



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des DI WS, geb. X, Adresse, vertreten durch Leitner + Leitner GmbH & Co KEG, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 4040 Linz, Ottensheimerstraße 30, 32, 36, vom 11. Jänner 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr, vertreten durch RR Renate Pfändtner, vom 12. Dezember 2001 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und Grunderwerbsteuer im wiederaufgenommenen Verfahren entschieden:

- 1.) Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 der Bundesabgabenordnung (BAO) wird als unbegründet abgewiesen.
- 2.) Der Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid im wiederaufgenommenen Verfahren wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird dahin gehend abgeändert, als die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Z 3 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) mit 3,5 % der Bemessungsgrundlage in Höhe von 2.127.508,00 S mit 74.463,00 S (entspricht 5.411,44 €) festgesetzt wird.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage ist der Begründung zu entnehmen.

## Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 24./27. Mai 1995 erwarb DI WS (in der Folge kurz: Bw) von den Ehegatten KS und MS das Grundstück 57/38, Grundbuch H, im Ausmaß von 270 m<sup>2</sup> um den vereinbarten Kaufpreis von 289.508,00 S.

Mit Bescheid vom 19. Juli 1995 schrieb das Finanzamt dem Bw, ausgehend vom Grundkaufpreis, 3,5 % Grunderwerbsteuer in Höhe von 10.133,00 S vor.

Mit Ergänzungsersuchen vom 14. März 2001 ersuchte das Finanzamt den Bw um Bekanntgabe diverser Umstände in Zusammenhang mit einem auf dem erworbenen Grundstück errichteten Haus bzw. um Vorlage eines Lageplans, einer Projektierungsbrochure und der Endabrechnung.

Der Bw führte dazu aus, dass er im Jahr 1993 im Softwarepark H1 eine Zweigstelle seiner Firma (Programmierfabrik) errichtet habe. Aus diesem Grund habe er sich entschlossen, im räumlichen Umfeld des Softwareparks einen Grund zu erwerben und darauf ein Haus zu errichten. Durch Gespräche mit dem Bürgermeister habe er von der Möglichkeit eines Grundstückserwerbes von der Familie S erfahren. Der Erwerb eines Grundstücksanteiles sei aber nur über die Fa. C möglich gewesen, die das Alleinvermittlungsrecht gehabt habe. Zum Erwerbszeitpunkt sei diese Liegenschaft bereits parzelliert gewesen. Auf Grund eines vom Bw persönlich beim Gemeindeamt abgegebenen Ansuchens sei ihm am 13. Juli 1995 die Baubewilligung für die Errichtung eines Reihenhauses erteilt worden. Der einreichende Architekt sei das R aus W gewesen, welchen er mit der Planung, Ausschreibung und Bauüberwachung des Reihenhauses beauftragt habe. Im Juni 1995 sei die Fa. HH beauftragt worden, den Rohbau gemäß dem Plan des Architekten zu errichten. Weitere ausführende Professionisten seien die Fa. X1 aus W für Gas- und Wasserinstallationen, die Fa. X2 aus P für Zimmermanns- und Dachdeckerarbeiten, die Fa. X3 aus H2 für Elektroinstallationen und die Fa. X4 für Estrich, um nur einige zu nennen, gewesen. Sämtliche Professionisten seien durch Ausschreibungen des Architekten ermittelt und im Namen des Bw und auf dessen Rechnung beauftragt worden. Das Gebäude sei auf eigene Rechnung und Gefahr erbaut und das Baugeschehen zu jeder Zeit beherrscht worden. Auf die bauliche Gestaltung sei insoweit Einfluss genommen worden, als das Architektenbüro R mit der Planung eines den Vorstellungen des Bw entsprechenden Bauprojektes beauftragt worden sei. Der Bw habe auch das Bauherrenrisiko getragen, da er den bauausführenden Unternehmen gegenüber stets unmittelbar berechtigt und verpflichtet gewesen sei und das finanzielle Risiko getragen habe.

Diesem Schreiben fügte der Bw den Baubewilligungsbescheid, den Einreichplan und die Schlussrechnung der Fa. HH bei.

Die Baubewilligung wurde dem Bw mit Bescheid vom 13. Juli 1995 erteilt. Im Bescheid findet sich unter "Bedingungen und Auflagen" ein Hinweis auf im Befund der Verhandlungsschrift beschriebene Projektänderungen.

Während die dem Antwortschreiben ebenfalls angeheftete Verhandlungsniederschrift vom 10. Juli 1995 als Planverfasser und Bauführer die Fa. HH aufweist, scheint auf dem am 13. Juli 1995 baupolizeilich genehmigten Bauplan als Planverfasser R auf. Als Bauherr ist der Bw genannt, das Bauvorhaben ist als "Reihenhaus, Gruppenhausanlage" bezeichnet.

Die Schlussrechnung vom 19. Dezember 1996 enthält einen Pauschalbetrag laut Bauvertrag in Höhe von 1,308.333,33 S netto sowie diverse Zu- und Abrechnungen für Zusatzaufträge bzw. den Entfall dort näher angeführter Leistungen. Die Bruttoschlussrechnungssumme lautet auf 1,961.551,07 S.

Über entsprechendes Ersuchen des Finanzamtes legte die Fa. Baumeister HH Hoch- und Tiefbau GmbH & Co KG eine Kopie des mit dem Bw abgeschlossenen Bauvertrages vor.

Diesem am 20. Juni 1995 zwischen dem Bw als Auftraggeber und Baumeister HH als Auftragnehmer abgeschlossenen Bauvertrag ist im Wesentlichen zu entnehmen, dass der Bw dem Auftragnehmer auf Grund der Verkaufsmappe der Fa. C, samt Leistungsbeschreibung, die Errichtung eines Reihenhauses in H1, Haustyp A, mit integrierter Garage auf der Parz. Nr. 57/38 mit den nachfolgend näher dargestellten Leistungen für die Baustufe I, zu einem Pauschalpreis von 1,570.000,00 S inkl. MwSt. übertrage. Für die in der Verkaufsmappe der Fa. C aufscheinende Ausführung (eineinhalb Geschoße EG und ausgebautes DG) sei derzeit bereits eine Baubewilligung vorhanden. Auf Grund von Änderungen werde eine zweite Bauverhandlung stattfinden.

Der Vertragspunkt "Sonderwünsche" weist darauf hin, dass dann, wenn im Zuge dieser Bauverhandlungen Änderungen notwendig würden, die im Pauschalpreis noch nicht berücksichtigt seien, diese entsprechend den Mehr- oder Minderaufwendungen gesondert angeboten würden. Die zusätzliche Leistung laut dem abgegebenen Plan des Architekten R werde laut beiliegendem Angebot zu einem Pauschalpreis von 268.000,00 S inkl. MwSt. erbracht.

Als Auftragsgrundlagen sind der Bauvertrag, die Verkaufsmappe der Fa. C, die einschlägigen Ö-Normen und die Vertragsnormen A 2060, B 2111, N 2112 und B 2113, der Baubewilligungsbescheid samt bewilligtem Bauplan laut Abänderungsplan letzten Datums sowie sonstige schriftliche Vereinbarungen, welche unter Sonderwünsche festgelegt werden, genannt.

Im Vertragspunkt "Angebotspreise" ist u.a. angeführt, dass der genannte Pauschalpreis von 1.570.000,00 S für die Baustufe I sowie der Pauschalpreis für die Sonderwünsche von 268.000,00 S bis Rohbauende ein Fixpreis sei. Ab Rohbauende würden die Preiserhöhungen gemäß Index des Bautenministeriums gelten.

Die Zahlung habe in Teilrechnungen nach Baufortschritt zu erfolgen.

Hinsichtlich einer an die Fa. C geleisteten Anzahlung von 150.000,00 S wurde die Regelung getroffen, dass von den gelegten Teilrechnungen ein Deckungsrücklass in der Höhe von 15 % - abgestimmt auf die Anzahlung Fa. C - einbehalten werde.

Der weiters im Bemessungsakt befindlichen Projektbroschüre der Fa. C zur Reihenhausanlage H1 II ist u.a. zu entnehmen, dass mit der Baustufe I das Haus außen komplett fertig sei und ab der Baustufe I alle erforderlichen Lieferungen und Leistungen auch komplett in Eigenregie erbracht werden könnten. Änderungen der Raumaufteilung seien durchführbar; allenfalls dadurch entstehende Mehr- oder Minderleistungen würden separat nach Aufwand verrechnet oder gutgeschrieben.

Bei den in dieser Mappe enthaltenen Grundrissen handle es sich um baubehördlich genehmigte Pläne, die im Rahmen der technischen und rechtlichen Möglichkeiten entsprechend der individuellen Wünsche variabel seien. Für Gespräche bezüglich Änderungswünsche stehe der Architekt gerne zur Verfügung.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 12. Dezember 2001 nahm das Finanzamt das Verfahren nach § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und setzte gegenüber dem Bw Grunderwerbsteuer in Höhe von 78.714,00 S fest. Zu dieser Neufestsetzung der Grunderwerbsteuer gelangte das Finanzamt, indem es den Grundkaufpreis und die endgültigen Baukosten laut Schlussrechnung, abzüglich einer Indexaufrechnung, addierte und darauf den Steuersatz von 3,5 % anwendete.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Wiederaufnahme von Amts wegen zulässig sei, weil neue Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen seien, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Neue Tatsache sei, dass der Erwerber nicht Bauherr sei. Die Wiederaufnahme erscheine wegen der neu hervorgekommenen Tatsache erforderlich, um eine grunderwerbsteuerliche Gleichbehandlung aller Erwerber von Grundstücken (inklusive Gebäude) einer Wohnanlage zu erreichen und folge dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem der Rechtssicherheit. Dem einzelnen Erwerber komme die Bauherreneigenschaft dann nicht zu, wenn er sich in ein bestehendes Gesamtkonzept und Vertragswerk einbinden lasse, keinen Einfluss auf die bauliche Gestaltung des Hauses nehmen könne und das finanzielle Risiko nicht tragen müsse. Daran ändere auch eine unterschiedliche

Ausführung von im Verhältnis zum Gesamtvorhaben geringfügigen diversen Arbeiten nichts. Auf Grund von Ermittlungen bei gleich gelagerten Erwerbsvorgängen dieser Wohnanlage habe das Finanzamt in Erfahrung gebracht, dass der Fa. C mit Bescheid vom 2. November 1994 die Baubewilligung für den Neubau eines Doppelhauses erteilt worden sei. Mit der Fa. HH Hoch- und Tiefbau GmbH & Co KG sei am 20. Juni 1995 ein Bauvertrag über die Errichtung eines Reihenhauses abgeschlossen worden, der auf der Verkaufsmappe der Fa. C samt Leistungsbeschreibung basiere. Jeder Liegenschaftswerber dieser Reihenanlage habe weiters mit der Fa. C einen Vertrag abgeschlossen, wonach die Fa. 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 vorhin angeführte Bauvorhaben realisieren zu können. Die angeführten Reihenhauseigentumswerber stellten hiermit an die Fa. C ein Anbot auf Erwerb des eingangs angeführten Reihenhausobjektes. Ferner hätten die Reihenhausewerber ihr Einverständnis erklärt, dass die seitens der Fa. C namhaft gemachte Baufirma zu den vertraglich bestimmten Preisen und dem Leistungsverhältnis laut Informationsmappe, welche dem Reihenhausewerber bekannt sei, von der Fa. C namens und auftrags der Reihenhausewerber mit der Errichtung des Reihenhauses beauftragt werde. Der Bauwerber habe daher nur geringen Einfluss auf die bauliche Gestaltung nehmen können, sodass von einem Erwerbsvorgang eines Grundstückes samt darauf zu errichtendem Haus auszugehen sei. Die Baukosten seien der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer daher hinzuzurechnen.

Mit Schreiben vom 10. Jänner 2002 brachte die steuerliche Vertreterin des Bw gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens und den Grunderwerbsteuerbescheid fristgerecht Berufung ein. Der Grundstückserwerb sei nur über die Fa. C als Vermittler möglich gewesen, welche bereits eine Baubewilligung für das Grundstück erwirkt gehabt habe. Auch habe die Fa. C eine Verkaufsmappe samt Leistungsbeschreibung für ein mögliches Doppelhaus erstellt und eine bauausführende Firma organisiert. Die Merkmale der Bauherreneigenschaft, die der Gesetzgeber (Bauherrenverordnung BGBl. 321/1990), der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung sowie das BMF (EStR 2000, Abschnitt 21.5, Rz 6489 ff) zur Bauherreneigenschaft ausgesprochen hätten, ließen sich folgendermaßen darstellen:

- a) Der Erwerber muss auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen können. Dem Bauherrn obliegt es, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten und der Baubehörde gegenüber als Bauwerber aufzutreten.
- b) Der Erwerber muss das Baurisiko tragen, d.h. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet sein.

c) Der Erwerber muss das finanzielle Risiko tragen.

Für den konkreten Fall ergebe sich dazu wie folgt:

Zu Punkt a):

Die Grundstücksvermittlung sei durch die Fa. C, die auch einen Entwurf für das Doppelhaus geplant habe, erfolgt. Dieses habe aber nicht den Vorstellungen des Bw entsprochen, der deshalb in eigenem Namen und auf eigene Rechnung einen Architekten (R) mit der Planung und Bauüberwachung seines Hauses beauftragt habe. Der Bw sei in der Planung völlig frei gewesen. Eine Einschränkung habe es nur hinsichtlich gewisser im örtlichen Bebauungsplan vorgeschriebener Bauvorschriften, die bei Eigenheimen im verdichteten Flachbau anzutreffen seien, gegeben. Diese Einschränkungen seien aber für die Anerkennung der Bauherreneigenschaft nicht schädlich. Der vom Architekten entworfene Plan sei gravierend vom ursprünglichen Planvorschlag der Fa. C abgewichen, weshalb die "allgemeine Baubewilligung", die die Fa. C erwirkt habe, auf Grund der eigenen Planung des Bw nicht anwendbar gewesen sei. Der Bw habe in eigenem Namen um Baubewilligung angesucht, die ihm mit Bescheid vom 13. Juli 1995 erteilt worden sei. Durch den völlig anders konzipierten Bauplan sei es zu einer Erhöhung der ursprünglichen Bausumme um etwa 30 % gekommen. Der Bw habe somit nicht nur eine geringe Einflussnahme auf die Bauausführung ausgeübt, sondern das Haus zur Gänze selbst geplant und gestaltet. Darüber hinaus sei er in eigenem Namen gegenüber der Baubehörde als Bauwerber aufgetreten. Auch der VwGH gehe in seiner Rechtsprechung (z. B. VwGH 5.8.1993, 93/14/0044) davon aus, dass die Bauherreneigenschaft beim Erwerber verbleibe, wenn vor diesem eine andere Person einen Bauplan bei der Baubehörde eingereicht habe, dem Erwerber aber die Möglichkeit verbleibe, wesentliche Umplanungen vorzunehmen und dadurch eine Änderung des Bauauftrages zu erwirken. Die wesentlichen Unterschiede zwischen dem von der Fa. C und dem Bw geplanten Haus könnten an Hand der der Abgabenbehörde vorliegenden Pläne laut Verkaufsmappe der Fa. C und der Planbeilage des Bw bei Beantwortung des Ergänzungsvorhaltes festgestellt werden. Diese reichten von der Unterkellerung, der Art des Daches, der Anzahl und Größe der Räume, der Vergrößerung der Wohnfläche bis hin zu den Fenstern und der Außentürgestaltung. Durch die Eigenplanung habe sich die Wohnfläche von ursprünglich 130 m<sup>2</sup> auf 150 m<sup>2</sup> erhöht.

Zu Punkt b):

Der Bw habe mit der Bauausführung zwar die ursprünglich von der Fa. C vorgesehene Fa. HH beauftragt, doch habe sich der Bauvertrag vom 20. Juni 1995 auf die Errichtung des Hauses nach den Plänen des vom Bw beauftragten Architekten bezogen. Der Auftraggeber sei dem bauausführenden Unternehmen gegenüber zu jeder Zeit unmittelbar berechtigt und

verpflichtet gewesen. Der Bauvertrag sei auch nicht zu den vorgegebenen Konditionen abgeschlossen worden, sondern nach den Vorstellungen und Konditionen des Bw (Gewährleistung und Haftung, Zahlungskonditionen, Mängel, Sicherstellungen udgl.) erstellt und ausverhandelt worden. Im Bauvertrag seien zudem die gegenseitigen Rücktrittsrechte festgehalten. So sei dem Bw im Falle eines Konkurses des Auftragnehmers ein Rücktrittsrecht eingeräumt worden, wobei das Risiko der dadurch bedingten zeitlichen Verzögerungen bzw. Mehrkosten durch die Fertigstellung einer anderen Baufirma ausschließlich im Risikobereich des Bw gelegen gewesen sei und er damit das finanzielle und wirtschaftliche Risiko übernommen habe. Darüber hinaus seien sämtliche Abnahmen (Teil- und Schlussabnahme des Hauses) vom Bw mit der zuständigen Baufirma durchgeführt und sämtliche behebbaren und unbehebaren Mängel ausverhandelt worden. Für die unbehebaren Mängel (Zimmer zu klein, Wände zu kurz, Winkel der Wände hätten teilweise nicht gepasst, Türauslässe zu klein, sodass die bestellten Türen nicht gepasst hätten) sei, wie aus der Schlussrechnung ersichtlich sei, ein Abstrich in Höhe von 15.000,00 S gewährt worden. Das Risiko der Bauausführung sei somit zur Gänze beim Bw gelegen gewesen. Er sei lediglich an die bauausführende Firma, nicht aber an den Inhalt und Umfang eines Bauvertrages gebunden gewesen. Der Umfang der Leistungen, die Konditionen und sonstigen rechtlichen Vereinbarungen seien vom Bw eigenständig ausverhandelt worden.

Zu Punkt c):

Trotz der Vereinbarung eines Pauschalpreises sei im Vertrag nicht ausgeschlossen gewesen, dass Preisunterschiede, die durch den Auftraggeber selbst oder durch Gesetze, Verordnungen oder behördliche Anordnungen verursacht worden wären, der Bw zu tragen gehabt hätte, was nach § 3 Z 1 BauherrenVO für die Bauherreneigenschaft spreche. Mit der tatsächlichen Bauausführung sei erst nach der Anschaffung von Grund und Boden (dies sei nach § 3 Z 2 BauherrenVO ein Indiz für die Bauherreneigenschaft) begonnen worden. Der Bauvertrag sei erst nach Kauf des Grundstückes abgeschlossen worden.

Nach dem Gesamtbild des geschilderten Sachverhaltes sei der Bw keinesfalls in ein bestehendes Gesamtkonzept der Fa. C derart eingebunden gewesen, dass er keinen oder nur geringfügigen Einfluss auf die bauliche Gestaltung des Gebäudes gehabt habe oder das finanzielle Risiko nicht habe tragen müssen. Die von der Fa. C für den Bw geleisteten Vorarbeiten in rechtlicher, technischer, wirtschaftlicher und finanzieller Natur seien lediglich die Vermittlung des Grundstückes und der bauausführenden Firma sowie die Information, dass eine Landesförderung bei Vorliegen seiner Einkommenssituation in Aussicht gestellt worden sei, gewesen.

Vor Ausfertigung einer Berufungsentscheidung werde um eine mündliche Besprechung mit dem Bw zur Abklärung der Bauherreneigenschaft auch an Hand von Erläuterungen und einem Vergleich von Plänen, sowie um einen Lokalausweis udgl. ersucht.

Das Finanzamt tätigte Erhebungen durch Bauakteneinsichten bei der Marktgemeinde H1.

Der erste Erhebungsauftrag (EV 2) datiert vom 10. Juni 1996 und hatte die von den Ehegatten S im Jahr 1995 abgeschlossenen Veräußerungsverträge zum Gegenstand. Die Bauakteneinsicht, welche auch den Bau-3 des Bw umfasste, nahm das Erhebungsorgan am 11. Juni 1996 vor.

Eine weitere aktenkundige "Anregung zur Durchführung einer Erhebung" trägt das Datum 2. August 1996. Das Einlangen dieser Anregung bestätigte die Prüfungsabteilung allerdings erst am 8. August 1998. Da diese Anregung die Zahl ED 4 trägt, ist anzunehmen, dass diese Anregung zur Durchführung einer Erhebung tatsächlich vom 2. August 1998 datiert und irrtümlich mit dem Datum 2. August 1996 versehen worden ist. Diese Erhebung hatte eine Bauakteneinsicht am 21. Oktober 1998 zur Folge. Eine weitere Bauakteneinsicht wurde am 8. Februar 2001 vorgenommen.

Im Bericht vom 23. Jänner 2001, in welchem als Gegenstand der Amtshandlung "Erhebungen für Zwecke der Grunderwerbsteuer, Bauherrenmodell Fa. C, H1 II, Bauakteneinsicht" angeführt wurde, wurde im Wesentlichen festgehalten, dass die Grundeigentümer der Fa. C einen Vermittlungsauftrag erteilt hätten. Das Reihenhausprojekt "H1 II" sei bei der Baubehörde in mehreren Bauabschnitten eingereicht worden. Die Grundstücke seien in den Jahren 1995 bis 2000 verkauft worden.

In einem einen ähnlichen Sachverhalt aufweisenden Bemessungsakt zur Erf.Nr. 1, liegt ein Vermittlungsauftrag vom 4. März 1994, abgeschlossen zwischen den Ehegatten S als Auftraggeber und der Fa. C als Auftragnehmer, auf, der im Wesentlichen zum Inhalt hat, dass der Auftraggeber über das beschriebene Objekt Verfügungsberechtigt sei und den Auftrag zu dessen Vermittlung an einen Käufer erteile. Gegenstand dieses Vermittlungsauftrages ist die EZ 1 der KG H1 mit einer Grundstücksgröße von rund 3.000 m<sup>2</sup>. Vereinbart wurde, dass die Fa. C keinerlei Verfügungsgewalt über die Liegenschaft habe. Die Ehegatten S könnten Käufer namhaft machen oder Käufer, die von der Fa. C vermittelt würden, ablehnen. Der vorliegende Vermittlungsauftrag sei kein Alleinvermittlungsauftrag.

Auf Vorhalt vom 27. Dezember 2000 teilten die Ehegatten S mit, dass der Vermittlungsauftrag vom 4. März 1994 nicht widerrufen worden sei.

Das Finanzamt legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat ohne vorangehende Erlassung einer Berufungsvorentscheidung am 9. Juni 2005 zur Entscheidung vor.



Mit Ergänzungsersuchen vom 18. Juli 2006 ersuchte die Referentin den Bw, zu nachfolgenden Fragen Stellung zu nehmen:

1. In einem an das Finanzamt Urfahr, Abteilung für Gebühren und Verkehrsteuern, gerichteten Schreiben vom 23. April 2001 erwähnten Sie einen mit der Fa. C geschlossenen Vermittlungsauftrag das Grundstück 57/38 betreffend. Dieser Vermittlungsauftrag möge zur Einsicht vorgelegt werden.

2. Am 2. November 1994 wurde der Fa. C mit dem beiliegenden Bescheid die Baubewilligung für den Neubau eines Doppelhauses auf den Grundstücken 57/38 und 57/39 erteilt. Wurde tatsächlich ein Doppelwohnhaus errichtet? Wenn ja: Wer ist Eigentümer der zweiten Haushälfte? Inwieweit war es Ihnen – mit Rücksicht auf den Eigentümer der zweiten Doppelhaushälfte – möglich, Ihre Wohnhaushälfte nach Ihren Vorstellungen zu errichten? Wie erfolgte die Abstimmung mit dem anderen Eigentümer? Bitte um Vorlage entsprechender Vereinbarungen und des Schriftverkehrs, die einen Rückschluss auf ein gemeinsames Grundkonzept und auf die erforderlichen Abstimmungen zulassen.

3. Der von Ihnen vorgelegte Baubewilligungsbescheid über den Neubau eines Reihenhauses vom 13. Juli 1995 enthält in Punkt 1. der "Bedingungen und Auflagen" einen Hinweis auf im Befund der Verhandlungsschrift beschriebene Projektänderungen. Erfolgt diese Änderungen im Vergleich zu der der Fa. C für die Grundstücke 57/38 und 57/39 am 2. November 1994 erteilten Baubewilligung für den Neubau eines Doppelhauses und dem dieser Baubewilligung zu Grunde gelegten Bauplan? Diese Projekt- bzw. Planänderungen mögen genau bezeichnet und diesbezügliche schriftliche Vereinbarungen (Befund zur Verhandlungsniederschrift) zur Einsicht vorgelegt werden.

4. War Ihnen der ursprüngliche Bauplan zum Zeitpunkt des Grundstückserwerbes bekannt? Falls nein – wann konnten Sie in den ursprünglich aufliegenden Bauplan erstmals Einsicht nehmen?

5. Lehnten Sie die vorgesehene Bebauung zur Gänze oder nur in einzelnen Punkten ab? Falls diese nur in einzelnen Bereichen abgelehnt wurde, in welchen?

6. Wann und wem gegenüber machten Sie die von Ihnen beabsichtigten Planänderungen bzw. Sonderwünsche geltend? Hatten Sie diesbezüglich das Einvernehmen mit der Fa. HH und/oder der Fa. C herzustellen? Um Vorlage des entsprechenden Schriftverkehrs wird gebeten.

7. Welche Überlegungen waren für Sie maßgebend, den Architekten R aus W mit der Planung Ihres Hauses bzw. die Fa. HH mit der Rohbauerrichtung zu beauftragen? Falls Kontaktaufnahmen auch zu anderen Architekten bzw. Baufirmen erfolgt sind, möge der entsprechende Schriftverkehr vorgelegt werden. Falls keine diesbezüglichen Kontaktaufnahmen/Einholung von Angeboten erfolgt sind, werden Sie gebeten, die Gründe dafür bekannt zu geben.

8. In dem mit der Fa. HH am 20. Juni 1995 abgeschlossenen Bauvertrag findet sich im Punkt 2. ein Hinweis auf ein Angebot für einen Pauschalpreis von 268.000,00 S inkl. MwSt für zusätzliche Leistungen laut abgegebenem Plan des Architekten R. Bitte um Vorlage dieses Angebotes.

9. Im angeführten Bauvertrag sind ein Bruttopauschalpreis von 1.570.000,00 S sowie ein Bruttopauschalpreis von 268.000,00 S für zusätzliche Leistungen des Architekten R genannt. Vereinbart ist weiters, dass von den gelegten Teilrechnungen ein Deckungsrücklass in Höhe von 15 % - abgestimmt auf die Anzahlung an die Fa. C von 150.000,00 S - einbehalten werde. Sie werden gebeten, die Vereinbarung vorzulegen, welche die an die Fa. C zu leistende Anzahlung zum Inhalt hat sowie Unterlagen, aus denen die Ermittlung des Bruttopauschalpreises von 1.570.000,00 S ersichtlich ist.

10. Sie erklärten in Ihrer Berufung, bezüglich der Planung Ihres Hauses frei in jeglicher Gestaltung gewesen zu sein. Wie ist damit in Einklang zu bringen, dass der Bauvertrag dennoch unter Zugrundelegung der Verkaufsmappe der Fa. C, Haustyp A, geschlossen worden ist?

11. Hatten Sie sämtliche Mängel (nicht nur Mängel der Bauherstellung, sondern auch Garantieansprüche, Verzögerungsschäden udgl.) gegenüber der Fa. HH zu rügen?

12. Wer war zur Tragung von allfälligen Mehrkosten durch finanzielle, nicht zum Ausgleich oder Konkurs führende, oder sonstige unvorhersehbare Schwierigkeiten des bauausführenden Unternehmens verpflichtet? Diesbezügliche Vereinbarungen mögen vorgelegt werden.

13. Wer wählte die bauausführenden Unternehmen aus? Wer führte mit diesen Verhandlungen und schloss die Verträge? Waren Sie berechtigt, von diesen bauausführenden Unternehmen Rechnungslegung zu verlangen? Falls Sie diese Unternehmen auswählten, mit diesen Verträge schlossen und diese Ihnen Rechnung legten, mögen die entsprechenden Unterlagen/Rechnungen vorgelegt werden.

14. Laut Bauvertrag, Punkt "Angebotspreise", war für die Gebäudeerrichtung ein Fixpreis vorgesehen. Erläutern Sie bitte konkret, wie in diesem Zusammenhang Ihr Berufungsvorbringen, sie hätten das finanzielle Risiko zu tragen gehabt, zu verstehen ist.

Der Bw teilte mit Schreiben vom 11. September 2006 dazu Folgendes mit:

- 1) Der Vermittlungsvertrag der Fa. C werde beigelegt.
- 2) Gemäß der – ebenfalls beiliegenden – Baubewilligung vom 13. September 1995 sei auf dem Grundstück 57/38 ein Reihenhause und kein Doppelhaus errichtet worden. Es gebe daher keine Eigentümer der zweiten Doppelhaushälfte, lediglich Nachbarn eines weiteren Reihenhauses, weshalb auf niemanden Rücksicht zu nehmen gewesen sei. Nachdem das Haus des Bw die gesamte Grundstücksbreite vereinnahmte, hätten die Nachbarn ihr Reihenhause direkt an das des Bw angebaut, sodass beide Häuser an einer Seite angebaut seien. Jeder Eigentümer habe aber sein Haus nach seinen Vorstellungen im Rahmen der Baugenehmigung, des Bebauungsplanes und den gegebenen Grundgrenzen verwirklichen können. Absprachen seien daher nicht nötig gewesen.
- 3) Die Projektänderungen seien durch die Abweichung der Projektierung durch den seitens des Bw beauftragten Architekten zu der ursprünglichen Projektierung durch die Fa. C bedingt. Die Änderung der behördlichen Bewilligung im Bereich der Reduzierung um ein Geschoss sei möglicherweise dadurch bedingt, dass der erste Stock als Mansardenausbau ausgeführt worden und somit nicht als eigenes Geschoss gerechnet worden sei. Allfällig erforderliche Unterlagen müssten bei der Gemeinde angefordert werden, sofern diese dort nach elf Jahren noch auflagen. Der Befund der Verhandlungsniederschrift werde beigelegt.
- 4) Im Zuge der Grundstücksvermittlung habe die Fa. C eine Verkaufsmappe vorgelegt, in der die Möglichkeit für die Errichtung eines Reihenhauses dargestellt worden sei.
- 5) Die vorgesehene Bebauung sei nicht zur Gänze abgelehnt worden. Die Ausmaße der Außenmauern (Bebauungsfläche) seien weitgehend beibehalten worden, da auf Grund der

Grundstücksgröße und des Bebauungsplans kaum Änderungsmöglichkeiten gegeben gewesen seien. Die gesamte Innengestaltung des Hauses sei in Zusammenarbeit mit dem Architekten nach den Wünschen des Bw gestaltet worden. Die Wohnfläche sei vergrößert und das gesamte Haus unterkellert worden (ursprünglich sei eine Teilunterkellerung vorgesehen gewesen). Das Dach, die Garage, die Anzahl, Lage und Größe der einzelnen Räume seien geändert bzw. neu konzipiert worden.

6) Der Architekt des Bw habe die Neuplanung vorgenommen. Die technischen Details seien lediglich mit der Baufirma abgestimmt worden.

7) Der Bw sei bis zur Übersiedlung in W wohnhaft gewesen und habe deshalb ein Unternehmen in W beauftragen wollen. Dies sei auch in der Planungsphase und auf Grund zahlreicher Besprechungen nützlich gewesen. R sei dem Bw persönlich bekannt gewesen; ein anderer Architekt sei nicht kontaktiert worden. Die Fa. C habe die Fa. HH als bauausführendes Unternehmen vorgesehen gehabt. Auf Grund eigener Recherchen über die Bonität und den Ruf des Unternehmens, die durchwegs positiv ausgefallen seien, habe der Bw entschieden, die Fa. HH zu beauftragen. Bei negativen Auskünften wäre von einer Beauftragung Abstand genommen und das Bauvorhaben mit einer anderen Baufirma verwirklicht worden.

8) Die Zusammenstellung der Mehrkosten sei der beigefügten Beilage zu entnehmen.

9) Die zu leistende Anzahlung sei aus der unter dem Punkt 1. angeführten Vereinbarung mit der Fa. C ersichtlich. Eine schriftliche, detaillierte Ermittlung des Bruttopauschalpreises von 1,570.000,00 S liege dem Bw nicht vor.

10) Der Haustyp A trage diese Bezeichnung deshalb, weil das Reihenhaus lediglich mit einem einzigen weiteren Haus zusammengebaut - das zweite Reihenhaus trage ebenfalls die Bezeichnung Haustyp A - und in der Grundprojektierung so bezeichnet worden sei. Der Bruttopauschalpreis der Fa. HH sei je Haustyp unterschiedlich gewesen, weshalb im Bauvertrag der Haustyp A angegeben worden sei. Um die genaue Kalkulation über den Bruttopauschalpreis nicht offen legen zu müssen, habe die Fa. HH bei der Neuplanung durch den Bw die Variante der Mehr- und Minderpreise gewählt und nicht die Neuauspreisung des gesamten neu geplanten Hauses, wie dies üblich gewesen wäre.

11) Sämtliche Mängel seien gegenüber der Fa. HH zu rügen gewesen.

12) Für finanzielle Schwierigkeiten der Unternehmen seien diese selbst verantwortlich gewesen. Der Bw habe eine Fertigstellungsgarantie der Fa. HH für den Rohbau gefordert. Diese liege aber nicht mehr vor.

13) Die bauausführenden Unternehmen haben mit Ausnahme der Baufirma, die die Fa. C als bauausführendes Unternehmen für den Rohbau vorgesehen habe, der Bw ausgewählt. Die

Verhandlungen habe der durch den Bw beauftragte Architekt geführt. Die Rechnungen seien dem Bw gelegt und durch den Architekten geprüft worden.

14) Im Punkt "Angebotspreise" des Bauvertrages sei ein Fixpreis festgelegt worden. Dieser Fixpreis sei aber nur bis sechs Monate nach Baubeginn (plus Schlechtwettertage) gültig gewesen. Wäre der Rohbau auf Grund von nicht im Vertrag abgedeckten Verzögerungen (z.B. geologische Besonderheiten, die eine zeitgerechte Bebauung verhindert hätten, Krankheiten, Sterbefälle im Bereich des Bauunternehmens udgl.) nicht innerhalb der vereinbarten sechs Monate fertig gestellt worden, wäre der Fixpreis nicht mehr aufrecht gewesen und hätte der Bw sämtliche Preissteigerungen zu tragen gehabt.

Mehrkosten von 14.500,00 S netto seien laut Schlussrechnung beispielsweise auf ein wegen der Bodenbeschaffenheit notwendiges Regenauffangbecken zurückzuführen. Weitere Mehrkosten in Höhe von 2.240,00 S netto seien durch eine besondere Schachtabdeckung verursacht worden. Auf Grund der nicht rechtzeitigen bzw. zu knappen Fertigstellung habe darüber hinaus die Notwendigkeit bestanden, für einige Wochen Entfeuchtungsgeräte zum Austrocknen des Hauses zu mieten. Dies habe Mehrkosten von 25.326,00 S brutto verursacht. Preisunterschiede, die durch Gesetzes- oder Ordnungsänderungen verursacht worden wären, hätte ebenfalls der Bw zu tragen gehabt.

Der schriftlichen Stellungnahme schloss der Bw die nachfolgenden Unterlagen an:

a) Ein zwischen der Fa. C und dem Bw abgeschlossener Vertrag vom 17. März 1995, der ein auf der Parzellennummer 57/38 zu errichtendes Haus des Typs A zum Gegenstand hat. Die Fa. C tritt hierbei als Organisator des Gesamtbauvorhabens auf.

Die "Ergänzenden Bemerkungen" dieses Vertrages lauten auszugsweise:

*Die Fa. C hat die erforderlichen Vorarbeiten in rechtlicher, technischer, wirtschaftlicher und finanzieller Natur in Verbindung mit den damit beauftragten Gewerken in die Wege geleitet, um das vorhin angeführte Bauvorhaben realisieren zu können.*

*Die angeführten Reihenhauseigentumsnehmer stellen hiermit an die Fa. C ein Anbot auf Erwerb des eingangs angeführten Reihenhausobjektes und erklären, dass sämtliche erforderlichen Voraussetzungen und die Bedingungen zum Ankauf eines Reihenhauses vorliegen. (...)*

*Ferner erklären die Reihenhauseigentümer ihr Einverständnis, dass die seitens der Fa. C namhaft gemachte Baufirma zu den vertraglich bestimmten Preisen und dem Leistungsverzeichnis laut Informationsmappe (...) mit der Errichtung des Reihenhauses beauftragt wird.*

*Die Fa. C ist berechtigt, aus welchem Grund auch immer, eine andere Baufirma zu bestimmen, jedoch lediglich zu den Qualitäts- und Preisvereinbarungen dieses Vertrages. (...)*

Im Punkt "Kosten und Finanzierung" sind neben den vorläufigen Baukosten für die diversen Baustufen auch die Grundstückskosten aufgeschlüsselt. Zur Entrichtung der Zahlungen ist

vereinbart, dass eine Anzahlung der vorläufigen Baukosten in Höhe von 150.000,00 S innerhalb von zehn Tagen zu leisten sei;

b) den an den Bw ergangenen Baubewilligungsbescheid vom 13. Juli 1995 betreffend den Neubau eines Reihenhauses;

c) die Verhandlungsschrift und den Befund.

Der Befund hat einleitend den nachfolgenden Wortlaut:

*Mit den Bescheiden vom 2. November 1994 wurde zur Errichtung einer sechs Wohngebäude umfassenden Anlage im Rahmen des verdichteten Flachbaues auf den Parzellen 57/34-39, KG H1, eine entsprechende baubehördliche Bewilligung erteilt. In Abänderung der behördlichen Bewilligung soll nunmehr in erster Linie generell eine Reduzierung um ein Geschöß bei allen Objekten bzw. in Einzelfällen eine Änderung der Raumaufteilung in den Geschossen erfolgen, wodurch jedenfalls eine neuerliche behördliche Bewilligungspflicht begründet ist;*

d) diverse Nachtragsangebote der Fa. HH und des Architekten R;

e) die Aufschlüsselung des im Bauvertrag unter dem Punkt "Sonderwünsche" angeführten Betrages von 268.000,00 S. Diese Aufstellung der infolge der Planänderung entstandenen Mehrkosten datiert vom 9. Mai 1995;

f) diverse Auftragsvergaben an unterschiedliche Professionisten;

g) die Schlussrechnung vom 19. Dezember 1996;

h) eine Rechnung vom 21. Juni 1996 über Bautrocknungskosten in Höhe von 25.326,00 S.

Dem Finanzamt wurde – unter Hinweis auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.5.1994, 92/16/0144 – die beabsichtigte Entscheidung zur Gegenstellungnahme übermittelt.

Das Finanzamt führte aus, dass nach der bisherigen Verwaltungspraxis alles, was der Erwerber habe aufwenden müssen, um in den Besitz der Sache zu kommen, der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage hinzugerechnet worden sei. Der VwGH vertrete nun die Meinung, dass nur das Bemessungsgrundlage sei, was im Vertrag über den Grundstückserwerb und im Bauvertrag vereinbart sei, ohne später vergebene Aufträge zu berücksichtigen. Ein Abgehen von der bisherigen Verwaltungspraxis obliege dem unabhängigen Finanzsenat.

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

1) Wiederaufnahme des Verfahrens:

Ausdrücklich wurde auch der Bescheid über die Bewilligung der Wiederaufnahme angefochten. Der Bw wandte sich dabei gegen die Feststellung des Finanzamtes, als neue Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO sei hervorgekommen, dass er nicht Bauherr sei.

Nach § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens in jenen 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.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, etwa Zustände, Beziehungen, Vorgänge und Eigenschaften (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 303 Tz. 7). 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 den Kriterien, die die Judikatur zur Beurteilung der Bauherreneigenschaft entwickelt hat (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 5 Tz. 90), eine wesentliche Bedeutung zu, ob ein Wiederaufnahmegrund vorliegt oder nicht. Die Beurteilung der Bauherreneigenschaft eines Erwerbers einer Liegenschaft kann daher ein Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO sein. Der Tatbestand des § 303 Abs. 4 BAO ist verschuldensneutral formuliert. Selbst wenn der Behörde ein Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen im Erstverfahren vorzuwerfen wäre, bildet die spätere Feststellung einen Wiederaufnahmegrund (Stoll, BAO-Kommentar, 2932 und 2934 mwN).

Die Frage der Bauherreneigenschaft wurde nach der Aktenlage im Grunderwerbsteuerbescheid vom 19. Juli 1995 nicht behandelt, zumal dort lediglich eine Festsetzung auf Grund der Abgabenerklärung gemäß § 10 Grunderwerbsteuergesetz 1987, die am 31. Mai 1995 beim Finanzamt einlangte, erfolgt ist. Hinweise auf das Fehlen der Bauherreneigenschaft ergaben sich erst durch diverse Erhebungen des Finanzamtes (Bauakteinsicht des Finanzamtes am 11. Juni 1996) sowie aus der Beantwortung eines am 28. Juni 2001 an die Fa. HH gerichteten Auskunftersuchens (Vorlage des Bauvertrages) und am 24. April 2001 durch die Vorhaltsbeantwortung des Bw.

Somit wurden dem Finanzamt die Hinweise auf das Fehlen der Bauherreneigenschaft erst nach Erlassung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 19. Juli 1995 bekannt. Es handelt sich dabei unzweifelhaft um Tatsachen, die im Verfahren betreffend den Grunderwerbsteuerbescheid vom 19. Juli 1995 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 nunmehrige Einbeziehung des zusätzlichen Kaufpreises für das Reihenhaus folgt dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit.

## 2) Grunderwerbsteuerfestsetzung im wiederaufgenommenen Verfahren:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen. Die Steuer ist gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Gegenleistung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. Besteht zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren, die zukünftige Bebauung des Grundstückes betreffenden Verträgen mit Dritten ein sachlicher Zusammenhang, so ist maßgeblicher Gegenstand des Erwerbsvorganges für die grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung 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. Gegenstand eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Kaufvertrages kann demnach auch eine künftige Sache sein.

Leistungen an Dritte sind insbesondere solche, die an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter des Gebäudes auf dem Grundstück erbracht werden.

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.

Ist der Grundstückserwerber - bezogen auf den maßgeblichen Zeitpunkt des Vertragsabschlusses - daher auf Grund einer konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammen arbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, so ist ein Kauf mit - herzustellendem - Gebäude anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung gesonderte Verträge abgeschlossen werden. Dass das Vertragswerk in mehrere Urkunden und auf mehrere Vertragspartner des Erwerbers aufgespalten wurde, ist für die Beurteilung der Gegenleistung ohne Belang, weil nicht die äußere Form der Verträge maßgebend ist, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt. Nicht von entscheidender Bedeutung ist demnach auch, wenn die Vertragsurkunden aufeinander keinen Bezug nehmen.

Wesentlich 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 als einheitliches annimmt. Die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebots durch den Erwerber indiziert einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Gebäudeerrichtung, unabhängig von der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse und ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich oder rechtlich auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können.

Im vorliegenden Berufungsfall ist strittig, ob der Bw hinsichtlich des auf dem erworbenen Grundstück errichteten Wohnhauses als Bauherr anzusehen ist. Von der Lösung dieser Frage hängt ab, ob das für die Gebäudeerrichtung geleistete Entgelt in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen ist.

Die von der höchstgerichtlichen Judikatur geforderte Erkennbarkeit eines Vertragsgeflechtes auf der Veräußererseite, welches dem Erwerber einen Grundstückserwerb in bebautem Zustand verschaffen soll, ist insbesondere dadurch indiziert, dass der Bw das Grundstück nur über Vermittlung der Fa. C erwerben konnte und der mit der Fa. HH abgeschlossene Bauvertrag die Verkaufsmappe der Fa. C als Auftragsgrundlage nannte. Der im Bauvertrag genannte Pauschalpreis von 1,570.000,00 S für den Haustyp A mit integrierter Garage entspricht im Wesentlichen dem in der Projektbroschüre ausgewiesenen Pauschalpreis für die Baustufe I von 1,590.000,00 S.

Bereits am 17. März 1995, noch vor Abschluss des Grundstückskaufvertrages, schloss die Fa. C mit dem Bw einen Vertrag über die Errichtung des Reihenhauses. In diesem Vertrag sind bereits die zu erwerbende Parzellennummer, der Grundstückspreis und die vorläufigen Baukosten in Höhe von 1,570.000,00 S genannt. Damit ergibt sich aber aus den abgeschlossenen Verträgen und der Projektbroschüre der Fa. C, dass der Grundstückserwerb und der Erwerb des Hauses in einem derart engen Zusammenhang stehen, dass ein einheitlicher Vorgang anzunehmen ist und der Bw bereits vor dem schriftlichen Vertragsabschluss über die Liegenschaft ein im Wesentlichen fertig geplantes Gebäude ausgewählt hat bzw. seine Absicht darauf gerichtet war, dieses - wenn auch noch zu errichtende - Wohnhaus zu erwerben.



Der mit der Fa. HH geschlossene Bauvertrag ist als Ausführung des Inhaltes des Vertrages vom 17. März 1995 zu sehen, wofür auch die Überrechnung der Anzahlung von 150.000,00 S spricht.

Gegenständlich legen bereits die Vielzahl gleichartiger Vertragsgestaltungen bei benachbarten Objekten – Abschluss eines Vermittlungsauftrages mit der Fa. C für das Grundstück, Abschluss eines Vertrages mit der Fa. C über das ausgesuchte Reihenhaus, Abschluss eines Bauvertrages mit der Fa. HH – die Vermutung nahe, dass von einem zufälligen Zusammentreffen von Grund- und Hauskauf nicht gesprochen werden kann.

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, d.h. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- 3) das finanzielle Risiko tragen muss.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (vgl. VwGH vom 29.1.1996, 95/16/0121).

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 (vgl. Fellner, aaO, § 5 Rz 92 und die dort angeführte umfangreiche Judikatur).

Der Bw brachte in seiner Berufung zur Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung vor, dass auf Grund der Grundstücksgröße und des Bebauungsplans die Ausmaße der Außenmauern weitgehend beibehalten worden seien und es diesbezüglich kaum Änderungsmöglichkeiten gegeben habe. Die gesamte Innengestaltung sei aber nach seinen Wünschen erfolgt. Im Vergleich zur vorgesehenen Teilunterkellerung sei das gesamte Haus unterkellert und die Wohnfläche von ursprünglich 130 m<sup>2</sup> auf 150 m<sup>2</sup> vergrößert worden. Darüber hinaus seien die Art des Daches, die Garage und die Anzahl, Größe und Lage der einzelnen Räume verändert worden.

Der Verwaltungsgerichtshof hielt weder Änderungen in der Raumaufteilung (VwGH 26.3.1992, 90/16/0211, 0212) noch eine Eigengestaltung der Innenräume (VwGH 24.3.1994, 93/16/0168) für wesentliche, die Bauherreneigenschaft begründende Einflussnahmen auf die bauliche Gestaltung. Ebenso wenig sind das Versetzen von Zwischenwänden, der Ersatz eines Fensters durch eine Tür auf die Terrasse oder Änderungen der Fensteranzahl als wesentlich

zu betrachten (VwGH 17.10.2001, 2001/16/0230, 0231). In einer Vergrößerung des Kellers oder einem Hinzufügen eines Wintergartens erblickte der Verwaltungsgerichtshof keine wesentliche Einflussnahme auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion (VwGH 16.11.1995, 93/16/0017). Der Verwaltungsgerichtshof ging weiters davon aus, dass eine Einflussnahme des Erwerbers auf die Größe, den Grundriss und die Auswahl des Baustoffes der Annahme eines Zusammenhanges zwischen Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung nicht entgegen stehe (VwGH 30.9.2004, 2004/16/0081).

In Anlehnung an die dargestellte Judikatur war die Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung im oben beschriebenen Ausmaß nicht ausreichend, die Bauherreneigenschaft des Bw zu begründen.

Bereits mit Bescheid vom 2. November 1994 erteilte die zuständige Baubehörde der Fa. C auf Grund der Planung durch Architekt Mag. D die Baubewilligung zur Errichtung einer sechs Wohngebäude umfassenden Anlage. Der Bw konnte auf die Vorplanung keinen Einfluss nehmen, da zum Zeitpunkt des grunderwerbsteuerrechtlich maßgeblichen Grundstückserwerb die Projekterstellung abgeschlossen war und bereits ein Einreichplan und eine Baugenehmigung vorgelegen sind. Dem Umstand, dass im Zuge der tatsächlichen Bauausführung partielle Änderungen des bewilligten Bauvorhabens vorgenommen wurden, die zu einer neuerlichen Baubewilligung und einer Planauswechslung geführt haben, käme entscheidendes Gewicht nur dann zu, wenn die durch den Bw erwirkten Änderungen eine Einflussnahme auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion bewirkt hätten. Die vom Bw dargestellten Veränderungen lassen aber, wie oben dargestellt, eine wesentliche Umgestaltung nicht erkennen.

Zu dem vom Bw in der Berufung zitierten Verwaltungsgerichtshofurteil vom 5.8.1993, 93/14/0044, wonach für die Bauherreneigenschaft nicht schädlich sei, wenn bereits zuvor eine andere Person einen Bauplan bei der Baubehörde eingereicht habe, ist anzumerken, dass die Beurteilung der Bauherreneigenschaft regelmäßig auf Grund einer Vielzahl von Merkmalen zu erfolgen hat.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes obliegt es dem Bauherren, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten, der Baubehörde gegenüber als Bauwerber aufzutreten, die Verträge mit den Bauausführenden im eigenen Namen abzuschließen und die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen (VwGH 3.10.1996, 95/16/0068).

Allerdings stellt der Umstand, dass einem Steuerpflichtigen im Verhältnis zur Baubehörde die Eigenschaft eines Bauwerbers zukommt, unter einer Vielzahl von Merkmalen nur ein Indiz dar. Dass die Baubehörde das Auftreten des Steuerpflichtigen als Bauwerber zur Kenntnis nimmt, vermag die Abgabenbehörde bei der von ihr zu beantwortenden Frage der

Bauherreneigenschaft aber nicht zu binden (VwGH 26.3.1992, 90/16/0211, 0212). Der Begriff Bauherr im Baurecht ist nicht ident mit jenem im Grunderwerbsteuerrecht.

Der Bw brachte zur Tragung des finanziellen Risikos vor, dass trotz Vereinbarung eines Pauschalpreises im Vertrag nicht ausgeschlossen gewesen sei, dass Preisunterschiede, die durch den Auftraggeber selbst oder durch Gesetze oder behördliche Anordnungen verursacht worden wären, von ihm zu tragen gewesen wären. Darüber hinaus habe der Fixpreis nur sechs Monate Gültigkeit gehabt. Die mit Schreiben vom 11. September 2006 aufgezeigten Mehrkosten für ein Regenauffangbecken bzw. Entfeuchtungsgeräte habe ebenfalls er zu tragen gehabt. Im Falle eines Konkurses des Auftragnehmers sei dem Bw zwar ein Rücktrittsrecht eingeräumt worden, doch hätte er das Risiko von dadurch bedingten zeitlichen Verzögerungen und Mehrkosten zu tragen gehabt.

Dem ist zu entgegnen, dass das Risiko des Eigentümers, infolge einer Insolvenz während der Bauführung den Bau durch Aufbringung eigener Mittel fortsetzen zu müssen, kein typisches Baurisiko ist, das über die Frage, wer als Bauherr anzusehen ist, Aufschluss geben könnte (vgl. VwGH 16.11.1995, 93/16/0017). Ebenso wenig liegt das finanzielle Risiko beim Erwerber, wenn ihn ein Risiko nur in Bezug auf Gesetzesänderungen trifft oder er im Falle der Erhöhung von Lohn- oder Materialkosten gewisse Nachzahlungen zu leisten hat.

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 bauausführenden 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 12.11.1997, 95/16/0176).

Aus der Stellungnahme des Bw, wonach sämtliche Mängel gegenüber der Fa. HH (Generalunternehmer) und somit nicht gegenüber den bauausführenden Unternehmen bzw. den von der Fa. HH beauftragten Subfirmen zu rügen gewesen seien, ist erkennbar, dass gegenüber den bauausführenden Unternehmungen nur die Fa. HH, nicht aber der Bw, berechtigt und verpflichtet gewesen ist und dieser ein Baurisiko nicht zu tragen hatte.

Die Kriterien "Fixpreisvereinbarung" und "Risikotragung" dürfen nicht isoliert betrachtet werden. Entscheidend für die Bauherrenfrage ist, mit wem eine solche Fixpreisvereinbarung getroffen wird: Ist 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 (VwGH 31.3.1999, 96/16/0213, 0214).

Gerade eine Fixpreisvereinbarung und damit der Ausschluss des Risikos der Preiserhöhung werden als ein wesentliches Indiz für das Nichtvorliegen der Bauherrenstellung angesehen. Dass sich bei Abweichungen von der Standardausführung Preisänderungen ergeben, liegt in der Natur der Sache und ändert nichts an der grundsätzlichen Fixpreisvereinbarung und der damit verbundenen Kalkulierbarkeit für den Erwerber.

Maßgeblich ist die Vertragslage im Zeitpunkt der Verwirklichung des grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorganges, somit die Vertragslage im zeitlichen Umfeld des Grundstückserwerbes. Nahm der Bw später Planungsänderungen vor und musste er ein neuerliches Bewilligungsverfahren durchführen, so kann dies nichts mehr daran ändern, dass zum Zeitpunkt des Erwerbsvorganges ein bereits fertig konzipiertes und mit einer Baubewilligung ausgestattetes Bauobjekt vorlag.

Aus der Maßgeblichkeit der Sachlage im Zeitpunkt des Grundstückserwerbes folgt aber, dass als Gegenleistung die prognostizierten Gesamtinvestitionskosten heranzuziehen sind, zu denen sich der Erwerber beim Grundstückserwerb verpflichtet hat.

Gerade weil auch der Fixpreis und damit der Ausschluss des Risikos der Preiserhöhung gegenüber der anlässlich des Grundstückserwerbes vereinbarten Basis als wesentliches Indiz für den Ausschluss der Bauherrenstellung angesehen wird, kann nur dieser Fixpreis für die Ermittlung der Gegenleistung herangezogen werden.

Nur dieser vereinbarte Fixpreis ist vom gegenständlichen Vertragsgeflecht erfasst und für die Ermittlung der Gegenleistung heranzuziehen. Aufwendungen, die der Bw in der Folge für Veränderungen oder Verbesserungen an dem Haus tätigte und die erst nach der Auftragserteilung gesondert angeboten wurden, können daher nicht in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage mit einbezogen werden (vgl. VwGH 30.5.1994, 92/16/0144).

In die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage sind daher lediglich die Grundstückskosten (289.508,00 S), der vereinbarte Fixpreis von 1.570.000,00 S sowie die ebenfalls mit einem Pauschalpreis angebotenen, durch die Planänderung bedingten Zusatzleistungen in Höhe von 268.000,00 S einzubeziehen; nachträglich entstandene Mehr- oder Minderkosten - wie beispielsweise auch die vom Bw in der Berufung ausdrücklich angeführten Mehrkosten für ein Regenauffangbecken oder die Mauerentfeuchtung - waren daher außer Ansatz zu lassen. Ebenso wenig waren die vom Bw selbst durchgeführten Auftragsvergaben in die Bemessungsgrundlage einzurechnen.

Die Berufungsbehörde hat die Pflicht, den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Gesetz zu überprüfen und allenfalls entsprechend abzuändern (VwGH 18.1.1994, 93/14/0050).

Wenngleich der Bw den Einwand der Verjährung nicht erhoben hat, bleibt von Amts wegen zu prüfen, ob hinsichtlich des geltend gemachten Abgabenanspruchs nicht zwischenzeitig Verjährung eingetreten ist.

Nach § 207 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung (BAO) idF SteuerreformG 2005, BGBl. I 2004/57, verjährt das Recht eine Abgabe festzusetzen innerhalb von fünf Jahren. Die Verjährungsfrist beginnt nach § 208 Abs. 1 lit b BAO idF AbgÄG 2003, BGBl. I 2003/124, mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Die Bestimmungen des § 209 der Bundesabgabenordnung (BAO) idF BGBl. I 2004/180, welche derzeit grundsätzlich anzuwenden sind, lauten:

*(1) Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. 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.*

*(3) Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4).*

Die Übergangsbestimmungen zu den Bestimmungen in § 209 Abs. 1 und 3 BAO idF BGBl. I 2004/180 im § 323 Abs. 18 lauten:

*§ 209 Abs. 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 180/2004 ist ab 1. Jänner 2005 anzuwenden.*

*§ 209 Abs. 1 zweiter Satz in der Fassung BGBl. I Nr. 180/2004 gilt sinngemäß für im Jahr 2004 unternommene Amtshandlungen im Sinn des § 209 Abs. 1 in der Fassung vor BGBl. I Nr. 57/2004.*

*§ 209a Abs. 1 und 2 gilt für den Fall der Verkürzung von Verjährungsfristen durch die Neufassungen des § 207 Abs. 2 zweiter Satz durch BGBl. I Nr. 57/2004, des § 209 Abs. 1 durch BGBl. I Nr. 180/2004, des § 209 Abs. 3 durch BGBl. I Nr. 57/2004 sowie des § 304 durch BGBl. I Nr. 57/2004 sinngemäß.*

*Wegen der Verkürzung der Verjährungsfristen des § 209 Abs. 3 durch BGBl. I Nr. 57/2004 dürfen Bescheide nicht gemäß § 299 Abs. 1 aufgehoben werden.*

Die Bestimmungen des § 209a Abs. 1 und 2 BAO idF AbgÄG 2004, BGBl. I 2004/180, lauten:

*§ 209a. (1) Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.*

*(2) Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde.*

Die Neufassung des § 209 Abs. 1 BAO idF BGBl. I 2004/180 ist grundsätzlich ab

1. Jänner 2005 anzuwenden (§ 323 Abs. 18 erster Satz BAO). Mit der Übergangsbestimmung

des § 323 Abs. 18 BAO vorletzter Satz hat der Gesetzgeber jedoch sichergestellt, dass eine Abgabefestsetzung 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<sup>3</sup>, § 209 Tz. 48). Für das gegenständliche Berufungsverfahren bedeutet dies, dass die Bestimmungen des § 209 Abs. 1 BAO idF BGBl. I 2004/180 außer Acht zu lassen sind, wenn die Abgabefestsetzung mit dem angefochtenen Bescheid innerhalb der damaligen gesetzlichen Bestimmungen zulässig war, zumal § 209a Abs. 1 und 2 BAO nur für den Fall der Verkürzung der Verjährungsfristen durch die Neufassungen der Bestimmungen des § 209 Abs. 1 durch BGBl. I Nr. 180/2004 und des § 209 Abs. 3 durch BGBl. I Nr. 57/2004 anwendbar ist. Kein Anwendungsbereich der Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 BAO liegt vor, wenn die Verjährung etwa durch Ablauf der Verjährungsfrist und nicht durch die Neufassungen der Bestimmungen des § 209 Abs. 1 durch BGBl. I Nr. 180/2004 und des § 209 Abs. 3 durch BGBl. I Nr. 57/2004 eingetreten ist.

Nach § 209 Abs. 1 BAO idF vor dem SteuerRefG 2005 (alte Fassung) wurde die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen 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 (§ 4 BAO). Im Lichte dieser Rechtslage sind auch die Maßnahmen, die nach Ansicht des Finanzamtes die Verjährung unterbrochen haben, zu untersuchen.

Der die Grunderwerbsteuerpflicht auslösende Sachverhalt war der Grundstückserwerb mit Kaufvertrag vom 24./27. Mai 1995, sodass die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 1995 zu laufen begann. Die erste Unterbrechungshandlung seitens des Finanzamtes war die Abgabefestsetzung durch das Finanzamt mit Bescheid vom 19. Juli 1995. Dadurch ergab sich keine Verlängerung der Verjährungsfrist iSd. § 209 Abs. 1 BAO (alte Fassung), da diese Unterbrechungshandlung im Jahr der Entstehung des Abgabenanspruches erfolgte.

Nach der Aktenlage erging an den Bw ein Vorhalt des Finanzamtes zur Überprüfung der Bauherreneigenschaft erst am 14. März 2001, sodass die Verjährungsfrist von fünf Jahren an sich abgelaufen gewesen wäre.

Auch an Dritte gerichtete Handlungen (VwGH 10.6.1991, 90/15/0115) bzw. abgabenbehördliche Prüfungen (VwGH 3.7.1996, 93/13/0040) stellen aber eine Unterbrechungshandlung dar. Unterbrechungswirkung haben jedoch nur Amtshandlungen einer sachlich zuständigen Abgabenbehörde. Die Amtshandlung kann auch eine jedermann

gestattete Tätigkeit sein (wie beispielsweise die Einsicht im Firmenbuch, VwGH 29.11.1988, 86/14/0134).

Gegenständlich stellte das zum damaligen Zeitpunkt zuständige Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz am 10. Juni 1996 unter der Auftragsbuchnummer EV 2 einen Erhebungsauftrag aus, auf Grund dessen das Prüfungsorgan am 11. Juni 1996 in den den Bw betreffenden Bauakt der Gemeinde Einsicht nahm.

Diese Bauakteinsicht ist als Unterbrechungshandlung zu qualifizieren. Mit Ablauf des Jahres, in dem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährung neu zu laufen. Diese Bauakteinsicht bewirkte somit nach der damaligen Rechtslage, dass die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 1996 neu zu laufen begann und am 31. Dezember 2001 endete. Innerhalb dieser Frist erging aber der genannte Ergänzungsvorhalt vom 14. März 2001, welcher die fünfjährige Frist wiederum unterbrach.

Der angefochtene Bescheid wurden daher sowohl innerhalb der fünfjährigen als auch innerhalb der absoluten Verjährungsfrist von 15 Jahren erlassen und war nach der damaligen Rechtslage zulässig.

Da der Bw ein Grundstück und ein – wenn auch erst zu errichtendes – Gebäude zu einem vereinbarten Preis erwerben wollte, bezog das Finanzamt zu Recht die ursprünglich vereinbarten Fixkosten für die Gebäudeerrichtung in die Bemessung der Gegenleistung ein. Der Berufung konnte daher nur hinsichtlich der Höhe der Gebäudeerrichtungskosten teilweise stattgegeben werden.

Die Bemessungsgrundlage und die Grunderwerbsteuer sind daher wie folgt zu ermitteln:

Grundstückskosten	289.508,00 S
fixe Baukosten laut Bauvertrag	1,570.000,00 S
pauschale Zusatzkosten	268.000,00 S
Summe = Bemessungsgrundlage	2,127.508,00 S
3,5 % Grunderwerbsteuer	74.463,00 S
entspricht	5.411,44 €

Linz, am 7. November 2006