



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Walter Zemrosser und die weiteren Mitglieder HR Dr. Wolfgang Ploner, Komm. Rat Max Stechauner und Joachim Rinösl im Beisein der Schriftführerin Alexandra Dumpelnik über die Berufung der Bw., vertreten durch Steuerberater, vom 17. Juli 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt vom 4. Juli 2002 betreffend

- 1) Wiederaufnahme des Verfahrens und
- 2) Festsetzung von Grunderwerbsteuer

nach der am 3. Mai 2005 in 9400 Wolfsberg, Lindhofstraße 3 (Finanzamt), durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

- 1) Der Berufung gegen den Bescheid betreffend **Wiederaufnahme des Verfahrens** wird **stattgegeben**. Der angefochtene Bescheid wird **aufgehoben**.
- 2) Die Berufung gegen den Bescheid betreffend **Grunderwerbsteuer** wird als unzulässig **zurückgewiesen**.

### Entscheidungsgründe

Mit schriftlichem Kaufvertrag erwarben die Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) und deren damaliger Lebensgefährte und nunmehrige Gatte je zur Hälfte von GET ein aufgrund des Teilungsplanes des Dipl. Ing. X.Y. vom 27. Mai 1999 neu gebildetes Grundstück im Gesamtausmaß von 400 m<sup>2</sup> um einen Kaufpreis von insgesamt S 280.000,00. Die Bw. und deren Gatte unterfertigten die Vertragsurkunde am 22. Juni 1999, die Verkäuferin am 1. Juli 1999. Für diesen ordnungsgemäß angezeigten Vorgang setzte das ehemalige Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Klagenfurt der Bw. gegenüber für deren Hälfterwerb Grunderwerbsteuer (GrESt) in Höhe von S 4.900,00 (= € 356,10) fest.

Im Zuge einer bei der A-GmbH in den Jahren 2001 und 2002 durchgeführten abgabenbehördlichen Nachschau befragte der Prüfer den Geschäftsführer der A-GmbH, GF-A, den Gatten der Bw. sowie andere Eigentümer der im Jahr 1999 errichteten Reihenhausanlage RH-99 als Auskunftspersonen, nahm Einsicht in den gemeindeamtlichen Bauakt und in die von einzelnen Auskunftspersonen vorgelegten Urkunden (Baubeschreibung, Kostenzusammenstellung, Zahlungsplan, Bauübereinkommen sowie Baukostenendabrechnungen).

Die erstgenannte Baubeschreibung beinhaltete die zur Verwendung vorgesehenen Materialien (Bodenplatte, Mauerwerk, Dachstuhl- und Eindeckung, Bodenbeläge, Fenster, Türen, Isolierungen innen und außen, Heizungsanlage, Sanitärausstattung, Elektroinstallationen, geplante Anschlüsse an Entsorgungseinrichtungen).

Nach der Kostenzusammenstellung würden die Kosten gemäß Standardplan und Baubeschreibung laut Kostenvoranschlägen für die einzelnen Professionistenleistungen (Baumeister, Außenanlage, Innenputz, Zimmermeister, Spengler, Dachdecker, Heizung und Sanitär- und Elektroinstallationen, Fliesen, Maler, Fußböden, Tischler, Fenster, Türen) sich auf die dort einzeln angeführten, jeweils auf volle S 1.000,00 lautenden, Beträge belaufen. Als letzte Position findet sich eine Zusammenfassung für Anschlussgebühren (Wasser, Kanal, Strom, Gas), Planungshonorar, Vermessung, Bauträgerhonorar, Baugenehmigungskosten). Nachlässe und Skonti wären in der Kostenzusammenstellung schon berücksichtigt, Eigenleistungen der Bauherren würden jedoch die angeführten Kosten vermindern.

Im Zahlungsplan waren einzelne Teilzahlungen je nach Baufortschritt vorgesehen, welche nach Abschluss der jeweiligen Arbeiten fällig würden. Die Abrechnung sollte nach den tatsächlich eingebauten Massen und Materialien erfolgen. Die ersten acht Teilzahlungen würden sich unter den vertraglichen Voraussetzungen als Höchstbeträge verstehen, die letzte Teilzahlung würde allenfalls variieren im Ausmaß allfälliger Mehrkosten durch vorher nicht feststellbare Bodenverhältnisse, welche technisch eine verstärkte Fundamentausführung erforderlich machten, sowie durch von den angenommenen Durchschnittswerten abweichende Anschlussgebühren.

Nach dem am 28. Juni 1999 unterzeichneten Übereinkommen beabsichtigten die Bw. und deren Gatte als Bauherren auf dem näher bezeichneten Grundstück im Rahmen des mit den Eigentümern der angrenzenden Grundstücke erarbeiteten Gesamtkonzeptes ein Reihenhaus zu errichten. Hiezu beauftragten die Bauherren die A-GmbH als Auftragnehmerin zur Sicherstellung einer koordinierten Baudurchführung unwiderruflich, das Bauvorhaben in organisatorischer und kommerzieller Hinsicht unter bestmöglicher Wahrung der Interessen der Bauherren abzuwickeln. Im Rahmen dieser Tätigkeit verpflichtete sich die Auftragnehmerin, ein Treuhandkonto bei einem inländischen Kreditinstitut zu eröffnen, im Namen und auf Rechnung der Bauherren sämtliche Werkverträge über die Durchführung der notwendigen Professionistenleistungen als Fixpreisverträge mit Erfüllungsgarantie abzuschließen, die

Ausführung dieser Verträge zu überwachen, die Überprüfung der Rechnungen vorzunehmen und die Rechnungsbeträge bei Fälligkeit vom Treuhandkonto zu überweisen und alle sonst mit der Durchführung des Projektes anfallenden Kosten und Gebühren fristgerecht vom Treuhandkonto zu bezahlen. Die Bauherren wiederum verpflichteten sich, das von der Auftragnehmerin eingerichtete Treuhandkonto entsprechend dem vorzulegenden Zahlungsplan zu dotieren. Sämtliche zur Durchführung des Projektes erforderlichen Baupläne, Baubeschreibung, Kostenvoranschläge, Werkverträge, Kostenzusammenstellungen, Zahlungsplan u.ä. seien im Auftrag der Bauherren zu beschaffen und würden sie durch ihre Unterschrift der Auftragnehmerin die Ermächtigung erteilen, in ihrer Vertretung sämtliche zur Durchführung des Projektes notwendigen Vereinbarungen abzuschließen und sonstige Maßnahmen zu setzen. Die Bauherren seien im Einvernehmen mit der Auftragnehmerin berechtigt, nachträgliche Änderungen bezüglich der Raumaufteilung, Ausstattung sowie der Größe und Ansichten des Reihenhauses vorzunehmen und auch Eigenleistungen zu erbringen. Diese Maßnahmen dürften aber nur so durchgeführt werden, dass der festgelegte Bauzeitplan jedenfalls eingehalten werden könne und würden die Bauherren für allenfalls dadurch verursachte Mehrkosten und Schäden haften. Die Entscheidungsbefugnis über die Baudurchführung liege daher bei den Bauherren, welche auch das Bauherrnrisiko tragen würden.

Der Baukostenendabrechnung ließen sich für die Bw. und deren Gatten verrechnete Baukosten im Gesamtausmaß von S 2.219.936,26 entnehmen.

Unter Berücksichtigung aller Umstände gelangte der Prüfer (zusammengefasst) zur Ansicht, durch das Zusammenwirken der Grundstücksverkäuferin und der A-GmbH sowie der Bewerbung des Projektes in der periodisch erscheinenden Regionalzeitschrift "RS-Nachrichten" seien die Bauinteressenten in ein bereits vorgegebenes Vertragskonzept eingebunden gewesen, welches sicherstellen sollte, dass nur derjenige zum Grunderwerb zugelassen würde, der sich zur Ausführung des baubehördlich bewilligten Planungskonzeptes verpflichtet hatte. Überdies würden auch die von Lehre und Rechtsprechung erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen einer Bauherreneigenschaft nicht gegeben sein, weshalb das rechtskräftig abgeschlossene GrEst-Verfahren wiederaufzunehmen wäre und die GrEst, auch die anteiligen Anschaffungskosten des Gebäudes umfassend, neu zu bemessen sei.

In ihrer dazu abgegebenen Stellungnahme brachte die Bw. zunächst vor, sie (Anm.: sollten sich in der Folge Angaben, Äußerungen, Meinungen, Behauptungen u.ä. auf eine Mehrzahl von Personen beziehen, so sind damit, sofern nicht anders angeführt, die Bw. und ihr Gatte gemeint) hätten das Grundstück ohne Zutun des GF-A direkt über den Rechtsanwalt Dr. U.V. erworben. Auch sei keine Vermittlungsprovision an GF-A bezahlt worden. Erst nach erfolgtem Grunderwerb hätten sie sich an die A-GmbH gewendet, wo ihnen Demopläne von bereits realisierten Projekten gezeigt worden wären. Schließlich hätten sie die B-Bau-GmbH mit der individuellen Planung beauftragt. Nach ihrem Wissen hätten sich die Bauwerber selbst

gefunden, bloß wegen des Fehlens eines einzigen sei in den "RS-Nachrichten" inseriert worden. Die A-GmbH habe die günstigsten Angebote je wirtschaftlicher Einheit (m<sup>2</sup>, lfm, Stück, m<sup>3</sup>, kg, etc.) ermittelt, ein Fixpreis für das Gesamtprojekt sei niemals vereinbart worden. Das Wohnbauansuchen hätten sie selbst gestellt. Hinsichtlich der Eigenleistungen und eigener Professionisten hätten sie ebenso freie Auswahlmöglichkeit gehabt wie bei Veränderungen im Außenmaß und in der Innengestaltung. Baumängel wären sofort reklamiert und kostenlos behoben worden. Jedenfalls sei zuerst der Kaufvertrag über das Grundstück unterfertigt worden, Tage danach erst das Übereinkommen mit der A-GmbH und später dann die Werkverträge mit den Professionisten. Da sie selbst mit den Professionisten verhandelt hätten, hätten sie auch das Gefühl gehabt, selbst alle Risiken zu tragen. Auch wäre für sie selbstverständlich gewesen, dass alle Rechnungen auf sie lauten würden, da sie selbst jegliche Änderungswünsche treffen hätten können. Das Honorar für die A-GmbH sei ein feststehender Fixbetrag gewesen, sämtliche Skonti und Preisnachlässe wären ihnen gutgeschrieben worden. In Bezug auf die Planung und Gestaltung hätten sie die Möglichkeit jeglicher Änderungen im Innen- und Außenbereich der Länge, Höhe und Breite nach gehabt, was zum Teil auch geschehen sei (Überdachung, Zugang aus anderer Richtung, Erker, Terrasse statt Wiese, Trennmauern). Nachdem jedes Reihenhaus verschieden, den Wünschen des einzelnen Bauherrn nach errichtet und ausgeführt worden sei, könne von einer Anschaffung nicht gesprochen und daher auch nicht die GrESt von den Baukosten zusätzlich vorgeschrieben werden.

Das Finanzamt Klagenfurt (im Folgenden: FA) indes folgte der Auffassung des Prüfers, nahm mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden das Verfahren, unter gleichzeitiger Aufhebung des Erstbescheides, gemäß § 303 Abs. 4 Bundesabgabenordnung (BAO) wieder auf und setzte der Bw. gegenüber GrESt im Ausmaß von S 43.749,00 (= € 3.179,36) fest. Zur neu festgesetzten GrESt gelangte das FA, indem es den halben Kaufpreis für das Grundstück (S 140.000,00) und die Hälfte der endgültigen Baukosten (S 1.109.968,13) addierte und darauf nach § 7 Abs. 3 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) den Steuersatz von 3,5% anwendete.

Zur Begründung der Wiederaufnahme führte das FA unter Wiedergabe des Wortlautes von § 303 Abs. 4 BAO aus, nach dem Ergebnis der abgabenbehördlichen Nachschau und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung sei bei der nach § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen gewesen. Betreffend die Neufestsetzung der GrESt ging das FA davon aus, dass die A-GmbH, nachdem sie ein geeignetes Grundstück für die Realisierung des gegenständlichen Reihenhausprojektes gefunden hätte, die B-Bau-GmbH mit der Planung einer Reihenhausanlage darauf beauftragt habe. Gleichzeitig wäre dieses Projekt in den "RS-Nachrichten" beworben worden. Den einzelnen Interessenten wären dann ein Rohplan des Projektes samt Baubeschreibung und fertigem Zahlungsplan vorgelegt sowie

das jeweilige Grundstück zu einem bestimmten Preis angeboten worden. Wenn sich dann die einzelnen Erwerber für den Kauf eines Reihenhauses entschieden hatten, hätten sie der A-GmbH eine Vollmacht zu erteilen und mit dieser das (Baudurchführungs-) Übereinkommen abzuschließen gehabt. Aufgrund der anhand der einzelnen Urkunden ableitbaren zeitlichen Abfolge des Geschehens und des Umstandes, dass die Bauwerber weder das finanzielle Risiko noch das Baurisiko zu tragen gehabt hätten und auch die Einflussnahme auf die Gestaltung des Reihenhauses nicht als wesentlich zu bezeichnen gewesen sei, vertrat das FA die Ansicht, dass sich die Erwerber in ein Vertragsgeflecht einbinden hätten lassen, welches sichergestellt habe, dass nur jene Käufer zum Grundstückserwerb zugelassen wurden, die sich zur Ausführung des baubehördlich bewilligten Planungskonzeptes verpflichtet hatten. Auch stelle es ein gewichtiges Indiz gegen die Annahme der Bauherreneigenschaft der Erwerber und somit für die Bindung an ein vorgegebenes Gebäude dar, dass nicht die Bauinteressenten, sondern die A-GmbH das Bauansuchen gestellt hatte und auch dieser die Baubewilligung erteilt worden sei. Insgesamt gesehen bildeten daher die Kosten des Grundstückes und die Kosten des Bauwerkes die Bemessungsgrundlage für die GrESt.

Ihre dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete die Bw. vorerst damit, dass die Bauwerber zunächst den Grund direkt von der Verkäuferin erworben und erst danach die A-GmbH mit der Wahrnehmung ihrer Interessen beauftragt hätten. Auch habe es weder ein fertig vorgegebenes Gesamtkonzept noch eine Bindung an dieses gegeben. Es ließe sich auch in keiner Phase für die A-GmbH eine wesentliche, sich aus dem Eigentumsrecht ergebende Befugnis, über ein Grundstück zu verfügen, ableiten. Die Bw. und die anderen Bauinteressenten hätten allein das wirtschaftliche und finanzielle Risiko aus der Bautätigkeit getragen. Die A-GmbH habe das Grundstück nicht für die Bw. vermittelt, sondern habe die Bw. es direkt von der Verkäuferin bzw. dem vertretenden Rechtsanwalt erworben. Die Willenseinigung und somit der Kaufvertrag wäre schon vor Vertragsunterzeichnung rechtsgültig zustande gekommen. Die A-GmbH sei erst später für die Bw. aufgetreten. In der Planung sei die Bw. vollkommen frei gewesen, nur habe sich aus ökonomischen Gründen die B-Bau-GmbH angeboten. Die Bw. habe nach einem individuellen Erstentwurf über mehrere Wochen hinweg erhebliche Änderungen vorgenommen bis der endgültige Plan nach ihren Vorstellungen eingereicht werden konnte. Es habe weder eine Baubeschreibung noch einen fertigen Zahlungsplan gegeben, lediglich die Kosten der Professionisten je Einheit wären bekannt gewesen. Die Bw. hätte selbst Preisanbote eingeholt und sei auch nicht an irgendwelche Vorgaben der A-GmbH gebunden gewesen. Sie selbst hätten das Wohnbauförderungsansuchen eingereicht, Baumängel aufgezeigt und selbst oder durch die A-GmbH reklamiert. Die Grundstücksverkäuferin habe vermutlich wegen auswärtigem Wohnsitz tageweise verzögert unterschrieben. Die Werkverträge mit den Professionisten seien erst nach ihrer Zustimmung abgeschlossen worden und auch nicht mit allen, da sie eigene Wünsche realisiert hätten. Das Baurisiko und das finanzielle Risiko seien

ausschließlich bei ihnen gelegen, sämtliche Änderungen mussten gegenüber der Baufirma schriftlich bestätigt werden. Eine von vornherein festgelegte Gesamtkonstruktion habe es nicht gegeben, erst nachdem alle ihre Pläne abgegeben hatten, wäre das Reihenhaus zusammengefügt worden. Das Bauansuchen sei erst nach Vollmachtserteilung durch sie von der A-GmbH gestellt worden. Vom Planrohentwurf habe die Bw. mehrfach Abänderungen getroffen, wobei sie eigene Pläne gezeichnet und diese zur Einarbeitung in den endgültigen Plan der B-Bau-GmbH übermittelt hätten. Weiters hätte die Möglichkeit bestanden, Dachschrägen zu verändern oder das Gebäude zu verlängern, was in ihrem Falle auch geschehen sei. Selbst jetzt hätten sie noch die Möglichkeit, durch einen Zubau ihre Wohnfläche zu vergrößern. Das Obergeschoß sei mit dem ursprünglichen Plan nicht mehr ident, ebensowenig die sanitären Anlagen. Sie selbst hätten eigene Elektro- und Installationspläne erstellen und eine Fußbodenheizung einbauen lassen. Auch wären zusätzlich einen Erker mit Fundament, ein Flugdach sowie ein Gartenhaus errichtet worden. Außerdem hätten sie, um ihr Bauvorhaben durchführen zu können, mit dem Mitinteressenten H.R.M. die Grundstücksflächen abgetauscht. Aufgrund eines Planungsfehlers der B-Bau-GmbH sei eine Steinschichtung in Höhe von 1,40 m ohne Mehrkosten anstelle der vorgesehenen begrünter Böschung durchgeführt worden. Sie hätten definitiv nur den Rohbau gemeinschaftlich mit den Nachbarn hergestellt. Überdies hätten bei Einvernehmlichkeit mit den Nachbarn jegliche Abänderungen getroffen werden können. Bei Hafrücklassen hätten sie Bankgarantien von den Baufirmen auf ihren Namen ausgestellt erhalten bzw. Einbehalte getätigt.

Im Zuge einer von Organwaltern des FA mit den meisten Beteiligten des Reihenhausprojektes gemeinsam vorgenommenen ergänzenden Befragung gaben der Gatte der Bw. und H.R.M. an, sie hätten die jeweils vorerst ins Auge gefassten Parzellen getauscht, sich hinsichtlich der Größe noch ins gegenseitige Einvernehmen gesetzt, und erst dann sei, diesem Ergebnis entsprechend, von Dipl. Ing. X.Y. der Teilungsplan erstellt worden. Weiters gaben die anwesenden Beteiligten übereinstimmend an, die Häuser hätten in jeder Hinsicht geändert werden können, es existiere zwischen den einzelnen Häusern keine gemeinsame Mauer, sondern befinde sich dort ein schmaler, mit Silikon ausgefugter Spalt. Außerdem hätten sich die Beteiligten nicht immer an die Vorschläge der B-Bau-GmbH gehalten, Eigenleistungen erbracht und selbst andere Firmen mit diversen Arbeiten beauftragt. Über Empfehlung des GF-A hätten sie mit dem Abschluss der Grundkaufverträge so lange gewartet, bis alles geplant und ausgerechnet gewesen sei. Sie hätten eine mündliche Vereinbarung über den zukünftigen Kauf gehabt und außerdem das jeweilige Grundstück sowieso gekauft.

GF-A, der als vom steuerlichen Vertreter geführte Auskunftsperson für alle Beteiligten ebenfalls anwesend war, gab darüber hinaus noch an, es würden sich laufend bauwillige Interessenten an ihn wenden und er versuche, diese dann "zusammenzubringen", was auch im vorliegenden Fall so geschehen sei. Von sich aus sei er nie an die Bauinteressenten

herangetreten. Er vermittle nur Grundstücke, kaufe oder verkaufe diese aber nicht. Das gegenständliche Projekt selbst habe er nie beworben, sondern lediglich noch einen Interessenten für einen Baubeginn gesucht. Die Einschaltung in den "RS-Nachrichten" sei erst erfolgt, wenn bereits Interessenten vorhanden gewesen wären bzw. jemand abgesprungen sei. Er habe den Auftrag zur Erstellung eines Teilungsplanes für das Grundstück an Dipl. Ing. X.Y. über Absprache bzw. im Auftrag der Bauinteressenten erteilt. Es sei richtig, dass er den Beteiligten empfohlen habe, mit dem Abschluss der Grundkaufverträge so lange wie möglich zuzuwarten. Die Beteiligten hätten vorher das Projekt geplant und erst nachdem die Planung fertig gestanden sei, wären die Grundverkaufsverträge abgeschlossen worden. Es habe eine mündliche Vereinbarung über den künftigen Kauf bestanden und die Beteiligten hätten den Grund ohnehin immer gekauft. Nur aus Kostengründen wäre die Entscheidung auf ein Reihenhaus gefallen.

Zum Ergebnis dieser Besprechung teilte GF-A noch mit, dass ihm von Dr. U.V. bekannt gewesen sei, dass GET ein Grundstück in RH-99 zu verkaufen gehabt hätte. Die Eigenleistungen bzw. Abänderungen gegenüber dem ursprünglichen Rohplan würden bei der Bw. nachstehende Tätigkeiten bzw. Baumaßnahmen betreffen:

Zubau eines Erkers samt Balkon; Terrasse samt Fundament, für Zubau oder Wintergarten geeignet; komplette Umgestaltung der Innenräume; Dachbodenausbau; Fußböden und Handläufe; Maler- und Verputzarbeiten; zusätzliche Fußbodenheizung; Änderungen bei Innentüren und Eingangstüre; Carport; Steinschlichtung anstelle begrünter Böschung; eigene Pläne für Elektro- und Sanitärinstallationen; Hinweise auf Planungsfehler samt –korrekturen.

Vom Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde mittels fernmündlicher Befragung des Dr. U.V. in Erfahrung gebracht, dass der damalige rechtsfreundliche Vertreter der GET ihm und anderen Rechtsanwaltskollegen in C-Stadt das Grundstück in RH-99 zum Kauf oder zur Vermittlung angeboten habe. Da er selbst kein Interesse an einem Kauf gehabt habe, hätte er GF-A, dessen häufiger rechtsfreundlicher Vertreter er sei, auf dieses Grundstück und die Verkäuferin aufmerksam gemacht und ihm auch den von ihr verlangten Preis (S 700,00 je m<sup>2</sup>) bekannt gegeben. Irgendwelche Werbemaßnahmen hinsichtlich des Verkaufes des Grundstückes habe er nicht getroffen. Was in der Folge GF-A mit dem Grundstück gemacht habe, sei nicht mehr seine Angelegenheit gewesen. GF-A habe lediglich, wenn die geeigneten Kaufinteressenten gefunden waren, diese zu ihm geschickt und habe er die Verträge mit ihnen und der Verkäuferin aufgesetzt und durchgeführt. Eine Veräußerung an andere Personen wäre ihm selbst nicht möglich gewesen, da er keine Bevollmächtigung hierfür gehabt hätte. Wenn andere Interessenten gekommen wären, hätte er diese nur an GF-A, GET bzw. deren Rechtsanwalt verweisen können.

In der mündlichen Senatsverhandlung führte der als Zeuge für alle Berufungsverfahren einvernommene GF-A aus, dass sich üblicherweise Bauinteressenten an ihn wenden würden,

mit dem Ersuchen, auf von ihnen bereits ins Auge gefassten Grundstücken einen Bau zu organisieren. Beim gegenständlichen Reihenhaushaus sei glaublich zuerst die Interessentin F.M.K. zu ihm gekommen. Es könne aber auch sein, dass sich der Vater der Bw. an ihn gewendet habe. Wann ihn der Mitinteressent H.R.M. kontaktiert habe, könne er nicht mehr angeben. Dieser habe eine Eigentumswohnung verkauft, möglicherweise sei er dadurch mit ihm in Kontakt gekommen. Vom Grundstück von GET habe er von Dr. U.V. erfahren. Es sei möglich, dass er ein Inserat geschaltet habe, wenn nicht alle Interessenten vorhanden gewesen seien. Ob im gegenständlichen Fall ebenfalls ein Inserat geschaltet war, könne er genau nicht mehr beantworten, da er laufend eine Vielzahl von Inseraten in den lokalen Zeitungen schalten lasse. Wegen eines Grundstückes ist in den Inseraten nichts zu finden, da normalerweise schon ein Grundstück von den anderen Interessenten vorhanden sei und die Inserate nur geschaltet würden, wenn noch ein Bauinteressent fehle. Von F.M.K. könne er sicher sagen, dass diese sich schon vorher interessiert habe, da ihr Bruder beim Projekt RH-98-Straße als Dachdecker gearbeitet habe und sie deswegen zu ihm gekommen sei. Hinsichtlich der Teilungsbefugnis für das Grundstück gab der Zeuge an, dass er von Dr. U.V. erfahren habe, dass es zu verkaufen wäre und habe dieser auch den geforderten Preis (S 700,00 je m<sup>2</sup>) genannt. Er hätte sich auf die Abreden mit Dr. U.V. verlassen, wonach das Grundstück, in welcher Form auch immer, geteilt oder als Ganzes, nur ohne größeren Aufwand oder Komplikationen, zu verkaufen wäre. Wenn das Grundstück an jemanden anderen vorher verkauft worden wäre, hätten er bzw. die Bauinteressenten dagegen nichts unternehmen können, das wäre das Risiko der Beteiligten gewesen. Die Empfehlung, mit dem Grundstückskauf so lange als möglich zuzuwarten, habe der Zeuge deshalb abgegeben, da es durchaus möglich und etwa bei den Beteiligten H.R.M. und der Bw. auch tatsächlich der Fall gewesen sei, dass sich die einzelnen Interessenten erst hinsichtlich der Breite des einzelnen Hauses abstimmen mussten und darauf abzielend auch die Teilung des Grundstückes erfolgen sollte. Die Planung selbst, samt allen von den Interessenten gewünschten Details, sei von der B-Bau-GmbH durchgeführt worden. Er habe die Interessenten ohne vereinbartes Vermittlungshonorar und ohne Immobilienvermittlungsauftrag zusammengebracht. Die Rechnungen sämtlicher Professionisten würden auf die einzelnen Bauinteressenten lauten, ebenso die mit den Professionisten abgeschlossenen Werkverträge, welche aber jeweils durch die A-GmbH als Bevollmächtigte unterfertigt wurden. Hiezu legte der Zeuge dem Berufungssenat Rechnungen und Werkverträge in Ablichtung vor, aus denen sich die Richtigkeit dieser Behauptungen ergab. Die vereinbarten Fixpreise für die einzelnen Professionisten hätten sich auf die konkreten Massen je Bauvorhaben bezogen. Sofern es bei diesen Fixpreisen im Einzelfall bei den Endabrechnungen Überschreitungen gegeben habe, sei dies auf Sonderwünsche bzw. nachträgliche zusätzliche Änderungen auf Wunsch der Bauinteressenten zurückzuführen. Die letzte, variable Teilzahlung laut Zahlungsplan komme dadurch zustande, dass das Risiko hinsichtlich schlechter Bodenverhältnisse, die eine



stärkere Bodenplatte erforderlich gemacht hätten, oder anderer nicht vorhersehbarer Unwägbarkeiten nicht von den Professionisten, sondern von den Bauinteressenten zu tragen gewesen wäre. Dies wäre bei der gegenständlichen Reihenhausanlage wegen eines Wassereinbruches auch tatsächlich der Fall gewesen. Hinsichtlich der Abänderungen von den den Bauinteressenten üblicherweise vorgelegten Roh- oder Standardplänen wäre jegliche Möglichkeit gegeben gewesen, sofern dies nicht den baubehördlichen Vorschriften widersprochen hätte. Das Honorar der A-GmbH sei nicht von der Bausumme abhängig, sondern ein Fixhonorar gewesen. Auch wären die Rohbauten von den Bauinteressenten selbst zu versichern gewesen, und seien die Hafrückklasse von den Bauinteressenten selbst abgewickelt worden. Das an sich in der letzten, variablen Teilzahlung vorgesehene Planungshonorar sei dort nicht enthalten, sondern in den Fakturierungen der B-Bau-GmbH direkt an die Bauinteressenten ausgewiesen.

Da die Bw. zur mündlichen Berufungsverhandlung aus beruflichen Gründen nicht erscheinen hatte können, ersuchte der steuerliche Vertreter, die vom Gatten der Bw. als Partei in seinem Berufungsverfahren gemachten Angaben vollinhaltlich als auch von der Bw. und in ihrem Sinne getätigt zu übernehmen und der Entscheidung zugrunde zu legen. Der Gatte der Bw. hatte angegeben, sie hätten sich schon längere Zeit vorher um eine geeignete Wohnmöglichkeit mit Grund umgesehen, wobei es egal gewesen wäre, ob sie nur den Grund alleine erworben und erst später gebaut hätten oder sofort. Nachdem es mehrere allgemein bekannte Bauträger in der Umgebung gäbe, seien sie, nachdem sie sich auch bereits realisierte Reihenhausanlagen angesehen hatten, auch zu GF-A gelangt. Das sei etwa Mitte Mai 1999 der Fall gewesen. GF-A wäre ihnen aus laufender Inserententätigkeit in den lokalen Zeitungen als Immobilientreuhänder und auch als Projektant oder Bauträger für Reihenhausprojekte bekannt gewesen. Dieser habe ihnen erklärt, dass sie sich an einem Grundkauf in RH-99 beteiligen könnten, wo bereits Interessenten vorhanden gewesen wären. Die Lage habe ihnen gefallen. Die Kontaktnahme sei nicht aufgrund eines konkreten Inserates in den "RS-Nachrichten" erfolgt, derartige Einschaltungen würden laufend in den verschiedensten Zeitungen aufscheinen. Mit GF-A hätten sie dann die diversen Bebauungsmöglichkeiten auf dem gegenständlichen Grundstück besprochen. Es wäre ihnen von Anfang an klar gewesen, dass GF-A bzw. die A-GmbH als Bauträger von ihnen mit der Bauausführung betraut würde, da er, der Gatte der Bw., selbst beruflich bedingt oft ortsabwesend gewesen sei. Daher hätten sie auch gerne das Honorar für die Leistungen der A-GmbH, wie etwa Bauüberwachung, Rechnungsprüfung, Ansuchen um die verschiedenen Bewilligungen, etc, in Kauf genommen. Er habe sich immer klar als Bauherr gefühlt, da er selbst beruflich als angestellter Leiter bei Großprojekten für einzelne Teilbereiche die Bauüberwachung durchführe, ohne dass irgendein Zweifel daran bestehe, dass nicht er bzw. sein Arbeitgeber, sondern der Auftraggeber Bauherr sei. Sein Arbeitgeber sei diesbezüglich ebenso nur Auftragnehmer wie die A-GmbH im gegenständlichen Berufungsfall. Bei der

ersten Kontaktaufnahme mit GF-A habe er ihnen einen Bestandsplan von einem bereits realisierten Projekt, glaublich in der RH-98-Straße, gezeigt. Sie hätten sich dann dieses, in der Bauendphase befindliche, Objekt angesehen und habe es ihnen sehr zugesagt. Ob sie schon damals wegen eines Grundstückes gesprochen hatten, vermochte der Gatte der Bw. nicht mehr anzugeben. Jedenfalls wäre es für sie ein Leichtes gewesen, in der Umgebung geeignete Grundstücke, sei es für Einfamilienhäuser oder Reihenhäuser, zu finden, weshalb sie sich vorerst auch darüber keine größeren Gedanken gemacht hätten. In der Folge seien sie dann an GF-A herangetreten und hätten ihm gesagt, dass sie gerne ein Reihenhaus errichten würden, worauf sie GF-A auf die bereits vorhandenen Interessenten (H.R.M. und F.M.K.) sowie auf das Grundstück von GET aufmerksam gemacht habe. Für die Grundstücksteilung habe es schon einen Entwurf oder Vorschlag gegeben, doch hätten sie sich erst mit den beiden anderen Interessenten hinsichtlich der jeweiligen Vorstellungen abgesprochen, und erst als Klarheit herrschte, GF-A veranlasst, das Grundstück von Dipl. Ing. X.Y. in ihrem aller Sinne teilen zu lassen. Parallel dazu hätten sie mit den übrigen Interessenten den ihnen vorgelegten Rohplan überdacht, be- und überarbeitet, gemeinsam Änderungen erarbeitet. Er selbst habe mehrfach mit der B-Bau-GmbH Kontakt gehabt und diese auf Fehler in der Planung hingewiesen bzw. Änderungen angeregt. Dies sei so weit gegangen, dass sie wegen eines Fehlers bei der Höhenquotierung des Grundstückes anstelle einer natürlichen Böschung ohne Aufpreis eine fast 1,5 m hohe Steinschlichtung als Grundabgrenzung und –befestigung erhalten hätten. Da ihnen aber das Konzept im Wesentlichen zugesagt habe, hätten sie nur einen Erker samt Balkon darüber zusätzlich errichten lassen. Es wäre ihnen sogar frei gestanden, das einzelne Reihenhaus in der Tiefe zu verschieben, also versetzt zu errichten, oder etwa unterschiedliche Höhen der einzelnen Reihenhäuser einzuplanen, was jedoch aus Kostengründen nicht sinnvoll gewesen wäre. Da er, wie bereits angeführt, beruflich viel auswärts tätig gewesen sei, wäre ihnen die Koordinierung und Bauüberwachung durch die A-GmbH sehr entgegen gekommen. An den Wochenenden habe er allein oder gemeinsam mit den anderen Miterrichtern mit den bauausführenden Unternehmen Besprechungen durchgeführt, woraus sich ebenfalls seine Bauherreneigenschaft ableiten lasse. Unter der Woche hätten an den Besprechungen, sofern es dringend erforderlich war, als Vertretung sein Schwiegervater, sein Vater oder seine Gattin teilgenommen. Die Überschreitungen der Kosten für einzelne Professionisten im Vergleich zur ursprünglichen Kostenzusammenstellung erklärte der Gatte der Bw. mit von ihnen nachträglich in Auftrag gegebenen zusätzlichen Leistungen oder Sonderausstattungen. Von den Vertretern des FA waren im Verlauf der Berufungsverhandlung betreffend den Bauinteressenten H.R.M. Ablichtungen von sechs Inseraten aus den "RS-Nachrichten" aus dem Zeitraum Jänner bis Juni 1999 zum Akt gegeben worden, woraus nach deren Ansicht zweifelsfrei hervorgehe, dass das gegenständliche Reihenhausprojekt von GF-A bzw. der A-GmbH entsprechend beworben worden sei. In diesen Inseraten wurden einzelne

Reihenhausanlagen in C-Stadt Süd zum Teil allein, zum Teil gemeinsam mit anderen Liegenschaften, Häusern, Wohnungen, etc, beworben. H.R.M. hatte dazu angegeben, dass eventuell mit dem Inserat vom 14. Mai 1999 die gegenständliche Reihenhausanlage gemeint sein könnte, und sich vielleicht daraufhin der Gatte der Bw. als Interessent gemeldet habe, da jedenfalls er und F.M.K. schon vorher ihr Interesse bei GF-A bekundet hatten. Im Übrigen hatte H.R.M. ausgeführt, dass laufend Reihenhausprojekte in der näheren Umgebung beworben würden, so auch zu einem Zeitpunkt, als die gegenständliche Anlage bereits fertiggestellt war. Es hätten ihn sogar Arbeitskollegen angesprochen, ob er sein Reihenhaus wieder verkaufen würde, da sie in der Zeitung von zu verkaufenden Reihenhäusern in C-Stadt Süd gelesen hätten. Der steuerliche Vertreter hob hervor, dass damit einerseits erwiesen sei, dass mit den Inseraten nicht notwendigerweise die gegenständliche Reihenhausanlage gemeint sein muss, und andererseits es zum Unternehmensgegenstand eines Immobilienreuhänders gehöre, in lokalen Zeitungen laufend Werbung, auch ohne konkreten Bezug auf ein aktuelles Projekt, für seine Tätigkeit zu machen.

Zu den behaupteten mündlichen Willenseinigungen zwischen Grundstücksverkäuferin und –erwerbern schon vor der Vertragsunterzeichnung führte der Vertreter der Bw. aus, dass dies zwar streng juristisch gesehen eher nicht möglich sei, doch hätten sich die Erwerber auf GF-A verlassen. Über Befragen durch den steuerlichen Vertreter hatte der Gatte der Bw. noch angegeben, sie hätten die Raumaufteilung und die Bauausstattung selbst bestimmen können und für eine notwendige stärkere Fundamentierung oder einen Wassereinbruch natürlich selbst die Kosten übernehmen müssen. Preisnachlässe und Skonti habe GF-A lückenlos an sie weitergegeben. Sie hätten immer das Gefühl gehabt, das technische und finanzielle Risiko zu tragen und im Zeitpunkt der Unterfertigung des Übereinkommens nicht an ein fertig vorgegebenes, fremdes Konzept gebunden gewesen zu sein. Auch hätten sie selbst eine Rohbauversicherung abgeschlossen.

Aus der Aktenlage und nach den Ergebnissen des Beweisverfahrens sahen die FA-Vertreter es am Schluss der letzten Berufungsverhandlung als erwiesen an, dass die Bauinteressenten durch ihre Gespräche und Absprachen mit GF-A in ein bestehendes Bebauungskonzept eingebunden waren und außer Abänderungen im Detail keine Änderungen im Gesamtkonzept vorgenommen werden konnten. Unter Bezugnahme auf die rechtliche Würdigung in den angefochtenen Bescheiden führten die FA-Vertreter weiters aus, dass alle drei wesentlichen, von Lehre und Rechtsprechung entwickelten und anerkannten, Kriterien für das Vorliegen einer Bauherreneigenschaft nicht erfüllt wären. Beim gegenständlichen Reihenhausprojekt stelle es ein besonders gewichtiges Indiz gegen die Qualifikation als Bauherren dar, dass die Erwerber nicht selbständig um Baubewilligung ansuchten, nicht selbst die Baubewilligung erwirkten oder die Behördenkontakte wahrnahmen sowie nicht selbst Werkverträge abschlossen, wie dies ein echter Bauherr machen würde. Schon allein das Fehlen eines einzigen Kriteriums habe nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes

(VwGH) das Versagen der Bauherreneigenschaft zur Folge, weshalb beantragt werde, die gegenständliche Berufung als unbegründet abzuweisen.

Unter Hinweis auf die im Judikat des VwGH vom 27. Juni 1991, 90/16/0169, festgelegten Kriterien für die Bauherreneigenschaft führte der Vertreter der Bw. aus, dass alle Parteien und der Zeuge GF-A bewiesen hätten, dass die Bauherreneigenschaft von Beginn an ausschließlich bei den Bw. gelegen und diese niemals an ein fremdes, fertig vorgegebenes Konzept gebunden gewesen wären. GF-A habe klar dokumentieren können, dass er für die Dienstleistungen ein Fixhonorar erhalten habe und niemals als Risikoträger in dieser Angelegenheit zum Tragen kommen konnte. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise hätte er nie eine Verwertungsbefugnis innegehabt oder gar Eigentumsrechte. Die einzelnen Parteien und zugleich Bauherren hätten mit ihrem einfachen und hausverstandsmäßigen Rechtsempfinden sehr eindrucksvoll bewiesen, dass es keinen Unterschied geben könne, wenn sich ein so genannter "Häuslbauer" mit einem anderen oder mehreren zusammenschließt, um Kosten zu sparen, und alle sich eines Baukonsulenten bedienen, oder ob jeder von ihnen einzeln bauen würde. Auch liege bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise kein einheitlicher Erwerbsvorgang vor, weil der Bw. die Liegenschaft unabhängig davon erwerben hätte können, ob darauf mit den anderen Interessenten ein Reihenhaus errichtet hätte werden können, weshalb beantragt werde, der Berufung stattzugeben.

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

#### **1. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens:**

Wenn auch die Berufungsschrift weitere Ausführungen betreffend die vom FA verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens vermissen lässt, so wurde nach dem insoweit deutlichen Inhalt auch diese dem Grunde nach bekämpft.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das Finanzamt hatte die Wiederaufnahme des Verfahrens im Wesentlichen damit begründet, dass im Zuge der Erhebungen neu hervorgekommen sei, dass die Bw. nicht als Bauherrin ihres Reihenhauses zu betrachten wäre. Sie habe vielmehr in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein Grundstück samt Reihenhaus in einem einheitlichen Vorgang erworben. Dieser Erwerbsvorgang sei der Grunderwerbssteuer zu unterziehen.

Gem. § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegen Kaufverträge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbssteuer. Nach § 4 Abs. 1 leg. cit. ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

§ 5 Abs. 1 GrEStG bestimmt, dass Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ist. Gegenleistung ist nach der Rechtsprechung des VwGH auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Erbringt der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen – an wen auch immer –, so ist zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbssteuer erfasst werden soll (VwGH vom 30. September 2004, Zl. 2004/16/0081).

Gegenstand eines nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerbsvorganges ist das Grundstück in bebauten Zustand auch dann, wenn die Verträge über den Erwerb des unbebauten Grundstückes einerseits und des darauf zu errichtenden Gebäudes andererseits zwar nicht durch den Willen der Parteien rechtlich verknüpft sind, zwischen den Verträgen jedoch ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist dann gegeben, wenn der Verkäufer bzw. Organisator auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbietet und der Erwerber dieses Angebot als Einheitliches annimmt, oder nur insgesamt annehmen kann (VwGH vom 19. März 2003, Zl. 2002/16/0047).

Ein Käufer ist 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,
- 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 (VwGH vom 30. September 1999, Zl. 96/16/0213,0214). Die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen dabei kumulativ vorliegen (VwGH vom 12. November 1997, Zl. 95/16/0176.)

Betrachtet man nun den in der vorliegenden Berufungsangelegenheit gegebenen Sachverhalt, so ist zunächst auf den Inhalt des zwischen dem Bauträger und der Bw. abgeschlossenen "Übereinkommens" einzugehen.

Die Bw. und der Bauträger haben hiebei unter "Punkt II." vereinbart, dass "im Namen und auf Rechnung der Bauherrin" sämtliche Werkverträge über die Durchführung der notwendigen Professionistenleistungen als Fixpreisverträge mit Erfüllungsgarantien abzuschließen seien, die Ausführung dieser Verträge zu überwachen sei, die Überprüfung der Rechnungen vorzunehmen und die Rechnungsbeträge bei Fälligkeit vom einzurichtenden Treuhandkonto zu überweisen seien. Aus der Aussage des GF-A ist zweifelsfrei und unstrittig zu entnehmen, dass sich die genannten Fixpreise hiebei auf die Massen der zur Verarbeitung vorgesehenen Materialien beider einzelnen Gewerke beziehen und nicht auf eine Vereinbarung im Sinne eines Pauschal-Fixpreises für das zu errichtende Gebäude. Diese Feststellung steht im Einklang mit der tatsächlichen Abwicklung des Bauvorhabens der Bw., nämlich dass bei Überschreitung der Massen durch Abänderung gegenüber der vorgesehenen Varianten höhere Kosten von der Bw. zu übernehmen waren, und stimmt weiters auch mit der Abwicklung der Bauvorhaben bei den angrenzenden Grundstückseigentümern überein.

Aus den vorliegenden Unterlagen ist auch ersichtlich, dass der Abschluss der Werkverträge durch die bevollmächtigte Bauträgerin direkt für jeden einzelnen Bauwerber mit den jeweiligen Professionisten erfolgte. Die Abrechnung jeder einzelnen Gewerkeleistung ist ebenfalls direkt an den jeweiligen Bauwerber ergangen. Nach dem unstrittigen Parteivortrag sind auch etwaige Haftrücklässe direkt mit den Bauwerbern verrechnet bzw. abgewickelt worden.

Von besonderem Belang erscheint auch die Festlegung im "Übereinkommen", wonach die Bw. allfällige Mehrkosten zu tragen habe, die durch schlechte Bodenverhältnisse, welche vor Baugrubenaushub nicht feststellbar gewesen seien - und durch eine dadurch technisch notwendige verstärkte Fundamentausführung - entstehen könnten. Weiters traf die Bw. nach dem "Übereinkommen" auch das Risiko hinsichtlich der Höhe der tatsächlich zur Vorschreibung gelangenden Anschlussgebühren.

Die Bw. beauftragte in diesem "Übereinkommen" die Bauträgerin, zur Sicherstellung einer koordinierten Baudurchführung unwiderruflich, das Bauvorhaben in organisatorischer und kommerzieller Hinsicht unter bestmöglicher Wahrung der Interessen der Bauherrin abzuwickeln. Für diese Leistung erhielt die Bauträgerin nach den Ergebnissen des Beweisverfahrens ein nicht nur im Falle der Bw. sondern auch im Falle der übrigen Bauwerber gleichermaßen in Höhe von S 180.000,00 (inklusive Umsatzsteuer) festgelegtes Honorar. Dieses Honorar unterlag hiebei keinerlei Schwankungen nach oben oder unten. Es gab keinerlei Bindung des Honorars der Bauträgerin an den wirtschaftlichen Erfolg der Abwicklung des Bauvorhabens.

Hält man sich nun die aufgezeigten Sachverhaltselemente vor Augen und stellt sie den vom Verwaltungsgerichtshof aufgestellten Kriterien gegenüber, so ist hinsichtlich der Voraussetzungen "Baurisiko" und "finanzielles Risiko" jedenfalls festzuhalten, dass diese im Sinne einer Bauherreneigenschaft der Bw. als gegeben erscheinen. Dem Bauträger ist offenkundig bei der Abwicklung des Bauvorhabens die bloße Stellung eines Dienstleisters mit festem Honorar zugekommen. Alle Risiken aus der Bauausführung hatte letztlich die Bw. zu tragen.

Es verbleibt somit, den dritten kumulativ geforderten Punkt der "Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Hauses" zu überprüfen. Hierzu ist nicht nur die konkrete Bauausführung der Bw. zu betrachten, sondern insgesamt die Möglichkeiten der Teilnehmer am Reihenhausprojekt, auf die Gesamtkonzeption Einfluss zu nehmen.

Wenn man nun berücksichtigt, dass zum Einen Grundstücksgrenzen durch Vereinbarung der Bauwerber verschoben und damit auch die konkreten Bebauungsmöglichkeiten verändert werden konnten und auch tatsächlich wurden und zum Anderen im Falle eines Bauwerbers nahezu die Hälfte der Gewerkenaufträge vom Bauwerber ohne Zuhilfenahme der Bauträgerin direkt an andere Firmen – d.h. nicht solche, welche von der Bauträgerin vorgeschlagen worden waren – vergeben wurden, so erscheint das übereinstimmende Vorbringen aller Bw., wonach ihnen bei der baulichen Gestaltung dem Grunde nach jede Freiheit - im Rahmen ihrer Absicht, ein Reihnhaus zu errichten und begrenzt lediglich durch baubehördliche Vorschriften - zugestanden sei, durch diese tatsächliche Abwicklung zweifelsfrei untermauert. Weiters erscheint es dem Senat von besonderer Bedeutung, dass es den Bauwerbern, nach deren übereinstimmenden und von GF-A bestätigten Angaben, ebenfalls freigestanden wäre, die einzelnen Häuser in der Tiefe versetzt zu errichten und somit zweifelsohne auch diesbezüglich auf die Gesamtkonstruktion der Reihenhausanlage entscheidenden Einfluss zu nehmen, was dann aber letztlich aus Kostengründen unterlassen worden war.

Insoweit die Bw., außer den – nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung unbeachtlichen - unterschiedlichen Gestaltungen im Inneren bzw. an der Fassade, keine darüberhinausgehenden baulichen Veränderungen von der Grobkonzeption des Reihenhauses vorgenommen hat, muss ihr diese Freiheit der persönlichen Entscheidung jedoch zugebilligt werden. Die Nichtausübung der konkreten Gestaltungsmöglichkeit durch einen Bauwerber kann diesem, im Hinblick auf die tatsächlich nachgewiesene zweifelsfrei vorliegende Möglichkeit der Teilnehmer am Reihenhausprojekt, auf die bauliche Gestaltung bzw. Gesamtkonzeption Einfluss zu nehmen, in der Gesamtbetrachtung der Bauherreneigenschaft nicht zur Last fallen.

Aus der Sicht vorstehender Erwägungen liegt in der vorliegenden Berufungsangelegenheit ein Sachverhalt vor, welcher nicht den von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung wiederholt abgehandelten einheitlichen Erwerb eines Gebäudes mit Grundstück darstellt. Der

verfahrensgegenständliche Sachverhalt unterscheidet sich somit grundsätzlich durch die kumulative Erfüllung aller drei von Literatur und der höchstgerichtlichen Rechtsprechung übereinstimmend geforderten Voraussetzungen für die Eigenschaft als Bauherr.

Bedienen sich Bauwerber eines Bauträgers als bloßen Dienstleister mit festem Honorar, bei voller Tragung des finanziellen Risikos wie auch des Baurisikos sowie nachgewiesener möglicher Einflussnahme auf die Gesamtkonzeption bzw. Bauausführung, so kommt ihnen die Eigenschaft als Bauherren zu. Der Erwerb des Grundstückes in einem unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang zur Bauausführung vermag im konkreten Fall nichts an der Bauherreneigenschaft der Bw. zu ändern.

Das FA hat es in seinem Bescheid von besonderer Wichtigkeit erachtet, dass nicht die einzelnen Bauinteressenten die jeweiligen Bauansuchen eingebracht hatten, sondern dies die A-GmbH übernommen hatte und dieser auch die Benützungsbewilligungen erteilt worden waren. Dabei darf aber nicht verkannt werden, dass sich der Bauherr grundsätzlich einer Hilfsperson bedienen kann, die für ihn alle Behördenschritte unternimmt (VwGH vom 31. März 1999, 96/16/0213, 0214), was im gegenständlichen Fall aufgrund der der Bauträgerin erteilten Vollmacht geschehen ist, weshalb auch unter diesem Aspekt nicht das vom FA beantragte Ergebnis des Berufungsverfahrens eintreten konnte.

Gleiches gilt muss auch für die vom FA vertretene Ansicht gelten, wonach durch die gesamte Vertragskonstellation sichergestellt gewesen sei, dass nur solche Käufer zum Grunderwerb zugelassen worden wären, die sich zur Ausführung des baubehördlich bewilligten Konzeptes verpflichtet hatten. Abgesehen davon, dass im Zeitpunkt der Unterfertigung der jeweiligen Grundstückskaufverträge die Baubewilligungen nach dem Akteninhalt noch nicht erteilt waren, findet sich nach dem Ergebnis des Beweisverfahrens keinerlei Hinweis darauf, dass die Bauträgerin in irgendeiner Weise über die Grundstücke tatsächlich und uneingeschränkt verfügen hätte können. Vielmehr hat sich im Laufe des Berufungsverfahrens ergeben, dass der Geschäftsführer der Bauträgerin lediglich unverbindlich geeignete Grundstücke anbieten konnte, was auch im Einklang mit der Funktion als bloßes Dienstleistungsunternehmen steht. Unbestritten ist jedenfalls geblieben, dass weder die Bauträgerin noch etwa die Bauherren und nunmehrigen Berufungswerber gegen einen vorherigen Verkauf an beliebige andere Kaufinteressenten irgendeine Einfluss- oder Verhinderungsmöglichkeit gehabt haben.

Endlich ist noch zu dem vom FA ebenfalls als bedeutsam angesehenen Umstand, dass das Reihenhausprojekt in den "RS-Nachrichten" entsprechend beworben worden wäre, zu bemerken, dass es zur Berufsausübung eines Immobilienreuhänders gehört, laufend Inserate, insbesondere in lokalen Periodika, zu schalten und so seine Dienstleistungen in geeigneter Form anzubieten. Überdies konnte ein konkreter Nachweis, dass mit den von den Vertretern des FA vorgelegten Inseraten gerade die gegenständliche Reihenhausanlage gemeint war,



nicht in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise erbracht werden. Eine Änderung in der Gesamtbetrachtung konnte sohin auch damit nicht herbeigeführt werden.

Die im Prüfungsverfahren neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel waren daher nach den Ergebnissen des Berufungsverfahrens entgegen der Ansicht des Finanzamtes nicht geeignet, einen im Verhältnis zum Erstbescheid im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Da es sohin einer essentiellen Voraussetzung für die Wiederaufnahme mangelte, war der gegenständlichen Berufung stattzugeben und der die Wiederaufnahme verfügende und nunmehr bekämpfte Bescheid vom 4. Juli 2002 aufzuheben.

## **2. Zur Festsetzung der Grunderwerbssteuer im wiederaufgenommenen Verfahren:**

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist. Eine im Zeitpunkt ihrer Einbringung an sich zulässige Berufung wird unzulässig, wenn der angefochtene Bescheid vor Berufungserledigung aus dem Rechtsbestand ausscheidet (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar<sup>2</sup>, Tz 12 zu § 273).

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Der neue Sachbescheid scheidet durch die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides ex lege aus dem Rechtsbestand aus (VwGH vom 24. Jänner 1990, 86/13/0146; Ritz, a.a.O., Tz 8 zu § 307), der alte Sachbescheid lebt wieder auf.

Der hier mit Berufung angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid vom 4. Juli 2002 ist durch die oben näher begründete und im Spruch ausgesprochene Aufhebung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Die dagegen erhobene (und ursprünglich zulässige) Berufung war daher als (nachträglich unzulässig geworden) zurückzuweisen.

Klagenfurt, am 30. Juni 2005