



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat am 27. November 2007 - über die Berufung der M, gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 2. Juli 2002, St.Nr., betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß §303 Abs.4 BAO hinsichtlich Grunderwerbsteuer nach der am 27. November 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird teilweise abgewiesen.

Der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid wird gemäß §289 Abs.2 BAO abgeändert wie folgt:

| | | |
|----------------------------------|--------|----------------------|
| 71.237,55 Euro | x 3,5% | = 2.493,31 Euro |
| abzüglich bereits vorgeschrieben | | - <u>712,85 Euro</u> |
| Nachforderung | | 1.780,46 Euro |

Entscheidungsgründe

Beweis wurde im zweitinstanzlichen Verfahren erhoben durch Einsicht in den Bauakt, in den vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsakt x, den Arbeitsbogen der Betriebsprüfung, sowie das Erörterungsgespräch vom 24. November 2006, welches mit Herrn M. geführt wurde. Demnach stellt sich der Sachverhalt folgendermaßen dar:

Mit Kaufvertrag vom 29. August 1997 haben Herr M. und Frau M; je zur Hälfte das Grundstück y um den Kaufpreis von insgesamt S 560.500,00 (zur Hälfte je S 280.250,00) von H erworben.

Punkt II. des Vertrages lautet:

"II. Kaufeinigung, Kaufpreis

- 1.) Der Verkäufer verkauft und übergibt und die Käufer kaufen und übernehmen von der obbezeichneten Liegenschaft das Grundstück Nr. y. samt allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör in ihr Eigentum, wie der Verkäufer diese Anteile bisher besessen und benützt hat bzw. zu besitzen und benützen berechtigt war und zwar je zur Hälfte.
- 2.) Der angemessene Barkaufpreis wird vereinbart mit S 950,00/m², gesamt sohin S 560.500,-- (Schilling fünfhundertsechzigtausendfünfhundert). Daher entfällt auf M. der Betrag von S 280.250,00
M; der Betrag von S 280.250,00
wobei M, für den gesamten Kaufpreis zur ungeteilten Hand haften.
- 3.) Bei Kaufvertragsunterfertigung übergibt der Verkäufer dem Treuhänder ein Schreiben der Pfandgläubiger, aus dem hervorgeht, dass gegen Zahlung von insgesamt höchstens des Kaufpreises das kaufgegenständliche Grundstück lastenfrei gestellt werde....."

Mit Bescheid vom 6. Oktober 1997 wurde die Grunderwerbsteuer von den Grundkosten mit S 9.809,-- (Euro 712,85) festgesetzt.

Im Zuge einer Überprüfung des gegenständlichen Objektes wurde vom Finanzamt am 12. Dezember 2001 mit Herrn M. eine Niederschrift aufgenommen, welche zum Inhalt hatte, dass Herr M- und seine Ehegattin durch ein Inserat der K-zeitung von dem Projekt erfahren haben. Herr K. ist mit ihnen in Kontakt getreten und hat die maßgeblichen Vertragsverhandlungen geführt. Laut Angaben des Herrn M- war von Anfang an der Kauf eines Einfamilienhauses geplant. Es gab ein Prospekt, auf dem bereits der Grundriss enthalten war. Es wurde nach dem bereits existierenden Plan gebaut. Änderungen wurden keine vorgenommen, da jede Änderung teuer war. Das Ansuchen um Baubewilligung und die ganze Abwicklung wurde von der X durchgeführt. Die Unterfertigung des Grundstückskaufvertrages und des Werkvertrages erfolgten gleichzeitig. Die Bezahlung erfolgte direkt vom R-Kreditkonto. Die Bezahlung der Baukosten erfolgte nach dem erstellten Zahlungsplan. Die erste Teilrechnung wurde am 4.9. 1997 gestellt und einige Tage später vom Kreditkonto abgebucht. Dieser Betrag wurde für den Werkvertrag, die Planung, die Einreichung und Diverses bezahlt.

Punkt XI des gegenständlichen Werkvertrages lautet:

"...XI. Werklohn, Preisgrundlagen

Der Werklohn umfasst jeden mit der Herstellung des gegenständlichen Hauses in Zusammenhang stehenden Aufwand. Er besteht aus Baukosten, wobei zu den Baukosten auch die Planungs-, Bauleitungs- und Baunebenkosten zählen.

Der Werklohn ist ein Fixpreis und beträgt S 1.700.000,00 (Schilling einmillionsiebenhunderttausend) inklusive 20% (zwanzig Prozent) Mehrwertsteuer.

Das Ehepaar M- haftet für den auf sie entfallenden Teil des Werklohnes zur ungeteilten Hand.

Der Auftragnehmer bestätigt in diesem Zusammenhang, dass er die Örtlichkeit kennt und sämtliche Kostenfaktoren in seinem Anbot berücksichtigt und einkalkuliert hat...."

In der Folge wurde das Grunderwerbsteuerverfahren gemäß §303 Abs.4 BAO wieder aufgenommen und mit dem berufungsgegenständlichen Bescheid vom 2. Juli 2002 wurde die Grunderwerbsteuer anteilig von den Grund- **und** Baukosten (Kaufpreis laut Kaufvertrag und Werklohn laut Werkvertrag) festgesetzt. Der bereits entrichtete Betrag wurde angerechnet. Begründet wurde dies insbesondere damit, dass Erhebungen des Finanzamtes bei der Gemeinde als Baubehörde erster Instanz und bezüglich der Fa. X bei der Wirtschaftspolizei folgendes ergeben hätten:

*"...Die Fa. X hat den Bau von Einzel-, Doppel-, und Reihenhäusern geplant und in den jeweiligen Gemeinden Baubewilligungen für ihre Projekte erwirkt. In diversen Immobilieninseraten von Tageszeitungen wurden sodann Grund und Gebäude zum Kauf angeboten. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages und des Werkvertrages war die Planung des jeweiligen Projektes im Wesentlichen bereits abgeschlossen. Änderungen bei den angebotenen Haustypen waren nur in geringfügigem Ausmaß möglich. Weiters wurde im Werkvertrag hinsichtlich der Baukosten ein Fixpreis vereinbart. Ihr Vertragswille war somit auf Erwerb eines Grund(anteiles) samt zu errichtendem Gebäude gerichtet. Sie sind daher **nicht** Bauherr des von Ihnen erworbenen Bauwerkes. Aus den angeführten – dem Finanzamt nachträglich bekannt gewordenen Gründen – war das GrEst-Verfahren wieder aufzunehmen und die GrEst von den Grund- und Baukosten vorzuschreiben...."*

Fristgerecht wurde Berufung eingebracht.

Der steuerliche Vertreter wendet ein, der Vertragswille sei nicht auf den Erwerb eines Grundes samt zu errichtendem Gebäude gerichtet gewesen.

Der Werkvertrag sei mit einem vom Grundverkäufer unabhängigen Unternehmer abgeschlossen worden. Den Ehegatten M- habe es frei gestanden, ob sie ihr Haus von der X errichten lassen oder ob sie einen anderen Bauunternehmer mit der Errichtung beauftragen wollten. Diesbezüglich habe es keinerlei Auflagen seitens des Grundverkäufers gegeben. Dies ergebe sich auch aus der Aussage von Herrn M- , dass ein anderer Erwerber sein

Einfamilienhaus von einer anderen Baufirma habe errichten lassen. Überdies hätten Herr und Frau M- sehr wohl Einfluss auf die Gestaltung des Einfamilienhauses gehabt und seien diesbezüglich nicht an ein vorgegebenes Konzept gebunden gewesen. Man habe sich lediglich aus Kostengründen entschlossen, nach dem bereits existierenden Plan zu bauen und nur geringfügige Änderungen vorzunehmen. Aus dem Spruch des Baubewilligungsbescheides ergebe sich auch, dass M, um baubehördliche Bewilligung angesucht hätten und somit deren Bauherrneigenschaft gegeben sei. Herr und Frau M- seien daher Bauherren und die Grunderwerbsteuer sei nur vom Grundpreis zu berechnen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. Jänner 2003 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Laut Niederschrift vom 12.12.2001 sei von Anfang an der Kauf eines Einfamilienhauses geplant gewesen. Es habe einen Prospekt gegeben und habe ein Plan existiert, nach dem gebaut worden sei. Das Ansuchen um Baubewilligung und die ganze Abwicklung sei von der X gemacht worden. Die Bezahlung der Kosten sei nach einem erstellten Zahlungsplan erfolgt. Der Betrag sei für Werkvertrag, Planung, Einreichung und Diverses bezahlt worden. Daraus sei ersichtlich, dass sich die Erwerber an die vorgegebene Planung hätten binden lassen, sei es aus Kostengründen oder einfach deshalb, weil ihnen das mittels Prospekt vorgestellte Objekt gefallen habe. Kaufvertrag und Werkvertrag seien am selben Tag unterschrieben worden. Die weitere Abwicklung des Geschehens sei der Fa. X überlassen worden. Zum Zeitpunkt des Anbietens der Objekte in den Tageszeitungen seien die Liegenschaften parzelliert und baureif gemacht, die Planungen abgeschlossen und die Prospekte gedruckt gewesen. Dass es dazu eines verkaufsbereiten Grundeigentümers bedurft habe, der sich ebenfalls in das Projekt einbinden habe lassen, liege auf der Hand. Im gegenständlichen Fall würden der Werkvertrag und der Kaufvertrag über die Liegenschaft ein solches einheitliches Vertragswerk bilden, dass zu Recht als Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage der Kaufpreis der Liegenschaft **und** die Baukosten für das Gebäude herangezogen worden seien.

Im Vorlageantrag vom 28. Februar 2003 wurden keine wesentlichen neuen Einwendungen vorgebracht. Es wurde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat beantragt. Am 24. November 2006 erfolgte ein Erörterungsgespräch mit Herrn M. zur Abklärung des Sachverhaltes, welcher auch für vorliegenden Fall relevant ist. Im Zuge dieses Erörterungsgespräches hat Herr M- abermals zu Protokoll gegeben, dass er auf Grund einer Zeitungsannonce davon erfahren habe, dass die X. Häuser mit Grund anbiete. Aufgrund dessen habe sich Herr M- an die X. gewandt um ein Haus mit Grund zu erwerben. Es sei ihm mitgeteilt worden, Besitzer des Grundes sei H .

Soweit Herrn M- noch Erinnerung, seien im Büro der X. der Hausbau und die Gesamtkosten dafür besprochen worden. Danach sei der Termin beim Notar hinsichtlich des Kaufvertrages

für den Grund erfolgt. Baubeginn sei Oktober 1997 gewesen, aufgrund des Werkvertrages mit der X. . Hinsichtlich der Sachverhaltsdarstellung wurde auf die beiliegende Aussage beim Landesgendameriekommando Z, hingewiesen, woraus sich unter anderem ergäbe, dass das Haus bis auf nicht behobene Mängel im Mai 1998 bezugsfertig gewesen sei. Bei den Mängeln habe es sich gehandelt um

- Wassereintritt im Keller
- die Heizungsregelung
- der Stiegenaufgang zum Haus war nicht verputzt
- die Hauptabflussleitung im Obergeschoß ragte aus dem Estrich
- die Kellertüren waren nicht abzuschließen
- die Kellerstiege hätte wegen nicht behebbarer Mängel abgetragen werden müssen
- die Querbalken des Dachstuhles zeigten extrem große Risse auf.

Es habe keine Endabrechnung gegeben, wodurch keinerlei Garantien bestanden hätten.

Die aufgetretenen Mängel seien von Herrn M- selbst behoben worden. Zum Zeitpunkt des Erörterungsgespräches musste noch ein Baumeister beauftragt werden, der bestätigt, dass das Haus ordnungsgemäß fertig gestellt worden ist. Fertigstellungsanzeige bei der Gemeinde war noch keine erfolgt.

Weiters wurde hinsichtlich der Zahlungsmodalitäten erörtert, dass Bestandteil des Werkvertrages auch ein Zahlungsplan gewesen sei. Es sei von Herrn M- nach Baufortschritt bezahlt worden. Die Zahlung sei über die R erfolgt. Nach Baufortschritt sei auch die Rechnungslegung erfolgt, nach Rechnungslegung die Freigabe der jeweiligen Zahlung. Das Haus sei - wie bereits ausgeführt - bis auf die angeführten Baumängel fertig gestellt.

Herr Dr. G sei laut Angaben des Herrn M- über Empfehlung der X. und der R -Bank der Treuhänder seines R -Kreditkontos gewesen. Herr Dr. G sei als günstiger Rechtsanwalt von der X. empfohlen worden. Die R -Bank habe sich für Dr. G und die X. verbürgt. Die Zahlung des Kaufpreises für den Grund sei ebenfalls über den Treuhänder Dr. G erfolgt. Die Zahlung des Kaufpreises für Grund und Haus sei jeweils vom gleichen R -Kreditkonto erfolgt. Zuerst sei der Grundkaufpreis überwiesen worden, dann seien die Zahlungen nach Baufortschritt erfolgt.

Herr M- gab an, bei seinem Hausbau seien unterschiedliche Baufirmen beschäftigt gewesen. Diese Subunternehmer der X. hätten jeweils solange gearbeitet, solange Zahlungen eingetroffen seien. Ursprünglich hätten alle mit der X. einen Werkvertrag abgeschlossen.

Die bei der Firma P bestellten Fenster beispielsweise seien nicht eingebaut worden, da Herr K nicht bezahlt habe. Herr M- habe die Fenster bei Lieferung selbst bezahlt.

Nach Ansicht der Berufungswerberin (Bw) handelt es sich nicht um ein Gesamtprojekt. Der Grund hätte, nachdem bekannt war, wer der Eigentümer war, auch ohne Haus erworben werden können. Es hätte nach Ansicht der Bw auch jede andere Baufirma beauftragt werden können. Einige andere Erwerber hätten das so gemacht, etwa nach Fertigstellung des Kellers eine andere Baufirma beauftragt.

Im Vorlageantrag beantragte die Bw. gemäß §284 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und darüber hinaus gemäß §282 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

In Vorbereitung auf die beantragte Senatsverhandlung wurde am 27.3.2007 ein Vorhalt mit dem bisher bekannten Sachverhalt, den erhobenen Beweismitteln und der vorläufigen rechtlichen Würdigung durch die Referentin an die Berufungswerberin ausgefertigt. Weiters wurde gebeten bekannt zu geben, welche Kosten durch unsachgemäße Fertigstellung erwachsen sind, ob Firmen zur Schadensbehebung beauftragt werden mussten bzw. was von der Bw selbst saniert wurde, sowie diesbezügliche Rechnungen vorzulegen. Ebenso wurde gebeten bekannt zu geben, ob der gesamte Fixpreis laut Werkvertrag erbracht worden ist. Hiezu ist keine Stellungnahme abgegeben worden.

In Wahrung des Parteiengehörs erging ein gleich lautender Vorhalt an das Finanzamt A , welches am 25. April 2007 folgende Stellungnahme abgegeben hat:

"Wie den Unterlagen im Arbeitsbogen des Betriebsprüfers zu entnehmen ist, wurde der Kontakt des Berufungswerbers zur Firma X. durch ein Zeitungsinserat hergestellt. Angeboten wurde ein Grundstück mit zu errichtendem Haus zu einem Fixpreis. Den Interessenten wurde auch ein Finanzierungskonzept unterbreitet. Die Vermittlung des Grundstückes erfolgte über die Firma X. . Mit den jeweiligen Unterschriften wurde von den Erwerbern dieses Gesamtkonzept auch zum Inhalt dieses Rechtsgeschäftes gemacht. Laut Niederschrift vom 12.12.2001 war von Anfang an der Kauf eines Einfamilienhauses geplant. Es gab ein Prospekt und gebaut wurde nach dem vorliegenden Plan ohne Änderungen. Neben dem Kaufpreis im Kaufvertrag wurde ein Fixpreis für das Gebäude im Werkvertrag vereinbart. Bei Vereinbarung eines Fixpreises wird das preisliche Risiko nicht vom Erwerber getragen. Das Risiko, dass die Miteigentümer infolge einer Insolvenz während der Bauführung den Bau durch Aufbringung eigener Mittel fortsetzen müssen, ist kein typisches Baurisiko, welches über die Frage, wer als Bauherr anzusehen ist, Aufschluss geben kann (VwGH 1.4.1976, 759, 760; vom 16.3.1977, 1794/76 und vom 27.1.1978, 2078/76). Im Übrigen verweist das FAG hinsichtlich der für die Bauherrneigenschaft sprechenden Kriterien auf die im Vorhalt des UFS angeführte Rechtsprechung des VwGH."

Das Finanzamt verwies hinsichtlich der Sanierung der Mängel auf Kosten der Berufungswerberin auf die Möglichkeit der Reduzierung der Bemessungsgrundlage (bei Vorliegen der Voraussetzungen des §17 GrEStG). Ansonsten hielt das Finanzamt an der Bescheidbegründung bzw der in der Berufungsvorentscheidung vertretenen Rechtsansicht fest.

In der am 27. November 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde folgendes ergänzend ausgeführt:

Von den Ehegatten M- wurde vorgebracht, dass die Parzellierung der Gründe durch H. erfolgt sei und die Liegenschaften bereits aufgeschlossen gewesen seien. Das Baurisiko sei von ihnen getragen worden. Sie hätten auch die Bauleitung gemacht. Herr K sei nicht wirklich verlässlich gewesen. Sie würden heute noch nicht dort wohnen, da sie bis heute noch keine Fenster und Türen hätten.

Die Referentin hielt den Parteien das Schreiben der Marktgemeinde W vom 29.10.1997 vor, worin gemeindeamtlich der Eintritt in die Baubewilligung vom 17.4.1996, xxx, bestätigt worden sei.

Die Parteien entgegneten, dass sie 1996 noch nicht gewusst hätten, dass sie dort ein Haus bauen würden. Es sei ein Doppelwohnhaus geplant gewesen. Vorher sei Herr H.. Eigentümer der Liegenschaft gewesen, der müsse mit dem Herrn K geplant haben. Diesen Plan hätten sie nicht gekannt, sie hätten nur vom Hörensagen davon gewusst. Ursprünglich sollte die Adresse "ccc" sein. Vorgelegt wurde hiezu eine Baubeschreibung, an die Gemeinde adressiert, vom 29.12.1997, zur Errichtung eines Einfamilienhauses. Den Plan, der der Baubeschreibung zu Grunde liege, habe die X. gezeichnet. Dem Plan liege die Skizze zugrunde, die in der Zeitungsannonce angeführt gewesen sei. Die Parteien hätten beim Plan ein Mitspracherecht gehabt. So hätten sie etwa Änderungen bei den Trennwänden gewollt, was auch durchgeführt worden sei. Anstatt der Garage sei ein Autoabstellplatz gewollt gewesen.

Die Referentin führte aus, dass am Einreichplan vom 6. April 1998 als Bauherr das Ehepaar M- angeführt sei, als Planverfasser und Bauführer hingegen die X. .

Auf die Frage der Amtspartei, was Ihnen im Inserat angeboten worden sei, erklären die Parteien, dass ihnen Haus und Grundstück angeboten worden sei. Herr M- legte eine Kopie des Inserates vor, welche zum Akt genommen wurde. Er führt aus, dass es normal sei, dass sein Wille auf Grundstück samt Haus gerichtet gewesen sei. Üblicherweise stelle der Generalunternehmer das Haus fertig auf. In ihrem Fall sei das Haus nicht ordnungsgemäß fertig gestellt worden. Der Bau des Hauses sei von Subfirmen der X. getätigt worden. Der Rohbau sei fertig gestellt und auch die Außenfassade verputzt gewesen. Das sei sehr aufwändig gewesen, da sie die X. und die Subfirmen permanent hätten auffordern müssen, etwas zu tun. Auch der Bauschutt sei nicht abtransportiert worden, dafür hätten sie selbst aufkommen müssen.

Auf die Frage des Beisitzers, ob sie auch zu einer anderen Firma gehen hätten können und ob ein Erwerber tatsächlich zu einer anderen Firma gegangen sei, antworten die Parteien, dass sie auch zu einer anderen Firma gehen hätten können. Soweit erinnerlich, hätten circa ein

Jahr später zwei Familien von Herrn H.. ein Grundstück erworben und ein Fertigteilhaus hingestellt.

Die Amtspartei verwies daraufhin auf das Erörterungsgespräch, im Zuge dessen die Partei ausgeführt habe, dass alle mit der X. gebaut hätten. Die Amtspartei führt weiters aus, ab Herbst 2000 hätte die X. die von ihr organisierten Bauten nicht mehr durchführen können. Praktisch bei allen Bauwerbern sei es zur Schlechterfüllung gekommen. Es habe auch Fälle gegeben, wo überhaupt keine Bauleistungen mehr erbracht worden seien und die sich zur Durchführung einer anderen Firma bedienen hätten müssen.

Herr M- entgegnet, dass er von den S 1,7 Mio "Werklohn" nicht alles bezahlt hätte. Es seien maximal S 1,400.000 gewesen. Die Türen und Fenster seien direkt an das Subunternehmen bezahlt und von dort abgeholt worden. Die Türen und Fenster seien auftragsgemäß sonderangefertigt worden.

Die Amtspartei wendet ein, dass Grundpreis und Werklohn auf dasselbe Konto gezahlt worden seien.

Auf Frage des Beisitzers, ob man auch zur X. gehen hätte können und dort ein Haus auf einem Grund bauen lassen, der nicht Herrn H.. gehört, antwortet Herr M- , er sei primär wegen des Hauses zur X. gegangen. Es sei auf dem Prospekt nicht ersichtlich gewesen, wo der Grund gewesen sei. Über die Verbindung zwischen Herrn H.. und der X. habe er zu Beginn nichts gewusst. Sie hätten auch nicht auf dieser Parzelle bauen müssen, sie hätten auch eine andere aussuchen können.

Herr M- führt weiters aus, dass er aufgrund des Inserates mit der X. - und zwar mit Herrn K - Kontakt aufgenommen habe. Das sei im Frühjahr 1997 gewesen. Die Verhandlungen über Haus und Grund hätten sie dann mit der X. geführt. Beim Abschluss des Grundkaufvertrages hätten sie Herrn H.. kennen gelernt. Er sei ihnen als Grundeigentümer vorgestellt worden. Später hätten sie erfahren, dass sich in einigen Fällen Herr K als Grundstückseigentümer ausgegeben habe und dass Herr H.. und Herr K bei einer vorhergehenden Firma zusammengearbeitet hätten. In diesem Jahr hätten sie auch die anderen Käufer kennen gelernt. Das sei zum Teil auf dem Grundstück, zum Teil beim Rechtsanwalt gewesen.

Abschließend beantragt die Amtspartei die Abweisung der Berufung als unbegründet. Der Berufungswerber ersucht, der Berufung Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zum Bescheid betreffend die Festsetzung der Grunderwerbsteuer:

Gemäß §1 Abs.1 Z1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den

Anspruch auf Übereignung begründet. Nach §2 Abs.1 erster Satz GrEStG sind unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechts zu verstehen.

Auf Grund des §4 Abs.1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

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

Der Begriff der Gegenleistung ist im wirtschaftlichen Sinne (§ 21 Abs. 1 BAO) zu verstehen (siehe auch VwGH vom 23. 1. 1992, Zl. 90/16/0154, mit weiterem Hinweis). Nach §21 Abs.1 BAO ist aber für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Gegenleistung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für den Erwerb des Grundstückes aufwenden muss.

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Erbringt der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer - , ist zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird. Diese Leistungen können also auch an Dritte erbracht werden, insbesondere an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter eines Gebäudes auf dem Grundstück. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht. Wenn also etwa der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisations, vorgegebenes Gebäude gebunden ist, dann ist ein Kauf mit herzustellen-dem Gebäude anzunehmen. Dabei kommt es nicht darauf an, dass über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden (vgl. ua. VwGH 17.3.2005, 2004/16/0246, VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053).

Dass im Zeitpunkt des Kaufvertrages auf dem Grundstück noch kein Gebäude gestanden ist, steht der Annahme, dass die Vorstellungen der Vertragspartner auf den Verkauf bzw. Kauf eines Anteiles eines Grundstückes mit Gebäude gerichtet waren, nicht entgegen. Denn Gegenstand eines Kaufvertrages kann auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer

erst geschaffen werden müssen (vgl. zB VwGH vom 3. 6. 1982, Zl. 81/16/0059, vom 18. 11. 1982, Zl. 82/16/0094).

Der Umstand, dass das Vertragswerk in mehreren Urkunden auf mehrere Vertragspartner aufgespalten worden ist, ist für die Beurteilung der Gegenleistung ohne Belang, weil nicht die äußere Form der Verträge maßgeblich ist, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Ebenso wenig ist entscheidend, ob in den Vertragsurkunden aufeinander Bezug genommen wird. Schon durch einen unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang der Vertragsabschlüsse kann gewährleistet sein, dass der Erwerber das Grundstück in bebaubarem Zustand erhalten wird (vgl. VwGH 18.12.1995, 93/16/0072).

Die durch die Annahme eines einheitlichen - sowohl den Verkauf eines bestimmten Grundstücks als auch die Errichtung eines bestimmten Gebäudes umfassenden - Angebots ausgelöste Indizwirkung für das Vorliegen eines engen sachlichen Zusammenhangs zwischen Kauf- und Werkvertrag im Sinne der Grundsätze zum einheitlichen Leistungsgegenstand gilt auch dann, wenn auf der Veräußererseite mehrere Personen auftreten. Ein einheitliches Angebot im vor bezeichneten Sinne kann selbst dann gegeben sein, wenn die bis (annähernd) zur Baureife gediehene Vorplanung inhaltlich maßgebend von der Erwerberseite mit beeinflusst oder gar veranlasst worden ist (vgl. BFH 21.9.2005, II R 49/04).

Wenn die Bw die Auffassung vertritt, der Werkvertrag sei mit einem vom Grundverkäufer unabhängigen Unternehmer abgeschlossen worden und den Ehegatten M- habe es freigestanden, ob sie das Haus von der X errichten lassen oder einen anderen Bauunternehmer mit der Errichtung des Hauses beauftragen wollten, so ist dem entgegen zu halten, dass der dargestellte enge zeitliche und sachliche Zusammenhang gegen diese Argumentation spricht. Der Wille war auf den Erwerb von Grund mit Haus gerichtet, was der Bw die Bauherrneigenschaft nimmt.

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 29.7.2004, 2004/16/0053, dargelegt hat, ist der Käufer nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- b) das Baurisiko zu tragen hat, d.h. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- c) das finanzielle Risiko tragen muss, d.h. dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.

Die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen dabei kumulativ vorliegen (*Fellner*, Kommentar zur Grunderwerbsteuer, Rz 90 zu § 5 GrEStG).

Hinsichtlich des Einwandes, aus dem Spruch des Baubewilligungsbescheides sei zu entnehmen, dass M, um baubehördliche Bewilligung angesucht hätten und somit deren Bauherreneigenschaft gegeben sei, ist zu sagen, dass der Verwaltungsgerichtshof im Falle des Erkenntnisses vom 26.3.1992, 90/16/0211, dargetan hat, dass, so wie das Fehlen der Eigenschaft eines Bauwerbers im Verhältnis zur Baubehörde bloß ein "Indiz" **gegen** die Annahme der Bauherreneigenschaft ist (siehe z.B. auch das Erkenntnis vom 17.2.1983, 82/16/0143-0150), im umgekehrten Fall (gegebene Eigenschaft eines Bauwerbers im Verhältnis zur Baubehörde) auch nur von einem "Indiz" **für** die Annahme der Bauherreneigenschaft die Rede sein kann. Das durch die Baubehörde zur Kenntnis genommene Auftreten eines Beschwerdeführers als Bauwerber vermag daher die Abgabenbehörde bei der von ihr zu beantwortenden Frage der Bauherreneigenschaft jedenfalls nicht zu binden.

In gegenständlichem Fall lag bereits eine Baubewilligung für den Grundverkäufer, Herrn H, vor. Mit Schreiben vom 29.10.1997 an die Ehegatten M- führt die Gemeinde folgendes aus:

"Betrifft: Übernahme der Baubewilligung Parza, KG b

Es wird gemeindeamtlich der Eintritt in die Baubewilligung vom 17.4.1996, xxx, zur Errichtung eines Einfamilienhauses bestätigt. Die Übernahme erfolgt von Herrn H;."

Mit Schreiben vom 5.1.1998 suchte das Ehepaar M- bei der Marktgemeinde W. um Aufhebung der aufrechten Baubewilligung zur Zahl xxx an und um Genehmigung der beiliegenden Einreichpläne.

Im Zuge der Verhandlung wurde die Baubeschreibung vom 29.12.1997, adressiert an die Gemeinde und die Niederschrift über die Bauverhandlung vom 6.4.1998 vorgelegt, darin heißt es:

"...Sachverhalt und Befund:

Mit Bescheid vom 17.4.1996 wurde die Bewilligung für die Errichtung eines Einfamilienhauses mit Garage und Einfriedung erteilt, Grundlage dafür war die VHS v. 1.4.1996 sowie die Unterlagen des Bmstr. W.F..

Anstelle dieses Gebäudes soll ein abgeändertes, verkleinertes Wohnhaus mit separater Garage errichtet werden, worüber geänderte Einreichunterlagen des Planverfassers X; aus Y v. 29.12.1997 vorliegen; diese Firma hat auch als Bauführer firmenmäßig gefertigt. Die Grundgrenzen sind durch eine Vermessungsurkunde gegeben, ferner gilt "BW"..."

In der Niederschrift ist ua eine 20 m² große Garage als eigener Baukörper an der nördlichen Grundgrenze vorgesehen.

Der Einreichplan, datiert vom 6.4.1998, zur "Neuerrichtung eines Einfamilienhauses mit Pkw-Garage und Einfriedung in b." liegt der Behörde vor.

Selbst wenn also nicht der ursprüngliche Plan übernommen worden ist, sondern ein Planwechsel stattfand, wurde dieser von der X-. entworfen.

Hinsichtlich des finanziellen Risikos ist unter Hinweis auf den oben zitierten Punkt XI. des Werkvertrages von einem Fixpreis für ein umfassendes Leistungspaket auszugehen, womit das finanzielle Risiko in dem Umfange in welchem es eine Bauherreneigenschaft verlangt, ausgeschlossen wird.

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 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 und die damit verbundene Kalkulierbarkeit für den Erwerber werden als ein wesentliches Indiz für das Nichtvorliegen der Bauherrenstellung angesehen.

Wie die Amtspartei in ihrer Stellungnahme unter Hinweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ausgeführt hat, ist das Risiko, dass der Bau infolge einer Insolvenz während der Bauführung durch Aufbringung eigener Mittel fortgesetzt werden muss, kein typisches Bau-risiko, welches von vornherein über die Frage, wer als Bauherr anzusehen ist, Aufschluss geben kann (vgl. hierzu *Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Bd. II, zu §5 GrEStG 1987, Tz 91*, samt Judikaturziten).

Wie aus der Niederschrift über das Erörterungsgespräch vom 24.11.2006 mit Herrn M. hervorgeht, wurde das gegenständliche Haus bis auf Baumängel fertig gestellt.

Nach dem Ergebnis des Verfahrens ist davon auszugehen, dass auch der Wille von Frau M; auf den Erwerb eines Grundstückes samt Haus gerichtet war. In gegenständlichem Fall bilden der Kaufvertrag über das Grundstück und der Werkvertrag über die Liegenschaft ein solches einheitliches Vertragswerk, dass vom Finanzamt zu Recht als Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage sowohl der Kaufpreis der Liegenschaft als auch die Baukosten herangezogen wurden.

Zu berücksichtigen ist allerdings, dass der Berufungswerberin durch die Schlechtererfüllung Kosten erwachsen sind, welche sie selbst zu tragen hatte und in der Folge nicht der gesamte Fixpreis bezahlt wurde.

Dem entsprechend ergibt sich somit folgende Berechnung:

| | | | |
|---------|-----|-------------------|---|
| | S | 280.250,00 | Kaufpreis laut Kaufvertrag |
| | S | <u>700.000,00</u> | Werklohn, tatsächl. entrichtet zur Hälfte |
| | S | 980.250,00 | Gegenleistung gesamt |
| x 3,5 % | S | 34.309,00 | |
| | - S | <u>9.809,00</u> | abzüglich des bereits entrichteten Betrages |
| | S | 24.500,00 | Nachforderung in S |
| | € | 1.780,46 | Nachforderung in Euro |

2. Zum Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens:

Der Bescheid hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens wurde grundsätzlich nicht dezidiert angefochten. Jedoch hat das Neuhervorkommen relevanter Tatsachen eine Wiederaufnahme zur Folge, was zur Abänderung der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage geführt hat. Dementsprechend wird hiezu folgendes ausgeführt:

Gemäß §303 Abs. 4 der Bundesabgabenordnung (BAO) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua 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 entsprechender Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, etwa Zustände, Beziehungen, Vorgänge und Eigenschaften (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar³, §303 Tz. 7). Bauherr eines Hauses ist eine Eigenschaft, die einer Person bei der Errichtung eines Bauwerkes zukommt. Ob jemandem diese Eigenschaft zukommt, ist eine Sachverhaltsfrage und keine Rechtsfrage. Somit sind die Kriterien, die die Judikatur für die Beurteilung der Bauherreneigenschaft entwickelt hat (vgl. *Fellner*, Grunderwerbsteuer, §5 Tz. 90) von wesentlicher Bedeutung für die Beurteilung der Frage, ob ein Wiederaufnahmsgrund vorliegt oder nicht. Diese Kriterien der Bauherreneigenschaft wurden bereits unter 1. ausgeführt.

Die Beurteilung der Bauherreneigenschaft des Erwerbers einer Liegenschaft ist eine Tatsachenfrage und kann somit auch Wiederaufnahmsgrund iSd §303 Abs. 4 BAO sein. Die Frage der Bauherreneigenschaft wurde nach der Aktenlage im ursprünglichen Grunderwerbsteuerbescheid vom 6. Oktober 1997 nicht behandelt, zumal dort lediglich eine Festsetzung auf Grund der Abgabenerklärung gemäß §10 Grunderwerbsteuergesetz 1987 erfolgt ist. Hinweise auf das Fehlen der Bauherreneigenschaft haben sich erst im Zuge einer Überprüfung des Objektes im Jahre 2001 ergeben.

Dem Finanzamt wurden die Hinweise auf das Fehlen der Bauherreneigenschaft erst nach Erlassung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 6. Oktober 1997 bekannt. Es handelt sich dabei unzweifelhaft um Tatsachen, die im Grunderwerbsteuerverfahren 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 Berufung war daher in der Sache selbst abzuweisen. Die Grunderwerbsteuer wird jedoch insofern herabgesetzt, als nicht die im Werkvertrag vereinbarten Fixkosten, sondern die tatsächlich geleisteten Beträge in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden.

Wien, am 11. Jänner 2008