werden kann.

Die von der höchstgerichtlichen Judikatur geforderte Erkennbarkeit eines Vertragsgeflechtes auf der Veräußererseite, welches dem Erwerber einen Grundstückserwerb in bebautem Zustand verschaffen soll, ist überdies daraus ersichtlich, dass sowohl zwischen den Verkäufern S und C ein Vermittlungsauftrag bestand als auch der Bw mit C einen Vermittlungsauftrag für das Grundstück geschlossen hat und der mit H abgeschlossene Bauvertrag wiederum auf die Verkaufsmappe C Bezug nimmt.

Nicht zuletzt wurde das gegenständliche Reihenhausesprojekt lt. Verhandlungsschrift vom 10. Juli 1995, ausgehend von einer bereits mit Bescheid vom 2. November 1994 bewilligten Anlage im Rahmen des verdichteten Flachbaues, lediglich in abgeänderter Form (generelle

Reduktion um ein Geschoss und in Einzelfällen eine Änderung der Raumaufteilung) als Gesamtprojekt mit einheitlichem Erscheinungsbild verwirklicht.

Es liegt aber in der Natur eines Gesamtprojektes, dass keine vollkommene Freiheit besteht, kein oder ein anderes Gebäude zu errichten. Im gegenständlichen Fall war der Bw schon alleine wegen der Kleinheit der erworbenen Grundfläche (338 m<sup>2</sup>) gezwungen, sich der Gesamtanlage einzugliedern. Wie der Bw darüber hinaus selbst ausführt, war er bei Verwirklichung seines Bauvorhabens durch Bebauungsvorschriften und Sachzwänge an Vorgaben gebunden.

Diesbezüglich hat der Bw jedoch in seiner Stellungnahme vom 28. Februar 2007 dargelegt, dass er bereits im Zeitpunkt des Grundkaufes Kenntnis von der geplanten Reihenhausanlage hatte und die Beteiligung an einem Reihenhausprojekt oder der Bau einer Doppelhaushälfte aus finanziellen Gründen immer beabsichtigt gewesen sei. Die Existenz von Einschränkungen sei ihm bei der grundsätzlichen Entscheidung, ein Reihenhaus oder eine Doppelhaushälfte zu realisieren, bekannt gewesen. Im gegenständlichen Fall seien jedoch die Rahmenbedingungen akzeptabel gewesen.

Die tatsächliche Eingliederung des Bw in das Reihenhausprojekt der C wird aber vor allem dadurch dokumentiert, dass die

**Bauverhandlung** für alle Reihenhauserwerber der Parzellen 57/34 bis 39 gleichzeitig am 10. Juli 1995 durchgeführt wurde, dabei alle Baukörper einheitlich befundet wurden und lt. Verhandlungsschrift der Typenübersichtsplan der Reihenhausanlage Grundlage jedes Einreichprojektes darstellt!

Weiteres wesentliches Indiz für die Eingliederung des Bw in das Rahmenprojekt ist auch die Textierung im

**Bauvertrag** mit H vom 14. Juli 1995, wo der H die Errichtung eines Reihenhauses Haustyp B1 auf Grund der Verkaufsmappe C, jedoch lt. Planabänderung, übertragen wird. Unter Auftragsgrundlagen wird darin noch einmal auf die Verkaufsmappe C bzw. auf eine Vereinbarung C vom 8. Februar 1995 verwiesen. Des Weiteren wird darin vereinbart, dass für die Terrassenausführung C lt. Zusage aufkomme.

Wenn auch dem Finanzamt die Vereinbarung des Bw mit C vom 8. Februar 1995, auf die der Bauvertrag Bezug nimmt, nicht vorliegt, so ist aus den Bemessungsakten der Erwerber von Nachbargrundstücken der Reihenhausanlage der Inhalt gleichartiger Verträge bekannt. Sie enthalten ein Anbot an C auf Erwerb eines Reihenhausobjektes lt. Informationsmappe und das Einverständnis, dass die seitens C namhaft gemachte Baufirma mit der Errichtung des Reihenhauses beauftragt wird.

Es mag dahin gestellt bleiben, ob auch der Bw eine derartige Vereinbarung mit C getroffen hat, da der Bw in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ohnedies **tatsächlich** in das vorgegebene Reihenhausprojekt eingebunden war. Allerdings spricht insbesondere der Passus des Bauvertrages, wonach die bei C geleistete Anzahlung bei der Rohbauabrechnung in Abzug gebracht wird, sehr für das Vorliegen einer bereits vor Unterzeichnung des Grundstückskaufvertrages eingegangenen vertraglichen Beziehung zu C.

Hingewiesen sei noch auf ein Detail, welches die grundsätzliche und frühe Einbindung des Bw in das Gesamtprojekt dokumentiert: Der Bw hat H bereits am 22. Februar 1995 (drei Monate vor der Bauverhandlung) einen Zusatzauftrag für Minirolläden erteilt.

Damit ergibt sich aber, dass der Grundstückserwerb und der Erwerb des Hauses in einem derart engen tatsächlichen, sachlichen Zusammenhang stehen, dass ein einheitlicher Vorgang anzunehmen ist. Daran ändert auch die Ergänzung im Vermittlungsauftrag nichts, wo unter „besondere Vereinbarungen“ eine Bindung an die Eigenplanung C und an ausführende Firmen ausgeschlossen wird.

Es ist vielmehr davon auszugehen, dass im Zeitpunkt des Grundkaufes bereits die Absicht des Bw darauf gerichtet war, ein im Wesentlichen bereits vorgeplantes, jedoch noch zu errichtendes Wohnhaus, bzw. ein bebautes Grundstück zu erwerben.

Dem dagegen erhobenen Berufungsvorbringen, der Bw sei selbst Bauherr des auf dem erworbenen Grundstück zu errichtenden Gebäudes gewesen, ist entgegenzuhalten:

Ob ein Grundstückserwerber als Bauherr eines darauf zu errichtenden Gebäudes anzusehen ist, ist an Hand einer Mehrzahl von Kriterien zu beurteilen. Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist der Erwerber einer Liegenschaft nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- 1) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- 2) das Baurisiko zu tragen hat, und
- 3) das finanzielle Risiko tragen muss.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Ad 1) Bei der Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Hauses ist entscheidend, ob dem Abgabepflichtigen das Recht und die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zugestanden werden.

Bereits mit Bescheid vom 2. November 1994 hat die zuständige Baubehörde der C aufgrund der Planung durch Architekt Mag. D die Baubewilligung zur Errichtung einer

Gruppenhausanlage erteilt. Der Bw konnte auf diese Vorplanung keinen Einfluss nehmen, da zum Zeitpunkt des grunderwerbsteuerlich maßgeblichen Grundstückserwerbes die Projekterstellung bereits abgeschlossen war, sodass bereits Einreichplan und eine Baugenehmigung vorlagen. Auch wenn im Zuge der tatsächlichen Bauausführung teilweise Änderungen des bewilligten Bauvorhabens vorgenommen wurden und daher eine Planauswechslung und eine neuerliche Baubewilligung erfolgten, ist zum Zeitpunkt des Erwerbsvorganges ein bereits fertig konzipiertes und mit einer Baubewilligung ausgestattetes Gesamtbauprojekt vorgelegen.

Selbst für den Fall, dass dem Bw der Baubewilligungsbescheid vom 2. November 1994 bzw. der ursprüngliche Bauplan nicht bekannt gewesen sind, so hatte er dennoch lt. eigenen Angaben Kenntnis der in der Projektbroschüre der C dargestellten Bebauungsvariante.

Der Bw bringt in seiner Berufung vor, dass sich der von ihm verwirklichte Einreichplan vollständig vom ursprünglichen Planvorschlag der C unterscheide, sowohl was die verbaute Gesamtfläche, die Außenansicht, als auch die Innenplanung anbelangt.

Diesbezüglich kann auf diverse Judikate des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen werden, in denen er weder Änderungen in der Raumaufteilung, noch eine Eigengestaltung der Innenräume für wesentlich erachtet hat (VwGH vom 26. März 1992, 90/16/0211, 0212; VwGH vom 24. März 1994, 93/16/0168).

Änderungen der Baustoffe, an Loggien oder Balkonen sind nach Ansicht des VwGH ebenso in Bezug auf die Bauherreneigenschaft unwesentliche Details (VwGH vom 26. Jänner 1989, 88/16/0132-0137)

Auch das Versetzen von Zwischenwänden, der Ersatz eines Fensters durch eine Tür auf die Terrasse oder Änderungen der Fensteranzahl sind nicht als wesentlich zu betrachten (VwGH vom 17. Oktober 2001, 2001/16/0230, 0231).

In einer Vergrößerung des Kellers oder einem Hinzufügen eines Wintergartens hat der VwGH ebenso wenig eine wesentliche Einflussnahme auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion erblickt (VwGH vom 16. November 1995, 93/16/0017).

Nicht zuletzt ist der VwGH davon ausgegangen, dass eine Einflussnahme des Erwerbers auf die Größe, den Grundriss und die Auswahl des Baustoffes der Annahme eines Zusammenhangs zwischen Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung nicht entgegen steht (VwGH vom 30. September 2004, 2004/16/0081).

Vergleicht man den Planvorschlag der C für das Haus Typ B1 (Bemessungsakt OZ 9) mit dem tatsächlich ausgeführten Bauplan des Bw (vom Bw vorgelegt am 5. März 2007), so ergeben sich keine Unterschiede in den Außenabmaßen des Erdgeschosses (beide Projekte 10 mal 10 m). Allerdings wurde der Keller des Hauses gegenüber dem Planvorschlag ca. verdoppelt. Die Garage ist in beiden Projekten außen seitlich angebaut. Die Raumaufteilung im Erdgeschoss

wurde nur den Ess-Kochbereich betreffend verändert. Im Dachgeschoss wurde im Wesentlichen durch Verzicht auf einen Balkon (5,5 m<sup>2</sup>) ein Abstellraum gewonnen. Im Übrigen ist die Anzahl der Zimmer je Geschoss gleich geblieben. Die Nordansicht weist nunmehr gegenüber dem Planvorschlag ein Fenster weniger auf und es führt eine Tür in die Garage. Die Südansicht unterscheidet sich ebenfalls nur unwesentlich vom Planvorschlag; ein Fenster wurde durch eine Tür ersetzt, die Überdachung der Terrasse und der Balkon über der Eingangstür sind weggefallen.

In Anlehnung an die dargestellte Judikatur war die Einflussnahme des Bw auf die bauliche Gestaltung demnach nicht ausreichend, um seine Bauherreneigenschaft zu begründen. Darüber hinaus ist im vorliegenden Baubewilligungsbescheid lediglich von „Projektänderungen“ die Rede, welche ebenfalls gegen die Planung und Errichtung eines gänzlich anderen Projektes sprechen.

Soweit der Bw darauf hinweist, dass ausschließlich er selbst der Baubehörde gegenüber als Bauwerber aufgetreten sei, ist ihm entgegenzuhalten, dass der Begriff Bauherr im Baurecht nicht ident mit jenem im Grunderwerbsteuerrecht ist. Daher ist die Abgabenbehörde nicht daran gebunden, wenn die Baubehörde den Steuerpflichtigen als Bauwerber zur Kenntnis nimmt.

Ad 2) Das Baurisiko trägt, wer den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist. Werden Mängel am Bauwerk ausschließlich gegenüber dem Generalunternehmer, nicht aber gegenüber den ausführenden Unternehmen gerügt, und hat der Erwerber keinen Anspruch auf Aufgliederung und Rechnungslegung, so kann daraus der Schluss gezogen werden, dass der Erwerber das Baurisiko nicht getragen hat (vgl. VwGH vom 12. November 1997, 95/16/0176).

Wenn auch der Bw in seiner Stellungnahme behauptet, gegenüber den bauausführenden Subunternehmen als alleiniger Bauherr aufgetreten zu sein, so mag dies auf die Baustufen II und III zutreffen, welche aber nicht Gegenstand des bekämpften Bescheides waren. Der Leistungsumfang lt. Bauvertrag mit H hat neben reinen Baumeisterarbeiten jedoch beispielsweise auch Fenster und Außentüren sowie Dachdecker- und Spenglerarbeiten umfasst, welche im Pauschalpreis enthalten waren, sodass keine getrennte Rechnungslegung stattfand und für welche der Bw nach seinen eigenen Angaben Mängel H gegenüber geltend zu machen hatte.

Ist im Übrigen der Vertragspartner ein Organisator oder, wie im vorliegenden Fall, die vom Organisator namhaft gemachte Baufirma, und wird an diese Personen das Risiko der planmäßigen Ausführung überwält, dann spricht das gegen die Bauherreneigenschaft des Erwerbers. In diesem Sinn hat lt. Bauvertrag sowohl das zeitliche als auch das qualitative Risiko voll und ganz H getragen.

Ad 3) Gerade eine Fixpreisvereinbarung wird als ein wesentliches Indiz für das Nichtvorliegen der Bauherrenstellung angesehen. Auf Grund der vorliegenden Fixpreisvereinbarung gehen Kostensteigerungen während der vereinbarten Zeit nicht zu Lasten des Bw, auch wenn die Tragung des Baukostenindexrisikos ab 1. Mai 1996 vereinbart war. Dass sich bei Abweichungen von der vertraglich vorgesehenen Standardausführung Preisänderungen ergeben, liegt in der Natur der Sache und ändert nichts an der grundsätzlichen Kalkulierbarkeit für den Erwerber. Ausdrücklich war im Bauvertrag vorgesehen, dass eine Abrechnung nach Leistung entfällt, da es sich beim vereinbarten Preis um ein Pauschale handle.

Da die für die Bauherreneigenschaft sprechenden Kriterien überdies kumulativ vorliegen müssen, ist es nicht von Belang, wenn einzelne Indizien weniger stark ausgeprägt sind. In einer Gesamtbetrachtung ist jedenfalls davon auszugehen, dass der Bw nicht Bauherr hinsichtlich des auf dem erworbenen Grundstück errichteten Reihenhauses war.

Dem Berufungsbegehren kommt daher dem Grunde nach keine Berechtigung zu, die Berufsbehörde hat allerdings die Pflicht, den angefochtenen Bescheid in jede Richtung zu überprüfen und allenfalls entsprechend abzuändern.

Deshalb ist der bekämpfte Bescheid insofern zu berichtigen, als bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer die Kosten für Zusatzaufträge, die im Pauschalpreis lt. Bauvertrag nicht enthalten waren, in die Bemessungsgrundlage mit einbezogen worden sind. Gerade weil 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 wurde, kann nur der Fixpreis für die Ermittlung der Gegenleistung herangezogen werden.

Nur dieser vereinbarte Fixpreis ist vom gegenständlichen Vertragsgeflecht erfasst. Aufwendungen, die der Bw in der Folge für Veränderungen oder Verbesserungen an dem Haus getätigt hat und die erst nach der Auftragserteilung gesondert angeboten wurden, können daher nicht in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage mit einbezogen werden (vgl. VwGH vom 30. Mai 1994, 92/16/0144).

In die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage sind daher lediglich die Grundstückskosten (362.421,00 S) und der vereinbarte Fixpreis (1.660.000,00 S) einzurechnen; nachträglich entstandene Mehr- oder Minderkosten für Veränderungen oder Verbesserungen an dem Haus sind außer Ansatz zu lassen.

Die Bemessungsgrundlage und die Grunderwerbsteuer berechnen sich daher wie folgt:

Grundstückskosten	362.421,00 S
-------------------	--------------

Errichtungskosten Reihenhause (Pauschalpreis)		1,660.000,00 S
Summe		2,022.421,00 S
Bemessungsgrundlage	davon 1/2	1,011.210,00 S
Grunderwerbsteuer	3,5 %	35.392,35 S
Abzüglich GrEST lt. Erstbescheid vom 23. März 1995		6.342,00 S
Nachforderung		29.050,35 S
	entspricht	2.111,17 €

Nicht zuletzt bleibt noch von Amts wegen zu prüfen, ob hinsichtlich des Abgabeananspruches nicht zwischenzeitig Verjährung eingetreten ist. Die maßgeblichen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (BAO) enthalten folgende Regelungen:

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO verjährt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, innerhalb von fünf Jahren.

Die Verjährung beginnt mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO).

In § 209 Abs. 1 BAO in der derzeit anzuwendenden Fassung des BGBl. I 2004/180 wird bestimmt, dass sich die Verjährungsfrist um ein Jahr verlängert, wenn innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeananspruches von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Gemäß Abs. 3 dieser Bestimmung verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabeananspruches.

Diese Bestimmung ist grundsätzlich ab 1. Jänner 2005 anzuwenden. Allerdings ist durch die im § 323 Abs. 18 vorletzter Satz BAO enthaltene Übergangsbestimmung sichergestellt, dass eine Abgabefestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, auch dann noch erfolgen darf, wenn aus der Sicht der neuen Rechtslage der mit Berufung angefochtene Bescheid nach Verjährungseintritt erlassen wurde (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 209 Tz. 48).

Dies bedeutet, dass die neuen verkürzten Verjährungsfristen im Berufungsverfahren dann nicht schlagend werden, wenn die Abgabefestsetzung des Erstbescheides innerhalb der damaligen gesetzlichen Bestimmungen zulässig war.

Nach § 209 Abs. 1 BAO in der alten Fassung wurde die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches von der Abgabenbehörde nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, begann die Verjährung neu zu laufen. Nach § 209 Abs. 3 BAO verjährte das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens 15 Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches.

Unterbrechungshandlungen mussten nicht gegen den Abgabenschuldner selbst gerichtet sein und mussten der schließlich als Abgabenschuldner in Anspruch genommenen Person auch nicht zur Kenntnis gelangt sein. Die Amtshandlung konnte eine jedermann gestattete Tätigkeit sein.

Unzweifelhaft ist der Abgabenanspruch hinsichtlich der Grunderwerbsteuer durch den Grundstückserwerb des Bw mit Kaufvertrag vom 13. Februar 1995 entstanden und hat daher die Verjährung im gegenständlichen Fall mit Ablauf des Jahres 1995 zu laufen begonnen.

Nach der Aktenlage hat das Finanzamt sodann innerhalb der 5-jährigen Verjährungsfrist, am 11. Juni 1996 eine Unterbrechungshandlung (Bauakteneinsicht) gesetzt, sodass die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres, in dem die Unterbrechung eingetreten ist (Ende 1996) neu zu laufen begonnen hat und am 31. Dezember 2001 geendet hätte. Der Bescheid vom 11. Dezember 2001 ist daher noch rechtzeitig vor Eintritt sowohl der fünfjährigen als auch der absoluten Verjährung ergangen und war nach der damaligen Rechtslage zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, am 26. Juni 2007